

**ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ**  
**БИБЛИОТЕКА СТУДЕНТА-ЗАОЧНИКА**

---



**0009.03.01**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

**МОДУЛЬ I**

*2-е издание, переработанное*

**Казань**  
**НИЦ ДОТ ИСГЗ**  
**2009**

Оригинал-макет издания предоставлен информационно-аналитическим центром «Ленинские Горы» (Москва)

**Бухгалтерский учет.** Модуль I. – 2-е изд., перераб. – Казань: НИЦ ДОТ ИСГЗ, 2009. – 123 с.

Комплект учебно-методических материалов предназначен для студентов-заочников Института социальных и гуманитарных знаний и дополняет собой базу электронных учебников ИСГЗ.

НЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ

© ИАЦ «Ленинские Горы», составление, 2009  
© ИАЦ «Ленинские Горы», справочные материалы, 2009  
© Хронос-Пресс, справочные материалы 2006  
© Оформление, НИЦ ДОТ ИСГЗ, 2006, 2009

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	4
Конспект лекций часть 1 .....	5
План семинаров.....	113
Вопросы для самоконтроля.....	114
Тесты.....	115
Задачи .....	117
Список литературы .....	119
Ключи .....	120

## **ВВЕДЕНИЕ**

В данном пособии изложены теоретические основы бухгалтерского учета, основной закон о бухгалтерском учете, краткое описание главного документа при ведении бухгалтерского учета - план счетов.

Цель изучения курса «Бухгалтерский учет» состоит в том, чтобы дать студентам полное понимание процесса формирования основных показателей финансово – хозяйственной деятельности, бухгалтерской отчетности компании. Особое внимание уделяется рассмотрению концептуальных основ российского бухгалтерского учета, изучению работы с документооборотом, методам бухгалтерского учета. Бухгалтерская отчетность компании характеризует эффективность работы, ее финансовое состояние, она является тем источником информации, на основе которой внешние пользователи – инвесторы и кредиторы, принимают свои управленческие решения.

Курс предусматривает чтение лекций, проведение семинаров, выполнение тестовых работ и решение задач по бухгалтерскому учету, разбор хозяйственных ситуаций, для полного усвоения материала необходима самостоятельная работа студента по закреплению теоретического материала, изложенного на лекциях и семинарских занятиях, работа с планом счетов, изучением положений по бухгалтерскому учету.

# КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ЧАСТЬ 1

## ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО РОЛЬ И ЗАДАЧИ

### 1.1. Возникновение хозяйственного учета и развитие бухгалтерского учета

Хозяйственный учет возник на самых ранних стадиях перехода людей к организованному добыванию средств существования - к общинному хозяйству. Большинство историков считают, что в первобытном обществе большая часть сведений о хозяйственной деятельности содержалась в уме, поскольку примитивные учетные записи возникали редко.

Развитие цивилизации, укрупнение хозяйств, потребовали освоения и применения учетных записей на материальных носителях. В Месопотамии это были глиняные таблички (таблетки), в Древнем Египте - папирусные свитки, на Руси - берестяные грамоты.

Хозяйственный учет древности нельзя назвать бухгалтерским. Это скорее, первичный учет, то что мы теперь называем оперативным учетом. В Древнем Египте уже в 3-м тысячелетии до н.э. существовал хорошо поставленный материальный учет; в Древнем Вавилоне наряду с материальным учетом существовал весьма развитый учет расчетов, в том числе с работниками; в Персии была организована государственная статистика расходов государства; в Китае 7 тысяч лет назад по отдельным продуктам составляли материальные балансы.

Во время греко-римской цивилизации появились такие предшественники бухгалтерского учета как инвентарь и контокоррент (взаиморасчеты), зародился учет кредитно-ссудных операций. Система хозяйственного учета стала более совершенной, но материальный учет вели обособленно от учета денег и денежных расчетов, балансовый метод применялся для решения локальных задач. Общий имущественно-денежный комплекс единичного хозяйства и его хозяйственная деятельность не обобщались в едином денежном измерителе.

Хозяйственный учет Средневековья в его ранний период деградировал и не развивался. Элементы учета сохранились в основном в монастырях и крупнейших хозяйствах. В это время начали вести учетные книги. Постепенно в учете стали выделяться счета имущества по классификационным группам, денежным средствам, расчетам. В счетах начали разделять записи по дебету и кредиту, но записи велись в самостоятельных книгах (отдельно приход, отдельно расход). Возникло новое явление - учет и отчетность о доходах и расходах. Начали появляться трактаты, описывающие требования к достоверному учету. Отчетность приобретала черты публичности.

Поступательное, всестороннее развитие хозяйственного учета создавало необходимые предпосылки возникновения бухгалтерского учета. Эта высшая форма учета, для развития которой требовались объективные условия, начала внедряться при капитализме. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. - с.17.

В развитии бухгалтерского учета можно выделить пять основных периодов:

*1 период* - с момента возникновения товарно-денежных отношений до конца XVII века. Для этого периода характерно: появление различных способов регистрации фактов хозяйственной жизни в учетных регистрах в виде систематических и хронологических записей; мануфактурное производство; сосуществование натурального обмена и товарно-денежных отношений. Венцом периода становления бухгалтерского учета стало широкое использование метода двойной записи. В 1494 году итальянский профессор математики Лука Пачоли опубликовал «Трактат о счетах и записях», из которого явствует, что венецианские купцы делали записи в трех книгах: черновой, журнале и главной, не считая копировальной книги и инвентарной. Лука Пачоли рекомендовал для использования так называемую аналитическую запись. О значении этого трактата свидетельствует тот факт, что в течение нескольких веков им пользовались в Италии, Франции, Англии, Германии как основным руководством по бухгалтерскому делу. А способ двойной записи не потерял своего значения и поныне.

Автором, изложившим правила ведения записей в учетных книгах по двойной системе был также Бенедикт Котрульи, живший в XV веке. Эти правила были им сформулированы в работе «О торговле и частном торговце», однако издано это сочинение было лишь в 80-х годах XVI века.

*2 период* - конец XVII - конец XVIII веков. Для этого периода характерны единообразные подходы к основам систематизации бухгалтерских записей. Так, до середины XVIII века доминировала «Развитая итальянская форма счетоводства»; в дальнейшем Гельвигом (1774) была предложена «Мемориально-кассовая форма». Счетоведение рассматривается в основном как форма практической деятельности.

*3 период* - конец XVIII - конец XIX веков. В этот период выходит большое количество работ по бухгалтерскому делу, возникают теории счетоводства: юридическая - во Франции, экономическая - в Италии, камеральная - в Германии. В этот период сформировались основные направления в науке счетоведения, по которым и пошло ее дальнейшее развитие.

*4 период* - конец XIX - начало XX веков - период становления бухгалтерского учета как области научных знаний. Большинство авторов стремились сформулировать теоретические основы бухгалтерского учета, определить область тех явлений, изучение которых составляет объект этой науки.

*5 период* - начало XX столетия - до наших дней целесообразно разделить на две основные стадии:

- начало - середина XX столетия характеризуются разработкой базовых принципов объективной оценки имущественно-правового положения самостоятельно хозяйствующего субъекта, отраслевой направленностью в построении системы бухгалтерского учета, расширением государственной регламентации национальной системы бухгалтерского учета и отчетности;

- с середины XX столетия до нашего времени - разрабатываются принципы оценки имущественно-правового положения хозяйствующих субъектов в условиях внешней рыночной среды и в связи с принятием эффективных хозяйственных решений по извлечению будущих экономических выгод; разработкой и внедрением Международных стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту.

## 1.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Во всем мире бухгалтерский учет понимают как деловой язык бизнеса, но на любом предприятии он испытывает на себе влияние специфических социально-экономических, политических и культурных особенностей каждой страны.

Законодательство России о бухгалтерском учете устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:

обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;

составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработанная Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ, состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных.

К *первой группе* относятся законодательные документы: федеральные законы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации сформулированы в Федеральном законе от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Закон устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории РФ для всех организаций, являющихся юридическими лицами, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, основные понятия, используемые в учете, порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

Ко *второй группе* относятся нормативные документы, устанавливающие по отдельным разделам базовые правила ведения бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов РФ, Центральным банком РФ, другими ведомствами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

По поручению Правительства Минфин России разработал и утвердил Положение о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.98 № 34н, действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, за исключением Банка России и кредитных организаций.

На основе положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации Минфин России разрабатывает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

В настоящее время в России действуют следующие учетные стандарты (ПБУ):

- "Учетная политика организации" ПБУ 1/98
- "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" ПБУ 2
- "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006
- "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99
- "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01
- "Учет основных средств" ПБУ 6/01
- "События после отчетной даты" ПБУ 7/98
- "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/01
- "Доходы организации" ПБУ 9/99
- "Расходы организации" ПБУ 10/99
- "Информация о связанных сторонах" ПБУ 11/2008
- "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000
- "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000
- "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007
- "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01
- "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02
- "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02
- "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" ПБУ 18
- "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02
- "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03
- ПБУ долгосрочных инвестиций

Основная цель стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, в достижении единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. Положения по бухгалтерскому учету (документы второго уровня), также как и документы первого уровня носят строго обязательный характер.

К *третьей группе* документов нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции; рекомендации; методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными



органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят рекомендательный, разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия, а также положения и инструкции, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации составляют *четвертую группу*.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организации и содержат:

- выбранные организацией способы бухгалтерского учета в соответствии с документами по регулированию бухгалтерского учета первого и второго уровней нормативных документов;
- способы бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней;
- особенности применения выбранных организацией способов бухгалтерского учета в соответствии со спецификой условий хозяйствования (отраслевой принадлежности, структуры, размеров и т.п.)

Названия документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно.

### **1.3. Определение и основные задачи бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет - это важное звено формирования экономической политики предприятия, один из главных механизмов управления производством и сбытом продукции.

Основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности. Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

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

Объектами бухгалтерского учета является имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными организациями и лицами;

- обеспечение информацией для контроля за наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности;

- выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

#### **1.4. Организация бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к его ведению**

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

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- вести бухгалтерский учет лично.

Руководитель обязан:

- создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета;

- обеспечить выполнение требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений всеми структурными подразделениями и работниками организации, имеющими отношение к учету.

По действующему законодательству все предприятия, объединения и организации, включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия), а также предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам, должны вести бухгалтерский учет в соответствии с общим концептуальным подходом, принятым в стране, и нести ответственность за соблюдение порядка ведения учета и отчетности.

Бухгалтерский учет должен обеспечивать объективность при получении учетных данных; полноту, простоту, оперативность и экономичность учета;

сопоставимость планируемых (прогнозных), нормативных и учетных показателей.

Структура бухгалтерии и организация дела в ней должны обеспечивать выполнение учетных задач в минимальные сроки и с высоким качеством. К главным задачам, стоящим перед бухгалтерской службой, относятся следующие:

- предоставлять полную и достоверную информацию руководству о финансовом состоянии предприятия, о критических ситуациях в сфере договорных отношений и материальных поставок, а также о дефиците денежных средств;

- осуществлять и регулировать расчетные взаимоотношения с дебиторами и кредиторами, а также с сотрудниками предприятия по оплате труда и средствам выданным под отчет;

- контролировать работу материально ответственных лиц;

- отвечать за своевременное и в полном объеме выполнение предприятием своих обязательств по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами;

- нести ответственность за полноту и четкость операций по наличному и безналичному денежному обороту предприятия;

- представлять в срок в контролирующие органы бухгалтерскую, финансовую и налоговую отчетность предприятия.

Организация, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;

- определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета, а также технологию обработки учетной информации;

- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;

- формирует в установленном порядке свою учетную политику по другим вопросам.

### 1.5. Виды учета. Учетные измерители

Наряду с бухгалтерским учетом предприятия в соответствии с требованиями современной практики хозяйствования ведут оперативный, статистический и налоговый учет.

**Оперативный учет** осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (отдел, склад) и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления предприятием (явки на работу, учета реализации, наличия товарных запасов) и могут быть получены по телефону, телетайпу, в устной беседе. Он непостоянен во времени, то есть надобность в нем возникает по мере необходимости.

**Статистический учет**, или статистика, изучает явления, носящие массовый характер в области экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки и пр. Она готовит и собирает информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, складывающихся ценах на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и др., о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. Статистика широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременный учет и переписи, использует данные оперативного и бухгалтерского учета. Статистический учет позволяет делать выводы о развитии общества, предприятия, явления.

Статистическая отчетность составляется на основе данных оперативного учета, который ведется в разных функциональных подразделениях организации: в отделе кадров, отделе труда и заработной платы, бухгалтерии и включает множество различных форм по тем или иным аспектам финансово-хозяйственной деятельности организации.

**Бухгалтерский учет** - сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение деятельности предприятия на основании документов в различных измерителях.

Под *сплошным* отражением хозяйственной деятельности подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат продукции, денежных средств, фондов, задолженности предприятия и т.п.

*Непрерывность* (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах, совершающихся на предприятии фактов о движении материальных ценностей, денежных средств, расчетов, фондов, кредитов и т.д.

Каждый совершившийся факт, оформленный документом, называется в бухгалтерском учете хозяйственной операцией.

*Взаимосвязанность отражения* хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете вызвана зависимостью совершающихся между собой фактов. Так после выплаты (выдачи наличными) из кассы заработной платы работникам, уменьшится не только задолженность предприятия перед ними, но и наличие денежных средств в кассе.

Эти качества отличают бухгалтерский учет от оперативного и статистического и повышают его роль и значение в общей системе учета. Совокупность применения всех трех видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют коллективу предприятия вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат.

Бухгалтерский учет в свою очередь включает в себя управленческий учет, финансовый учет и бухгалтерскую отчетность.

Под *управленческим учетом* понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, а целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Следовательно, основная задача управленческого учета - подготовка необходимой информации для принятия оптимальных

управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления.

Существенную часть управленческого учета составляет учет и анализ затрат (себестоимости). Управленческий учет связан с подготовкой информации для руководства предприятия (совершенствование производства, снижение затрат и т.п.), которая может быть использована при принятии решений при планировании и прогнозировании. Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Информация управленческого учета должна быть более подробной, регулярной, четкой и ориентированной на будущее, чем данные финансового учета.

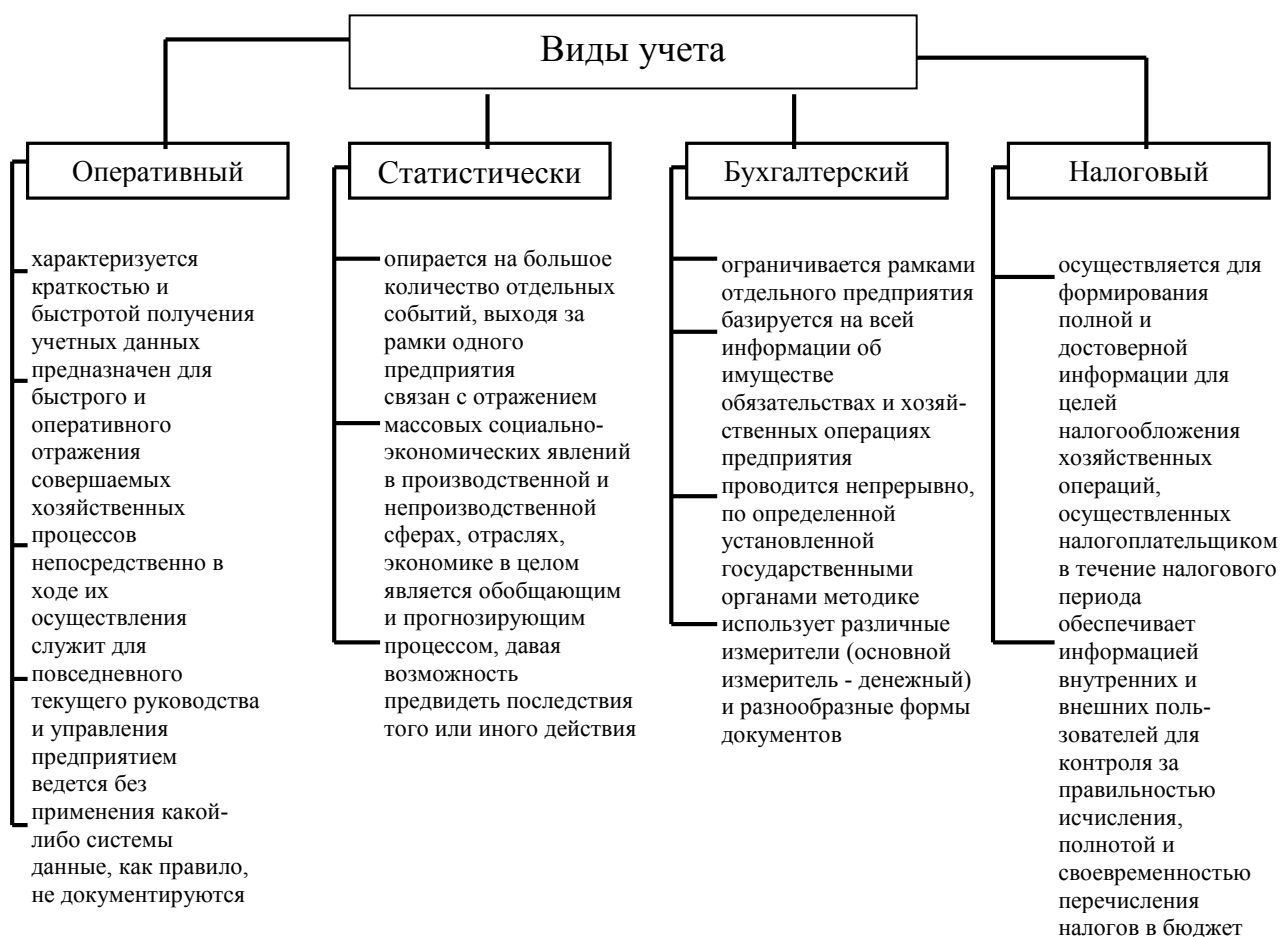
*Финансовый учет* предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым, статистическим органам; финансирующим банкам и т.п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность, объективность и выделение в качестве главного объекта анализа деятельности организации в целом.

**Налоговый учет** - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Налоговый учет осуществляется для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Порядок ведения налогового учета налогоплательщик устанавливает в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства или применяемых методов учета. При этом решения о любых изменениях должны отражаться в учетной политике для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода.

Исходя из данных налогового учета в соответствии с положениями главы 25 НК РФ налогоплательщик устанавливает порядок налогового учета доходов и расходов и составляет расчет налоговой базы.



Для ведения учета и описания различных процессов, происходящих на предприятии, в учете приняты три вида измерителей.

*Натуральные измерители* (кг, м, шт. и др.) необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и др. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль за сохранностью различных форм собственности.

*Трудовые измерители* (мин., час, день) позволяют определить затраченное время и труд. На их основе нормируются задания, начисляется заработная плата, рассчитывается производительность труда.

*Денежный измеритель* - обобщающий, так как через рубли (или другую валюту) определяются объем имущественных прав предприятия, его затраты, ранее выраженные в натуральных и трудовых измерителях, составляются сметы, производственные задания, отчеты и балансы.

### **1.6. Права и обязанности главных бухгалтеров**

На предприятиях бухгалтерский учет осуществляет специальная служба - бухгалтерия.

Организационно бухгалтерия может быть самостоятельным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером или находится в составе

единой экономической службы предприятия, возглавляемой финансовым директором.

Главный бухгалтер (бухгалтер) организации, централизованной бухгалтерии назначается, или освобождается от должности руководителем и подчиняется непосредственно руководителю организации. На должность главного бухгалтера назначаются лица, имеющие высшее специальное образование или стаж по специальности не менее трех лет.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с Федеральным законом от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Приказом Министерства Финансов РФ от 29.07.98 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». В этих документах содержится ряд общих принципиальных установок, которыми должны руководствоваться организации в своей деятельности, а также требования, относящиеся непосредственно к бухгалтерским работникам. Исходя из этих требований, главный бухгалтер обязан обеспечивать:

- законность совершаемых хозяйственных операций;
- контроль за движением имущества и выполнением обязательств;
- правильность оформления денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных операций.

Причем выполнять эту работу он должен, прежде всего, в интересах собственников, а не администраторов (руководителей) организаций.

Исходя из стоящих перед бухгалтерами задач, к основным показателям (критериям) оценки деятельности бухгалтеров следует отнести выполнение таких требований:

- формирование учетной политики и ведение бухгалтерского учета в соответствии с нормативными документами;
- обеспечение соответствия проводимых хозяйственных операций действующему законодательству, в том числе в конфликтных ситуациях;
- соблюдение достоверности, полноты бухгалтерской отчетности и установленных сроков ее представления;
- сохранение коммерческой и государственной тайны в отношении содержания регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер руководит разработкой и реализацией мероприятий, направленных на соблюдение государственной и финансовой дисциплины, осуществляет (совместно с другими подразделениями и службами) экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов.

Главный бухгалтер принимает меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства.

Участвует в оформлении документов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей.

Главный бухгалтер (бухгалтер) подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Указанные документы без подписи главного бухгалтера (бухгалтера) считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

Главному бухгалтеру (бухгалтеру) запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер (бухгалтер) письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя организации письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер (бухгалтер) исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за материальные ценности и денежные средства, он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. Для малых предприятий может быть сделано исключение: по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер осуществляет и функцию кассира.

На время отсутствия главного бухгалтера его права и обязанности переходят к заместителю или другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по предприятию.

При освобождении главного бухгалтера (бухгалтера) производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру, бухгалтеру (а при отсутствии последнего - работнику, назначенному приказом руководителя организации), в процессе которой проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

С главными бухгалтерами организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности заключаются срочные трудовые договоры на срок не более пяти лет, если иной срок не установлен Трудовым кодексом и иными федеральными законами. При смене собственника имущества организации новый собственник не позднее трех месяцев со дня возникновения у него права собственности имеет право расторгнуть трудовой договор с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером. В этом случае трудовой договор расторгается согласно пункту 4 статьи 81 ТК РФ.

Трудовым договором, заключаемым с главным бухгалтером, может быть установлена материальная ответственность. Вопросам материальной ответственности сторон трудового договора посвящены главы 37 - 39 Трудового кодекса РФ.



Работа бухгалтера в условиях постоянно меняющегося российского финансового и налогового законодательства связана с повышенным риском. В случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, а также искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации бухгалтер может быть привлечен к административной или уголовной ответственности.

Налоговый кодекс РФ впервые установил особые правила ведения учета применительно к потребностям налогообложения. Главой 16 НК РФ определены виды налоговых нарушений и ответственность лиц за их совершение, в том числе за грубое нарушение правил учета «доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения». Соблюдение установленных Налоговым кодексом норм и правил обязательно для бухгалтеров как граждан РФ.

### ***Положение о бухгалтерии***

Деятельность бухгалтерской службы предприятия должна строиться на основании Положения о бухгалтерии, которое составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

При вступлении в должность главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с положением о бухгалтерии, а при его отсутствии - составить такой документ. Он должен включать следующие разделы:

- общие положения;
- цели, задачи бухгалтерии;
- функции бухгалтерии;
- права и обязанности работников;
- взаимоотношения с другими структурными подразделениями организации;
- организация работы.

В разделе «Общие положения» указывается организационная форма ведения бухгалтерского учета. В зависимости от объема учетной работы руководители организаций могут:

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

При наличии более двух бухгалтеров бухгалтерская служба должна оформляться как структурное подразделение организации, возглавляемое главным бухгалтером, который и осуществляет руководство бухгалтерией.

В данном разделе могут быть закреплены основные квалификационные требования к главному бухгалтеру. Например, на должность главного

бухгалтера может быть принят специалист с опытом работы в бухгалтерии не менее пяти лет, имеющий высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера, а также прочие требования, Рекомендуется также указывать, какие документы подписываются (утверждаются или визируются) работниками бухгалтерии, в частности главным бухгалтером.

Взаимодействие бухгалтерии с другими структурными подразделениями организации определяется движением документов.

Должностные инструкции составляются для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей. Закрепление за работниками участков бухгалтерского учета позволяет избежать дублирования или неотражения отдельных хозяйственных операций.

Основные должностные обязанности, требования к знаниям и квалификации работников должны соответствовать тарифно-квалификационным характеристикам, предусмотренным Постановлением Минтруда РФ от 06.06.96 № 32.

В инструкции указывается, какие документы получает работник для обработки, кому он их в дальнейшем передает, какие документы он имеет право подписывать. Структура инструкции соответствует положению о бухгалтерии и имеет следующие разделы: общие положения; функции работника; права и обязанности; взаимодействие с другими работниками бухгалтерии и организации; организация работы; правила оценки результатов работы.

Должностная инструкция составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. После ознакомления работника с инструкцией он ставит отметку «ознакомлен», дату и подпись. Рекомендуется текст инструкции выдать бухгалтеру, что также фиксируется надписью «инструкция получена на руки», затем ставится дата и подпись.

Принятый на работу новый главный бухгалтер имеет право изменить должностные инструкции в соответствии со своими требованиями. После этого они утверждаются руководителем организации и доводятся до работников бухгалтерии.

В штатном расписании должны быть указаны общее количество работников бухгалтерии, наименования должностей, основные обязанности работников, система оплаты труда и размер заработной платы.

Главный бухгалтер должен обоснованно определить количество работников бухгалтерии и степень их квалификации.

После этого проводится аттестация работников бухгалтерии, по результатам которой работник может быть уволен, переведен на другую должность и т.д. Кроме этого необходимо решить вопросы взаимозаменяемости сотрудников в случае болезни, отпусков и т.д.

### ***Должностные обязанности***

#### ***Главный бухгалтер.***

Осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности организации и контроль за экономным

использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности организации. Обеспечивает рациональную организацию учета и отчетности в организации и в ее подразделениях на основе максимальной централизации и механизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета и контроля. Руководит разработкой и осуществлением мероприятий, направленных на соблюдение государственной и финансовой дисциплины. Организует учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ (услуг), результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации, а также финансовых, расчетных и кредитных операций. Обеспечивает контроль: за законностью, своевременностью и правильностью оформления документов; составлением экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ (услуг); расчетами по заработной плате с работниками организации; правильным начислением и перечислением платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхование, средств на финансирование капитальных вложений; погашением в установленные сроки задолженностей банкам по ссудам; отчислением средств в фонды экономического стимулирования и другие фонды и резервы. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, устранения потерь и непроизводительных затрат. Принимает меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства. Участвует в оформлении документов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей, контролирует передачу в необходимых случаях этих документов в следственные и судебные органы. Ведет работу по обеспечению строгого соблюдения штатной, финансовой и кассовой дисциплины, смет административно-хозяйственных и других расходов, законности списания с бухгалтерских балансов недостатков, дебиторской задолженности и других потерь, сохранности бухгалтерских документов, а также оформлению и сдаче их в установленном порядке в архив. Участвует в работе по совершенствованию и расширению сферы действия внутрихозяйственного расчета, разработке рациональной плановой и учетной документации, организации внедрения средств механизации учетно-вычислительных работ. Руководит работниками бухгалтерии организации.

Должен знать: Конституцию Российской Федерации; законы Российской Федерации, постановления и решения Правительства Российской Федерации по вопросам деятельности отрасли; постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие и нормативные документы вышестоящих органов, финансовых и контрольно-ревизионных органов по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, а также финансово-

хозяйственной деятельности организации; структуру организации и перспективы ее развития; положения и инструкции по организации бухгалтерского учета в организации, правила его ведения; порядок оформления операций и организацию документооборота по участкам учета; формы и порядок финансовых расчетов; методы экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации; способы и методы выявления внутрихозяйственных резервов; порядок приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей; правила расчетов с дебиторами и кредиторами; порядок списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь; правила проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств; порядок и сроки составления бухгалтерских балансов и отчетности; правила проведения проверок и документальных ревизий; организацию хозяйственного расчета; средства вычислительной техники и возможности их применения для механизации учетно-вычислительных работ и анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации; передовой отечественный и зарубежный опыт совершенствования хозяйственной и финансовой деятельности организации; экономику, организацию производства, труда и управления; гражданское право, трудовое, финансовое и хозяйственное законодательство; законодательство о труде и охране труда Российской Федерации; правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Требования к квалификации по разрядам оплаты. Высшее профессиональное (экономическое, финансово-экономическое) образование и стаж финансово-бухгалтерской (финансово-экономической) работы на руководящих должностях не менее 5 лет:

13 разряд - при выполнении должностных обязанностей главного бухгалтера организации, отнесенной к IV группе по оплате труда руководителей;

14 разряд - при выполнении должностных обязанностей главного бухгалтера организации, отнесенной к III группе по оплате труда руководителей;

15 разряд - при выполнении должностных обязанностей главного бухгалтера организации, отнесенной ко II группе по оплате труда руководителей;

16 разряд - при выполнении должностных обязанностей главного бухгалтера организации, отнесенной к I группе по оплате труда руководителей.

#### *Бухгалтер.*

Выполняет работу по различным участкам бухгалтерского учета (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками, за предоставленные услуги и т.п.). Участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов.

Осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке. Отражает в бухгалтерском учете операции, связанные с движением денежных средств и товарно-материальных ценностей. Составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), выявляет источники образования потерь и непроизводительных расходов, подготавливает предложения по их предупреждению. Производит начисление и перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхование, средств на финансирование капитальных вложений, заработной платы рабочих и служащих, налогов и других выплат и платежей, а также отчисление средств в фонды экономического стимулирования и другие фонды. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета на основе применения вычислительной техники, а также в проведении инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств. Подготавливает данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

Должен знать: постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие и нормативные документы вышестоящих и других органов, касающиеся организации бухгалтерского учета и составления отчетности; формы и методы бухгалтерского учета в организации; план и корреспонденцию счетов; организацию документооборота по участкам бухгалтерского учета; порядок документального оформления и отражения в системе бухгалтерского учета хозяйственных средств и их движения; методы экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации; правила эксплуатации вычислительной техники; основы экономики, организации труда и управления; законодательство о труде и охране труда Российской Федерации; правила внутреннего трудового распорядка; правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Требования к квалификации по разрядам оплаты:

5 разряд (бухгалтер) - среднее профессиональное (экономическое) образование без предъявления требований к стажу работы или начальное профессиональное образование, специальная подготовка по установленной программе и стаж работы по учету и контролю не менее 3 лет;

6 - 7 разряды (бухгалтер II категории) - высшее профессиональное (экономическое) образование без предъявления требований к стажу работы или среднее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера не менее 3 лет;

8 - 9 разряды (бухгалтер I категории) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера II категории не менее 3 лет;

10 - 11 разряды (ведущий бухгалтер) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера I категории не менее 3 лет.

#### *Бухгалтер-ревизор*

Осуществляет в соответствии с действующими инструкциями и положениями плановые и по специальным заданиям документальные ревизии хозяйственно - финансовой деятельности организаций, а также их подразделений, находящихся на самостоятельном балансе. Своевременно оформляет результаты ревизии и представляет их в соответствующие инстанции для принятия необходимых мер. Дает оперативные указания руководителям ревизуемого объекта об устранении выявленных нарушений и недостатков, проведении контрольных проверок выполненных работ. Контролирует достоверность учета поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных фондов, своевременное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением, правильность расходования материалов, топлива, электроэнергии, денежных средств, соблюдении смет расходов, порядок составления отчетности на основе первичных документов, а также организацию проведения инвентаризаций и бухгалтерского учета в подразделениях организаций. Участвует в разработке и осуществлении мер, направленных на повышение эффективности использования финансовых средств, их экономию, усиление контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации, обеспечение правильной организации бухгалтерского учета. Контролирует деятельность работников организации по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Должен знать: постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие и нормативные документы вышестоящих и других органов, касающиеся организации бухгалтерского учета и составления отчетности; формы и методы бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности в организации; порядок проведения документальных ревизий и проверок; организацию документооборота и порядок документального оформления и отражения в бухгалтерском учете хозяйственных средств и их движения; план и корреспонденцию счетов; финансовое и хозяйственное законодательство; основы экономики, организации производства, труда и управления; основы организации механизированной обработки экономической информации; правила эксплуатации вычислительной техники; законодательство о труде и охране труда Российской Федерации; правила внутреннего трудового распорядка; правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Требования к квалификации по разрядам оплаты:

7 разряд (бухгалтер-ревизор) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера не менее 2

лет или среднее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера не менее 5 лет;

8 разряд (бухгалтер-ревизор II категории) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера-ревизора не менее 3 лет; 8-9 разряды (бухгалтер-ревизор I категории) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера-ревизора II категории не менее 3 лет;

10-11 разряды (ведущий бухгалтер-ревизор) - высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера-ревизора I категории не менее 3 лет.

#### *Счетовод.*

Должностные обязанности. Выполняет под непосредственным руководством бухгалтера работу по заполнению учетных регистров и таблиц на основании данных первичных документов (требований на материалы, нарядов на сдельные работы и др.). Осуществляет регистрацию бухгалтерских проводок и разноску их по счетам. Производит несложные расчеты по отдельным участкам бухгалтерского учета. Принимает и контролирует правильность оформления первичных документов, подготавливает их к счетной обработке, а также для составления установленной бухгалтерской отчетности. Участвует в осуществлении мероприятий, направленных на укрепление хозяйственного расчета.

Должен знать: постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие и нормативные документы вышестоящих и других органов, касающиеся анализа и учета хозяйственно-финансовой и производственной деятельности организации; основы организации бухгалтерского учета; формы первичных документов по участкам учета, правила их заполнения; порядок выполнения расчетов и составления отчетности; правила эксплуатации вычислительной техники; основы организации труда; законодательство о труде и охране труда Российской Федерации; правила внутреннего трудового распорядка; правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Требования к квалификации по разрядам оплаты. Начальное профессиональное образование без предъявления требований к стажу работы или среднее (полное) общее образование и специальная подготовка по установленной программе без предъявления требований к стажу работы.

## **ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **2.1. Предмет бухгалтерского учета**

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает хозяйственная деятельность предприятия с точки зрения системы учета ресурсов и результатов финансовой и хозяйственной деятельности предприятия.

Составными частями предмета являются многочисленные и разнообразные объекты, которые можно свести в две группы:

- объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия -
  - имущество организации - хозяйственные средства, функционирующий капитал,
  - обязательства организации - источники формирования ее имущества;
- объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия -
  - хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников их формирования.

Хозяйственные средства любого предприятия можно рассматривать с двух сторон. С одной стороны состав имущества, из каких видов состоят средства (активный капитал), с другой - за счет каких источников это имущество приобреталось и сформировалось (пассивный капитал).

### ***Классификация объектов бухгалтерского учета***

По составу и функциональной роли имущество организации (активный капитал) подразделяют на две группы:

- внеоборотные активы;
- оборотные активы.

**Во внеоборотные активы** входят:

- нематериальные активы - право на пользование землей, водой и прочими природными ресурсами; патенты; изобретения, а также иные имущественные права, в том числе на промышленную и интеллектуальную собственность; объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями.

Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам.

- основные средства - здания, машины, оборудование, транспортные средства, инструмент и др.

Они действуют и используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются постепенно. Это позволяет предприятию, стоимость основных средств включать в себестоимость продукции, работ, услуг частями, в течение нормативного срока их службы, путем начисления амортизации (износа) по установленным нормам.

- незавершенное строительство - совокупность незаконченных и не введенных в действие объектов,строек: затраты на: строительные работы и реконструкцию, на проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы; затраты на строительно-монтажные работы, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; проектно-изыскательские работы; прочие затраты по капитальным вложениям;

Эти затраты на приобретение и строительство основных средств уже изъяты из оборотного капитала, но еще не превратились в основные средства,



поэтому не могут подвергаться амортизации и учитываются на обособленных счетах бухгалтерского учета «Вложения во внеоборотные активы» и «Оборудование к установке».

- доходные вложения в материальные ценности - вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

- долгосрочные финансовые вложения - финансовые вложения на срок более одного года: в долевое участие в уставном капитале других организаций; предоставление займов другим организациям под долговые обязательства; приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.) на долговременной основе.

**К оборотным активам** относятся:

- материальные оборотные средства:

- производственные запасы: сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров) и т. п. -участвуют только в одном производственном цикле, изменяя свою форму, вид и полностью перенося свою стоимость на изготовленную продукцию;

- незавершенное производство: продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки;

- готовая продукция, товары и прочие запасы.

- денежные средства – сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, а также ценные бумаги (акции, облигации, сберегательные сертификаты, векселя) и прочие денежные средства предприятия,

- средства в расчетах – дебиторская задолженность за товары и услуги, продукцию по выданным авансам, по полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и др.

- краткосрочные финансовые вложения – краткосрочные (на срок не более одного года) финансовые вложения предприятия в доходные активы (акции, облигации и другие ценные бумаги) других предприятий, объединений и организаций, денежные средства на срочных депозитных счетах банков, процентные облигации государственных и местных займов и др. - являются наиболее легко реализуемыми активами.

Зная примерный состав хозяйственных средств предприятия, рассмотрим, за счет каких источников они могут быть образованы.

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организация, функционирующая обособленно от других, должна располагать собственными и заемными (привлеченными) финансовыми ресурсами.

Собственный капитал показывает составную часть финансовых ресурсов, сумму экономических обязательств организации перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ей ценностей как на этапе образования организации, так и в результате реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода ее деятельности с момента учреждения.

Собственный капитал зависит от организационно-правовой формы организации и состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли.

#### ***Источники собственных средств:***

- Уставный капитал (фонд) - совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников) в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

- Добавочный капитал - образуется за счет прироста стоимости внеоборотных активов: при переоценке основных фондов в сторону увеличения; при поступлении различных активов от юридических и физических лиц (не подлежащих возврату), а также за счет эмиссионного дохода.

- Резервный капитал - создается за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Величина резервного капитала и размер обязательных отчислений в него определяются уставом или учредительными документами.

Резервный капитал создается у хозяйствующих субъектов, в том числе и в торговых организациях, как гарантия повышения ответственности по их обязательствам.

- резервы - создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения. Организация может создавать резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

- фонды специального назначения. Перечень и порядок образования фондов специального назначения регулируются учредительными документами и принятой учетной политикой. К специальным фондам относятся: фонд накопления, фонд потребления, фонд социальной сферы, формируемые организацией из прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения, а также за счет безвозмездных взносов учредителей и других

предприятий.

Нераспределенная прибыль - чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами (учредителями), а направленная на накопление имущества организации или пополнение ее оборотных средств в виде свободных денежных сумм, которые в любой момент могут быть использованы для нового оборота.

Целевые финансирование и поступления - это средства, поступившие от других предприятий, государственных и муниципальных органов и предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения. Особенностью такого вида финансирования может быть то, что капитальные вложения могут осуществляться в рамках совместной деятельности.

Финансирование государственных централизованных капитальных вложений за счет средств федерального бюджета, предоставляемых на безвозвратной основе, осуществляется в соответствии утвержденным перечнем строек и объектов для государственных нужд при отсутствии других источников или в порядке государственной поддержки строительства приоритетных объектов производственного назначения при максимальном привлечении собственных, заемных и других средств.

Заемный капитал представляет собой часть привлеченных организацией финансовых ресурсов в связи с вовлечением в хозяйственный оборот организации ценностей, которые принадлежат третьим лицам.

***Источники заемных средств:***

- Кредиты банка - суммы кредитов банков;
- Заемные средства - суммы займов, полученных от небанковских организаций.

Задолженность организации заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев. Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Краткосрочная и долгосрочная задолженность может быть срочной и просроченной. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке, а просроченной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Кредиторская задолженность - суммы задолженности:

- перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы и оказанные услуги);

- перед поставщиками и подрядчиками, которым организация выдала собственные (товарные) векселя;

- перед предприятиями, в уставных капиталах которых доля организации составляет более 50% (дочерние общества) или более 20% (зависимые

общества);

- перед работниками организации по оплате труда;
- по начисленному единому социальному налогу и взносу на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- по всем видам платежей в бюджет;
- по авансам, полученным организацией под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), за вычетом НДС, начисленного с этих авансов и др.

## 2.2. Кругооборот финансовых ресурсов

В экономической теории оборачиваемость рассматривают как кругооборот капитала предприятия, проходящего на большинстве промышленных предприятий три последовательно сменяющие друг друга стадии: заготовительную (стадию обеспечения или закупки), производственную и сбытовую (стадию реализации).

В результате влияния хозяйственных операций происходит непрерывное движение средств, то есть их кругооборот, в процессе которого финансовые ресурсы меняют свою форму и величину. Они проходят полный оборот, последовательно переходя из одной формы в другую, но и одновременно находясь во всех трех формах: денежной, производственной и товарной.

Хозяйственные операции, как объект бухгалтерского учета, состоят из процессов:

- приобретения (заготовки) материалов, средств производства, рабочей силы;
- производства;
- реализации.

В процессе приобретения (снабжения) объектом бухгалтерского учета являются денежные средства, используемые на образование производственных запасов (материалов, оборудования, топлива и т.д.), на оплату расходов по доставке, погрузке и хранению приобретенных ресурсов, расчеты с поставщиками, транспортными и другими организациями.

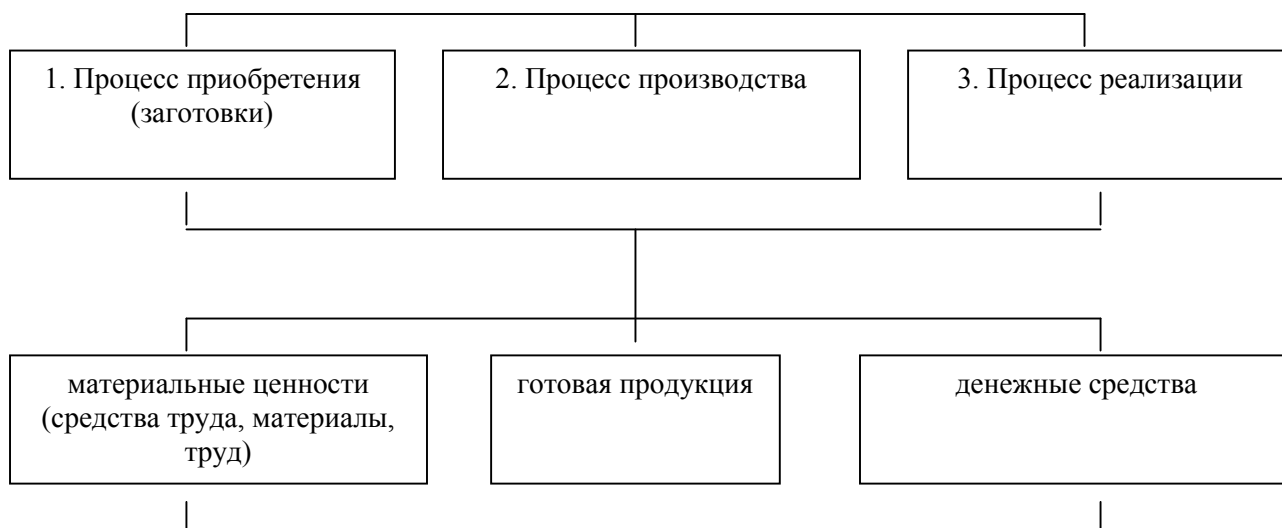
Процесс производства является основной стадией кругооборота средств, при котором (путем воздействия рабочей силы и средств производства на сырье) создается готовый продукт. В процессе производства объектами бухгалтерского учета являются: израсходованные средства и предметы труда, амортизация, рабочая сила (необходимый труд в форме заработной платы), стоимость выполнения работ, готовой продукции и услуг.

Заключительной фазой кругооборота средств является процесс реализации, то есть продажа готовых изделий, товаров, передача выполненных работ заказчиком. На этой стадии средства, созданные в процессе производства, вновь принимают денежную форму, что создает возможность возобновления кругооборота средств в новом качестве.

Анализ оборачиваемости капитала является одним из важнейших направлений аналитического исследования финансовой деятельности

предприятия, поскольку по результатам такого анализа можно судить об эффективности управления его активами и капиталом, о его деловой активности.

### Схема основных процессов хозяйственной деятельности и кругооборота финансовых ресурсов



### 2.3. Метод бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета - это способ познания и отражения предмета бухгалтерского учета. Задачи бухгалтерского учета решаются посредством использования различных способов и приемов, совокупность этих приемов и называется *методом бухгалтерского учета*. К способам и приемам изучения и регистрации информации об объектах бухгалтерского учета относятся:

- наблюдение за объектами учета:
  - документация;
  - инвентаризация;
- измерение объектов учета в денежном выражении:
  - оценка;
  - калькуляция;
- группировка и отражение хозяйственных операций:
  - счета;
  - двойная запись;
- обобщение информации о результатах хозяйственной деятельности:
  - баланс;
  - бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на 1-ое число каждого месяца.

В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражается нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

## **ГЛАВА 3. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ И ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

### **3.1. Значение документации в бухгалтерском учете**

Первичные данные о хозяйственной деятельности предприятия являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее - необходимая информация для лиц, принимающих решение.

В бухгалтерском учете порядок создания, принятия и отражения первичных документов регламентируется «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденным МФ СССР от 29.07.83 № 105.

Документ - это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

Документальное (подтвержденное документами) оформление хозяйственных операций позволяет бухгалтерской службе вести предварительный, текущий и последующий контроль за деятельностью материально-ответственных лиц, движением имущества и состоянием расчетно-платежной дисциплины.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;

- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;

- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

При проверках предприятий налоговыми органами много внимания уделяется правильному оформлению документов. Именно исходя из проверки имеющихся документов налоговая служба делает вывод о верности расчетов с бюджетом. Главные бухгалтера предприятий (особенно вновь созданных) должны уделять особое внимание документальному оформлению хозяйственных операций по приемке, складскому учету и движению товара, в особенности, если товар перемещается между структурными подразделениями предприятия. Несвоевременное оформление или не оформление произведенных операций запутывает бухучет и негативно сказывается на расчетах с бюджетом. Неверно оформленные документы не позволяют предприятию правильно определить налогооблагаемую базу и становятся, как правило, причиной разногласий с налоговой инспекцией. Итог этих разногласий практически всегда легко предсказать - финансовые санкции по отношению к предприятию. Чтобы избежать ситуации, при которых предприятию придется доказывать свою правоту через суд, рекомендуем обратить особое внимание на документальное оформление хозяйственных операций.

Создание носителей первичной учетной информации (документов) - это трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемый бухгалтерами, настолько велик, что даже большой штат счетных работников зачастую не в состоянии справиться с ним вручную. Поэтому сокращение трудоемкости учетных работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями многих предприятий.

### **3.2. Классификация бухгалтерских документов**

Все хозяйственные операции должны производиться с оформлением первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы бухгалтерского учета классифицируются по различным признакам:

- по назначению;
- по содержанию хозяйственных операций;
- по объему отраженных в них операций;
- по способу использования;
- по числу учитываемых операций;
- по месту составления;
- по способу заполнения.

Бухгалтерские документы по назначению можно разделить на группы:

- организационно-распорядительные;
- оправдательные (исполнительные);
- комбинированные;
- документы бухгалтерского оформления.



К *организационно-распорядительным* документам относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т.п. Эти документы содержат распоряжение, разрешение, поручение либо право на проведение хозяйственной операции. Информация, содержащаяся в этих документах, не заносится в учетные регистры, так как в них не отражается сам факт совершения операции.

К *оправдательным (исполнительным)* документам относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т.п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации или первый этап учетного процесса. Информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, такие документы относят к *комбинированным* (платежная ведомость, расходный кассовый ордер).



*Документы бухгалтерского оформления* заполняются бухгалтером для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений. Это различные расчеты и справки, которые играют вспомогательную роль и составляются для облегчения и ускорения работы бухгалтерии (справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи; распределение прибыли предприятия, общепроизводственных, общехозяйственных, внепроизводственных расходов и др.). Информация из таких документов также заносится в учетные регистры.

### 3.3. Понятие документооборота

Документооборот - движение документов на предприятии от их создания или получения от других организаций до принятия к учету, обработки и передачи в архив. Документооборот, организованный по графику:

- позволяет ускорить прохождение каждым первичным документом весь путь - от оформления и проверки до обработки;
- способствует равномерному распределению учетной работы в течение всего рабочего времени;
- повышает производительность труда счетных работников;
- способствует усилению контрольных функций бухгалтерского учета;
- способствует повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ;
- повышает эффективность всей учетной работы организации.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. На начальном этапе работы по составлению графика документооборота устанавливается:

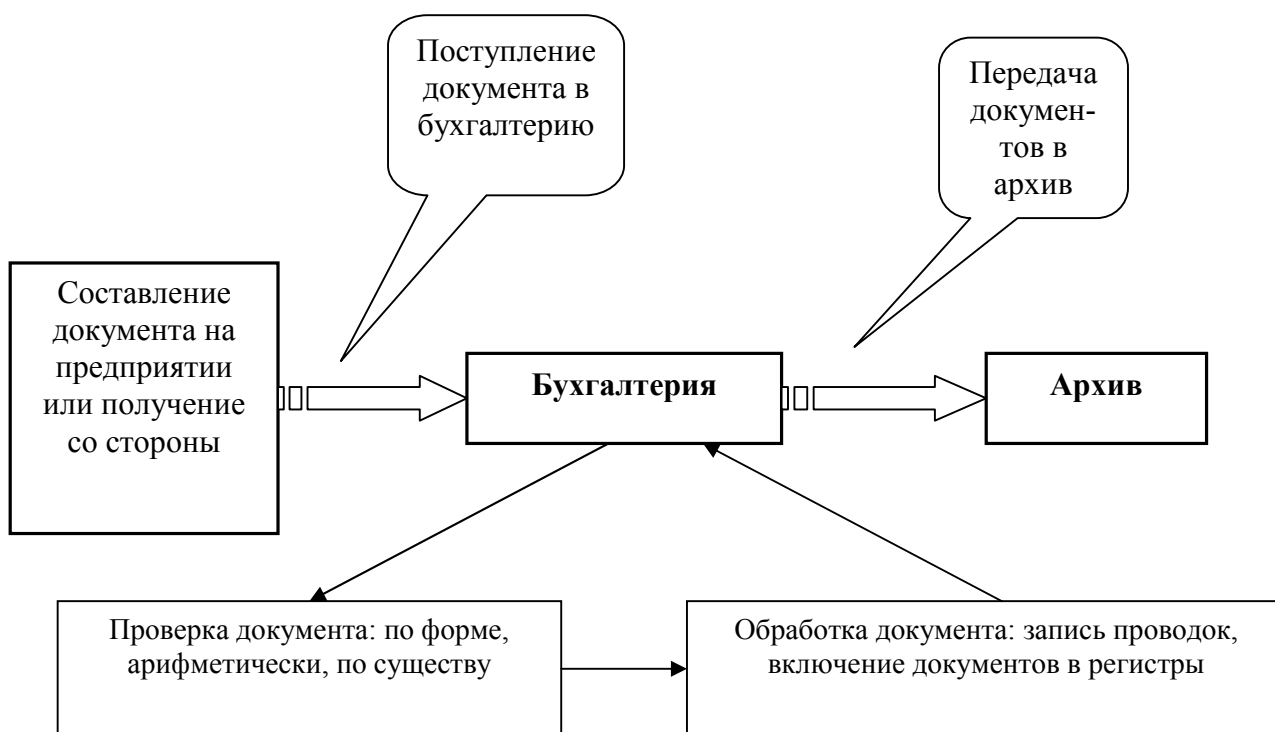
- перечень первичных документов, применяемых на предприятии;
- круг лиц, которые обращаются с первичными документами;
- кто из работников предприятия имеет право подписывать данные документы и несет ответственность за правильность их оформления и своевременность представления в бухгалтерию (утверждается руководителем организации);
- рабочая схема действующих отделов организации;
- порядок движения каждого документа между отделами организации и крайний срок представления документов конечному потребителю информации (бухгалтерии);
- график движения документов внутри бухгалтерии, позволяющий своевременно организовать начисление налогов и составление бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер своим распоряжением по бухгалтерии обязывает принимать только те документы, которые оформлены в установленном порядке

В обязанности всех работников организации включаются положения о создании и представлении первичных оправдательных документов, относящихся к сфере их деятельности, в строгом соответствии с графиком

документооборота. Каждому лицу, участвующему в документообороте, вручается соответствующая выписка и определяется ответственность за невыполнение требований документооборота.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия.



### 3.4. Право подписи первичных документов

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

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.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

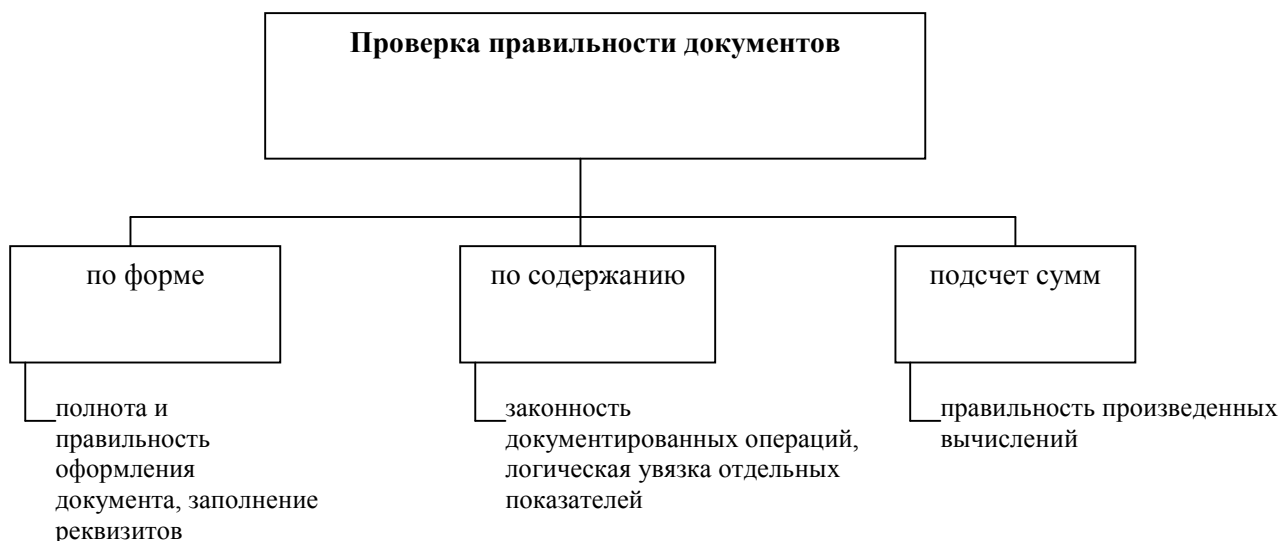
### **3.5. Правила проверки первичных документов и исправления ошибок в них**

Проверка первичных документов - контроль, проводимый на предмет соответствия документа установленным правилам.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке:

- по форме (полнота и правильность оформления документа, заполнение реквизитов);
- по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей);
- подсчета сумм (правильности произведенных вычислений).

При проверке по форме необходимо проконтролировать заполнение обязательных реквизитов документа - оформленный ненадлежащим образом документ, налоговая инспекция может Признать недействительным. Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению, содержать необходимые подписи лиц, ответственных за составление документа, и их расшифровки, а также печать организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством. При этом необходимо учитывать, что в целях налогообложения, первичными документами являются не только накладные, счета-фактуры, платежные поручения, но и договоры, акты сдачи-приемки, гарантийные письма и пр.



Ошибки, выявленные в результате проверки, можно разделить на несколько групп:

- по причинам возникновения -
  - небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление, неисправность вычислительной техники и т.п.;
- по месту возникновения -
  - в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;
- по значению -
  - локальные ошибки (например, в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

Внесение исправлений в кассовые (приходные и расходные кассовые ордера) 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.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом:

- зачеркивается одной тонкой чертой неправильный текст или сумма так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма;
- на полях соответствующей строки делается оговорка «Исправлено» за подписью лиц подписавших ранее документ, либо подтверждается подписью лица производившего исправление, а также проставляется дата исправления.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и не оговоренные исправления не допускаются.

Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

Типичные ошибки при работе с первичными документами:

- использование форм первичных документов, созданных на предприятии, но не утвержденных в приказе по учетной политике;

- отсутствие в документах не являющихся унифицированными или специализированными обязательных реквизитов;
- отсутствие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- не заполнение обязательных реквизитов первичных документов;
- наличие подчисток и помарок в документах;
- нарушение правила исправления ошибок в документах;
- исправления в кассовых документах;
- записи простым карандашом;
- отсутствие прочерков в свободных строках;
- отсутствие штампа или записи «оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года) в документах, прилагаемых к приходным и расходным кассовым ордерам;
- арифметические ошибки при таксировке документов.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается специальная отметка, исключающая возможность ее повторного использования.

### **3.6. Порядок хранения бухгалтерских документов**

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах, рекомендуемых Министерством финансов Российской Федерации или разработанных министерствами и ведомствами при соблюдении общих методологических принципов.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием за определенный период времени, из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению согласно статье 17 Закона «О бухгалтерском учете» в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за обеспечение сохранности в период работы с ними и своевременную передачу их в архив несет главный бухгалтер.

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов рекомендуется вести номенклатуру дел.

Каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку - дело. Все папки, находящиеся в подразделении, образуют номенклатуру дел. Список дел может быть оформлен следующим образом:

Индекс дела	Наименование дела	Количество дел в папке	Срок хранения	Примечания
-------------	-------------------	------------------------	---------------	------------

- индекс дела (номера на папке) может состоять из присвоенного подразделению номера и внутреннего номера;
- наименование дела (заголовки);
- количество дел в папке (заполняется при формировании папки);
- срок хранения;
- примечание (может указываться, на основании какого из перечней устанавливается срок хранения документов).

Первичные документы до передачи их в архив организации должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Сроки хранения документов в архиве предприятия определяются в соответствии с «Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности Госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков хранения».

### **3.7. Порядок изъятия первичных документов у предприятия**

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Порядок проведения налоговых проверок изложен в Налоговом кодексе (часть первая) главе 14 «Налоговый контроль». Выемка документов производится в соответствии со статьей 94 НК РФ и с требованиями, изложенными в Инструкции Министерства финансов РСФСР от 26.07.91 № 16/176 «О порядке изъятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан».

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

Руководителю предприятия должностным лицом Государственной налоговой инспекции предъявляется постановление о производстве изъятия документов.

При изъятии документов оформляется протокол и одновременно составляется специальная опись изъятых документов и производится фиксация их содержания, а в необходимых случаях оформляются копии изъятых документов, о чем указывается в Протоколе изъятия. Копия описи изъятых документов вручается должностным лицам предприятия под роспись.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

## **ГЛАВА 4. ОПИСАНИЕ ПЛАНА СЧЕТОВ**

### **4.1.1. Организация плана счетов**

Правильная организация бухгалтерского учета предполагает определенную систему счетов, обеспечивающую контроль за состоянием хозяйственных средств, источниками их образования и всеми процессами хозяйственной деятельности с этой целью разрабатывают систематизированный перечень счетов, называемый Планом счетов бухучета.

План счетов бухучета – это упорядоченная номенклатура перечня синтетических счетов, которые должны применять и соблюдать все предприятия и организации (кроме кредитных и бюджетных), всех форм собственности и организационно правовых форм, осуществляющих учет методом двойной записи.

План счетов представляет собой строго иерархическую структуру, основу которой составляют синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго порядка). Ведение счетов и указание их нумерации строго обязательна, однако в инструкции по применению Плана счетов бухучета организациям разрешено по согласованию с Минфином РФ вводить план счетов бухучета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

В настоящее время во исполнение программы реформирования бухучета в соответствии с международными стандартами финансовой ответственности утвержден План счетов бухучета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению, которая действует с 01 января 2001 года.

В основу построения нового Плана счетов положены следующие подходы:

1. Независимость содержания финансовой информации формируется в бухучете от структуры Плана счетов
2. Относительная независимость систематизации и накопления информации о фактах хозяйственной деятельности от формирования данных для целей налогообложения
3. Относительная независимость учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности
4. Обеспечение возможностей хозяйствующим субъектам свободно конструировать рабочие планы счетов, соблюдая общие методические принципы бухучета.

В Плате счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. В основе данной группировки лежит экономическая классификация объектов учета.

План счетов включает в себя балансовые и забалансовые счета. Балансовые счета сгруппированы в восьми разделах, каждый раздел содержит краткую аннотацию, в которой раскрывается значение счетов, формирующих состав данного раздела. Затем, приводится название каждого счета, дается краткая характеристика его применения, исходя из экономической сущности, учитываемого на нем объекта учета. В заключении приводится типовая корреспонденция счета по дебету и кредиту с другими счетами первого порядка.

Каждому балансовому и забалансовому счету в Плане счетов присвоен определенный номер, называемый «кодом» (шифром счета), использование их вместо их названия значительно упрощает работу, сокращает ее объем и удобно при механизации учета.

#### **4.1.2. Раздел I. Внеоборотные активы.**

Счета данного раздела используется для обобщения информации текущего бухучета о наличии и движении внеоборотных активов. Данный раздел включает 7 счетов, раскрывающих содержание и движение имущества долгосрочного пользования в материальной и нематериальной форме. В этом разделе представлены также счета по учету операций, связанных с их формированием и выбытием.

#### **4.1.3. Раздел II. Производственные запасы.**

Формирует данные о наличии и движении этих запасов, отклонением в их приобретении. В этом разделе представлены также счета для целей обобщения информации, о резервах под отклонение стоимости ТМЦ, полученных в процессе их заготовления, от рыночной себестоимости (счет 14), других средств в обороте, а также сумм НДС по приобретенным производственным запасам.

#### **4.1.4. Раздел III. Затраты на производство**

Включает в себя 7 счетов и формирует информирует информацию о затратах, связанных с уставной деятельностью экономического субъекта, а также социально-бытовым обслуживанием его персонала. Перечень счетов и методика их применения устанавливаются предприятием самостоятельно, исходя из особенностей производственной деятельности, структуры и сложившейся организацией управления с учетом современных требований.

Вывод по трем разделам: Первые три раздела плана счетов вобрали в себя все ресурсы счета, представленные счетами имущества, а также счета, формирующие информацию о процессе производства продукции (работ, услуг). В соответствии с уставной деятельностью предприятия.



#### **4.1.5. Раздел IV. Готовая продукция и товары.**

Включает в себя 7 счетов первого порядка и полностью соответствует перечню счетов одной из подгрупп счетов, формирующих процесс обращения совокупного общего продукта.

#### **4.1.6. Раздел V. Денежные средства.**

Содержит 7 счетов, на которых обобщается необходимая информация о наличии и движении денежных средств в отечественной и иностранной валюте, принадлежащих экономическому субъекту. При этом не имеет значения место их нахождения, в стране или за рубежом, что не противоречит принципу допущения имущественной обособленности организации. В данный раздел также включены счета в виде ценных бумаг, платежных и денежных документов («финансовые вложения» и резервы под обесценения вложения в ценные бумаги). Содержание данного раздела формирует счета, на которых отражается наличие временно свободного денежного капитала.

#### **4.1.7. Раздел VI. Расчеты.**

Объединение 13 счетов на которых накапливается и обобщается информации о всех видах расчета предприятия с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов.

Вывод по разделам IV, V, VI – эти счета Плана счетов обобщают информацию по всем хозяйственным операциям, раскрывающим процесс обращения.

#### **4.1.8. Раздел VII. Капиталы.**

Объединяет счета ,содержание которых раскрывает процесс формирования и использования собственного капитала организации в отчетном году , а также обобщает информацию о наличии ее непокрытого убытка. Обособленно в данном разделе представлен счет 86 «Целевое финансирование» на нем формируется и обобщается информация о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого характера ,поступивших от других организаций и лиц, бюджетных и иных средств.

#### **4.1.9. Раздел VIII. Финансовые результаты.**

Состоит из 7 человек, с их помощью обобщается информация о состоянии и формировании доходов и расходов организации, ее финансовых результатов за отчетный период. Содержание данного раздела построено таким образом чтобы в нем были представлены счета, четко обобщающие смысл действующих положений (стандартов) о доходах и расходах предприятия, информация о них формируется на активно-пассивном счете «Продажи», на

нем же исчисляется финансовый результат по операциям от обычных видов деятельности. Содержание счета 90 также как и содержание других счетов раздела 8 (91,97,98) позволяет установить тесную взаимосвязь между бухгалтерским балансом и отчетом о прибыли и убытках. Обе эти формы отчетности должны составляться одновременно на основании данных главной книги. В конце года все субсчета открытые к счетам 80,81, закрываются внутренними записями отнесением полученного результата на субсчете 90-9, которые потом переносятся на счет 99. Формирование соответствующих резервов осуществляется в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами собственника.

По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с инструкцией бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи. При организации бухгалтерского учета нет необходимости использовать весь перечень синтетических счетов, приведенных в Плане счетов, каждая организация выбирает те счета (синтетические), которые ей необходимы для постановки бухгалтерского учета в соответствии с предъявленными требованиями современности, достоверности и т.д., разрабатывая рабочий План счетов. Для предприятий малого бизнеса при постановке учета по упрощенной форме бухгалтерского учета рекомендован Минфином РФ типовой план счетов. По мере реализации государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики востребуется необходимость введения в практику отечественного учета новых объектов учета, а следовательно, и дополнительных счетов.

В настоящее время в странах с открытой экономикой в Плане счетов предусмотрено 3 категории счетов:

1. Балансовые счета
2. Счета «Выпуск-затраты-реализация»
3. Счета управленческой, аналитической и вспомогательной бухгалтерии

В управленческой бухгалтерии определяющими будут операционные счета, а в финансовой – балансовые. Более полное применение получают отражающие счета, полученные через систему которых будет обеспечена взаимосвязь в обмене информацией между финансовой и управленческой бухгалтерией.

#### **4.2. Сравнение плана счетов с другими странами**

Российский План счетов бухгалтерского учета отличается несколько от Планов счетов, принятых в международном бухгалтерском учете; однако эти различия не столь существенны и не требуют значительных преобразований в бухгалтерском учете российских организаций.

В России, Франции, Германии и ряде других стран всеми организациями независимо от формы собственности используются единые унифицированные национальные планы бухгалтерских счетов.

Применение Плана счетов и кодирования хозяйственных операций в системах международного бухгалтерского учета в США, Великобритании и других странах более свободное, чем в российском учете. В частности, каждая организация там имеет право создавать и использовать конкретный счетный план собственной разработки; свой выбор организация основывает на стандартах и рекомендациях, разработанных специальными негосударственными национальными профессиональными организациями бухгалтеров.

Так, в организациях бухгалтерским счетам присваиваются коды и кодовые серии, что обеспечивает высокий уровень компьютерной обработки учетной информации. При этом используются различные кодовые системы. Простейший план счетов предполагает двузначное кодирование. Он применяется в небольших фирмах. Первая цифра номера означает отнесение счета к одному из разделов плана счетов, а вторая – конкретный объект учета. Например, если счет имеет номер 111, то первая цифра означает первый раздел, используемый для учета активов, а цифра 11 – счет «Касса». В счете под номером 511 цифра 5 означает, что счет предназначен для учета расходов, а 11 – что учитываются расходы по заработной плате служащих и т.д.

При более сложных видах хозяйственной деятельности применяется трехзначная (шестизначная) система кодирования по основным разделам.

Каждому синтетическому счету разделов (групп) присваивается свой номер с десятичной разрядкой. Аналитическим счетам (субсчетам) внутри каждой группы дается номер в пределах десятичной разрядки.

#### *Трехзначная система кодирования*

Номера счетов	Название счетов по разделам
100 – 199	Счета активов
200 – 299	Счета пассивов
300 – 399	Счета капитала собственников
400 – 499	Счета доходов (выручка)
500 – 599	Счета расходов
600 – 699	Счета налогов от прибыли

Например:

100 – 199	Активы
101	Денежные средства в банке
111	Счета к получению
121	Векселя к получению и т.д.

Счета активов в системе международных бухгалтерских стандартов трактуются как результаты прошлых событий и источники будущих выгод. Они отражают увеличение или уменьшение различных видов ценностей (имущества). Сюда относятся: касса, векселя полученные, счета к получению, авансом оплаченные расходы, земля, здания, оборудование и т.д. Счета пассивов рассматриваются как результаты прошлых событий и источники будущих изъятий. Они отражают увеличение или уменьшение денежных обязательств (долгов), которые делятся на краткосрочные и долгосрочные. К

счетам пассивов относят: векселя выданные, счета к оплате, прочие краткосрочные и долгосрочные обязательства и др.

Эти формулировки практически не противоречат нынешнему представлению об активных и пассивных счетах в российском Плане счетов бухгалтерского учета.

Счета капитала предназначены для отражения средств собственника, вложенных в фирму. Собственный капитал имеет постоянный характер. И сальдо всегда отражается в балансе. Исключение составляют счета «Изъятие капитала» и «Вложение капитала», они могут закрываться при реформации баланса.

Счет доходов и расходов отражает изменение величины капитала фирмы. Если доходы больше расходов, фирма имеет прибыль, а наоборот – убыток.

Счета доходов и расходов носят название временных средств; в конце отчетного периода они закрываются, и в виде прибыли или убытка определяется финансовый результат работы организации. Эти счета соответствуют счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Сальдо по счетам учета налогов на прибыль отражается в балансе аналогично отражению на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» и показывает либо задолженность организации по налоговым платежам, либо переплату (зачет). Тем не менее российский План счетов несколько отличается от применяемых в системе международных бухгалтерских стандартов. Сравнительный анализ Планов счетов бухгалтерского учета России и США позволяет сделать следующее заключение.

В США, где капитал находится в частной собственности, распределение ресурсов осуществляется как при участии государства, так и через рынок свободных капиталов.

Поэтому разработка счетных планов каждой фирмой оправдана, так как отражает национальные особенности экономики страны.

Российский план счетов, используя международный опыт, отражает национальные особенности бухгалтерского учета на современном этапе развития российской экономики. План счетов содержит номенклатуру счетов бухгалтерского учета, классифицированную по экономическому содержанию, ориентированную на единообразную методологию ведения учета на счетах, правила систематизации, группировки и обобщения информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. План счетов представляет собой систематизированную схему, в соответствии с которой каждому бухгалтерскому счету в зависимости от его внешних идентификаторов присваивается номер (код идентификации), предназначенный для облегчения нахождения счета в бухгалтерских регистрах и выражения адресности связей между объектами бухгалтерского наблюдения, отраженными на счетах.

План счетов базируется на следующих принципах:

- Универсальность применения в народном хозяйстве;
- Возможность и механизм регулирования состава синтетических счетов в рамках избранной организацией учетной политики;
- Регулирование состава и содержания аналитических счетов;

- Структура плана счетов иерархическая (синтетические счета-субсчета – аналитические счета);
- Признаки выбора счетов для включения в план счетов;
- Факторы, определяющие количество синтетических счетов;
- Длина кодового обозначения синтетических счетов.

План счетов сопровождается Инструкцией по его применению, в которой даны краткое экономическое содержание и назначение каждого счета, рассмотрен порядок ведения системного (синтетического) учета, предложены типовые схемы корреспонденции счетов.

## **ГЛАВА 5. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»**

### **5.1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (с изменениями)**

Российская Федерация закон о бухгалтерском учете

Принят  
Государственной Думой  
23 февраля 1996 года  
Одобен  
Советом Федерации  
20 марта 1996 года

(в ред. Федеральных законов от 23.07.1998 N 123-ФЗ, от 28.03.2002 N 32-ФЗ, от 31.12.2002 N 187-ФЗ, от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 10.01.2003 N 8-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ, Федеральных законов от 30.06.2003 N 86-ФЗ, от 03.11.2006 N 183-ФЗ)

#### Глава I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи

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

2. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

3. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

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.

Статья 2. Понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие понятия:

руководитель организации - руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел организации;

синтетический учет - учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета;

аналитический учет - учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета;

план счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета;

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.

Статья 3. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений Правительства Российской Федерации.

Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Статья 4. Сфера действия настоящего Федерального закона

1. Настоящий Федеральный закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

2. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

В целях настоящего Федерального закона адвокаты, которые осуществляют адвокатскую деятельность в адвокатском кабинете, приравниваются в отношении порядка ведения учета хозяйственных операций к гражданам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

(абзац введен Федеральным законом от 31.12.2002 N 187-ФЗ)

3. Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

(п. 3 введен Федеральным законом от 31.12.2002 N 191-ФЗ)

Статья 5. Регулирование бухгалтерского учета

1. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации.

2. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;

(в ред. Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ)

(см. текст в предыдущей редакции)

г) положения и стандарты, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета и отчетности для таможенных целей.

(пп. "г" введен Таможенным кодексом РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ)

В планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, а также для коллегий адвокатов и адвокатских бюро.

(в ред. Федерального закона от 31.12.2002 N 187-ФЗ)

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

3. Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Статья 6. Организация бухгалтерского учета в организациях

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

2. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

3. Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

При этом утверждаются:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.



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

#### Статья 7. Главный бухгалтер

1. Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

2. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

3. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

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

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

4. 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.

## Глава II. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. БУХГАЛТЕРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ И РЕГИСТРАЦИЯ

#### Статья 8. Основные требования к ведению бухгалтерского учета

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.

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

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах

бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

#### Статья 9. Первичные учетные документы

1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены 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;
3. 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.

4. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

5. 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.

6. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

7. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем 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.

8. 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.

(в ред. Федерального закона от 30.06.2003 N 86-ФЗ)

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

#### Статья 10. Регистры бухгалтерского учета

1. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

2. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

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

4. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

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

#### Статья 11. Оценка имущества и обязательств

1. Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

2. Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

Статья 12. Инвентаризация имущества и обязательств

1. 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.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

2. Проведение инвентаризации обязательно:

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

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

при смене материально ответственных лиц;

при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

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

при реорганизации или ликвидации организации;

в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

3. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации - на увеличение финансирования (фондов);

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм - на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации - на уменьшение финансирования (фондов).

### Глава III. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

#### Статья 13. Состав бухгалтерской отчетности

1. Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

2. Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:

(в ред. Федерального закона от 23.07.1998 N 123-ФЗ)

а) бухгалтерского баланса;

б) отчета о прибылях и убытках;

в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

г) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;

(в ред. Федерального закона от 03.11.2006 N 183-ФЗ)

д) пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), устанавливается упрощенный состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со статьей 15 настоящего Федерального закона.

(абзац введен Федеральным законом от 23.07.1998 N 123-ФЗ)

3. Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

4. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом

положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

5. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

6. Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности, указанных в статье 15 настоящего Федерального закона, организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(п. 6 введен Федеральным законом от 28.03.2002 N 32-ФЗ)

Статья 14. Отчетный год

1. Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

2. 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.

3. Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Статья 15. Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности

1. Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия

представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. Организации, за исключением бюджетных и общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 23.07.1998 N 123-ФЗ)

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

3. Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

4. Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

а) бухгалтерский баланс;

б) отчет о прибылях и убытках;

в) отчет о целевом использовании полученных средств.

(п. 4 введен Федеральным законом от 23.07.1998 N 123-ФЗ)

5. Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пользователь бухгалтерской отчетности не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи пользователь бухгалтерской отчетности обязан передать организации квитанцию о приемке в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

(п. 5 в ред. Федерального закона от 28.03.2002 N 32-ФЗ)

Статья 16. Публичность бухгалтерской отчетности

Акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и их представительства и филиалы на территории субъектов Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, а также в случаях, установленных федеральными законами, иные организации обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

(в ред. Федерального закона от 10.01.2003 N 8-ФЗ)

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Статья 17. Хранение документов бухгалтерского учета

1. Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

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

3. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

#### Глава IV. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 18. Ответственность за нарушения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете

Руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 19. О введении в действие настоящего Федерального закона



Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету, изданные до вступления в силу настоящего Федерального закона, действуют в части, не противоречащей ему.

Президент Российской Федерации

Б.ЕЛЬЦИН

Москва, Кремль

21 ноября 1996 года

№ 129-ФЗ

## ГЛАВА 6. ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

### **1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98**

(в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н)

#### И. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н)

2. Для целей настоящего Положения под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

3. Настоящее Положение распространяется:

в части формирования учетной политики - на организации, независимо от организационно - правовых форм;

в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

4. Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

## II. Формирование учетной политики

5. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

При этом утверждается:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

методы оценки активов и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями;

другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

6. При формировании учетной политики предполагается, что:

активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

7. Учетная политика организации должна обеспечивать:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического

содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

8. При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету.

9. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно - распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

10. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно - распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

### III. Раскрытие учетной политики

11. Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

12. К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров,

незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы, отвечающие требованиям, приведенным в пункте 11 настоящего Положения.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

13. Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных пунктом 6 настоящего Положения, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 6 настоящего Положения, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

14. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

15. Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

#### IV. Изменение учетной политики

16. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые

отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

17. Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном пунктом 9 настоящего Положения.

18. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно - распорядительным документом.

19. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

20. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 21 настоящего Положения.

21. Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в пункте 20 настоящего Положения, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При соблюдении указанного требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам

хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

22. Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна, как минимум, включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

23. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

## **2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94**

### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство <\*>.

Настоящее Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации и должно применяться с учетом других положений по бухгалтерскому учету.

<\*> В дальнейшем - договор на строительство.

### **II. Определения**

2. В системе нормативного регулирования вопросов бухгалтерского учета, связанных с выполнением договоров на строительство в Российской Федерации, указанные ниже понятия означают следующее:

договор на строительство - документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружению, ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, а также производству отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства.

Одним из признаков договора на строительство является продолжительность (от даты начала до даты окончания) его исполнения, которая определяет необходимость распределения производимых затрат на ряд отчетных периодов.

Порядок заключения договора на строительство определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации и включает в себя, в частности:

форму расчетов, стоимость строительства и другие условия его выполнения;

объект строительства - отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого должен быть составлен отдельный проект и смета;

застройщик - инвестор, а также иные юридические и физические лица, уполномоченные инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству;

инвестор - юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных, заемных и привлеченных средств в создание и воспроизводство основных средств;

незавершенное строительство - затраты застройщика по возведению объектов строительства с начала строительства до ввода объектов в эксплуатацию;

завершенное строительство - затраты застройщика по введенному в эксплуатацию объекту строительства;

инвентарная стоимость объекта - затраты застройщика по возведению объекта в соответствии с договором на строительство с его начала до ввода в эксплуатацию;

подрядчик - юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для застройщика по договору на строительство;

подрядные работы - работы, выполняемые подрядчиком, в состав которых входят строительные, монтажные работы, работы по ремонту зданий и сооружений, а также другие виды работ согласно договору на строительство;

незавершенное производство - затраты подрядчика на объектах строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договору на строительство.

### III. Объекты бухгалтерского учета по договору на строительство

3. Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство у застройщика и подрядчика являются затраты по объекту строительства, производимые при выполнении отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

Подрядчик может вести бухгалтерский учет затрат по нескольким договорам, заключенным с одним застройщиком или несколькими застройщиками, если они заключаются в виде комплексной сделки или относятся к одному проекту. В случае осуществления строительства по одному договору, охватывающему ряд проектов, и если затраты и финансовый результат по каждому из проектов могут быть установлены отдельно (в рамках договора), то учет затрат по выполнению работ по каждому такому проекту может рассматриваться как учет затрат по выполнению работ по отдельному договору.

4. Застройщики и подрядчики при выполнении договоров на строительство должны обеспечить формирование информации по объектам бухгалтерского учета по следующим показателям:

у застройщика:

- незавершенное строительство;
- завершенное строительство;
- авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов, в соответствии с договорами на строительство;
- финансовый результат деятельности;
- у подрядчика:
  - затраты по выполнению подрядных работ по объектам учета в отчетном периоде и с начала выполнения договора на строительство;
  - незавершенное производство в разрезе объектов учета, в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам, выполненным привлеченными организациями по договору на строительство;
  - доходы, полученные от заказчиков за сданные им объекты, по договору на строительство;
  - финансовый результат по работам, выполненным по договору на строительство;
  - авансы, полученные от застройщиков в счет выполняемых работ.

#### IV. Учет расчетов по договору на строительство

5. В соответствии с договором на строительство расчеты между застройщиком и подрядчиком могут осуществляться:

в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах; после завершения всех работ на объекте строительства.

В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости.

6. Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство и может рассчитываться:

а) на основе стоимости (цены), определяемой в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом оговорок в договоре на строительство, касающихся порядка их изменения;

б) на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором на строительство прибыль подрядчика (открытая цена).

#### V. Учет затрат по договорам на строительство

7. Затраты застройщика на строительство объекта складываются из расходов, связанных с его возведением (строительные работы, приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты, затраты, не увеличивающие стоимость основных средств), вводом в эксплуатацию или сдачей инвестору.

В состав затрат по строительству объектов у застройщика включаются также ожидаемые расходы (обязательства), связанные со строительством и его финансированием, которые застройщик будет производить в соответствии с договором на строительство после окончания строительства объекта и ввода его в эксплуатацию или сдачи инвестору.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченном строительством



объектах, учитываются в составе незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору.

8. При выполнении застройщиком подрядных работ собственными силами в бухгалтерском учете отражаются фактически произведенные затраты, связанные с их осуществлением, включая расходы по содержанию подразделений, занятых организацией строительства.

9. По завершении строительства объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию в составе объекта строительства элемента, становящегося в процессе эксплуатации отдельной единицей основных средств или малоценных предметов.

10. Порядок применения застройщиком настоящего Положения определяется Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

11. Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, т.е. с использованием в процессе строительства объекта материальных и трудовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, а также других видов ресурсов.

Затраты формируются по объектам учета в период с начала исполнения договора на строительство до времени его завершения, т.е. окончательного расчета по законченному объекту строительства и передачи его застройщику.

Подрядчик может до сдачи заказчику объекта строительства в целом учитывать в составе незавершенного производства по договорной стоимости затраты по отдельным выполненным конструктивным элементам или этапам работ в случае определения по ним финансового результата.

12. Расходы подрядчика, связанные с получением (заключением) договоров на строительство, которые могут быть отдельно выделены, и существует уверенность в том, что договор будет заключен, могут относиться к данному договору и до его заключения учитываться как расходы будущих периодов.

Данные расходы могут учитываться подрядчиком так же, как затраты того отчетного периода, в котором они произведены.

13. Затраты подрядчика, производимые в процессе строительства, включают ожидаемые неизбежные издержки в тех случаях, когда они в согласованных с застройщиком размерах включаются в договорную стоимость строительства объекта. В затраты подрядчика могут также включаться расходы по образованию резервов на покрытие предвидимых расходов и потерь, связанных с организацией и производством подрядных работ, возникающие как на стадии производства работ, так и по их завершении и сдаче застройщику.

Неизбежные издержки и резервы на покрытие предвидимых расходов и потерь создаются в тех случаях, когда расходы, связанные с этим, могут быть достоверно оценены.

14. Порядок применения подрядчиком настоящего Положения определяется Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ.

## VI. Определение дохода и финансового результата по договорам на строительство

15. Финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, образуется как разница между размером (лимитом) средств на его содержание, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими затратами по его содержанию.

В случае расчетов застройщика с инвестором за сданный объект по договорной стоимости его строительства в состав финансового результата включается также разница между этой стоимостью и фактическими затратами по строительству объекта с учетом затрат по содержанию застройщика.

16. Подрядчик может применять два метода определения финансового результата в зависимости от принятых форм определения дохода.

Доход может определяться по отдельным выполненным работам и по объекту строительства.

При определении дохода по мере выполнения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам может применяться метод "Доход по стоимости работ по мере их готовности".

В случае определения дохода после завершения всех работ на объекте строительства применяется метод "Доход по стоимости объекта строительства".

17. При применении метода "Доход по стоимости работ по мере их готовности" финансовый результат у подрядчика выявляется за определенный отчетный период времени после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом, как разница между объемом выполненных работ и приходящихся на них затрат.

Объем выполненных работ определяется в установленном порядке исходя из их договорной стоимости и применяемых методов ее расчета.

Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом и (или) расчетным путем.

Применение этого метода расчета финансового результата допускается в случаях, если объем выполненных работ и затраты, приходящиеся на них, могут быть в достаточной степени оценены.

Затраты по производству данных работ учитываются у подрядчика нарастающим итогом как незавершенное производство, а промежуточная оплата этих работ - как авансы, полученные до полного завершения работ по договору на объекте строительства.

18. Использование метода "Доход по стоимости объекта строительства" предусматривает определение финансового результата у подрядчика при полном завершении работ по договору на строительство как разницу между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратами по его производству. При этом затраты по производству работ в учете накапливаются и участвуют в процессе определения финансового результата у подрядчика только после полного завершения работ на объекте строительства.

19. Выбор метода определения финансового результата производится подрядчиком в зависимости от степени надежности оценки стоимости выполненных работ и затрат, приходящихся на них по объекту строительства.

Подрядчик может использовать при определении финансового результата от реализации подрядных работ одновременно два указанных метода при учете работ, выполняемых по различным договорам на строительство.

20. Настоящее Положение применяется с 1 января 1995 года.

### **3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006**

(в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

#### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Настоящее Положение не применяется:

при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т.п.;

при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами Российской Федерации, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

3. Для целей настоящего Положения указанные ниже понятия означают следующее:

деятельность за пределами Российской Федерации - деятельность, осуществляемая организацией, являющейся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, за пределами Российской Федерации через представительство, филиал;

дата совершения операции в иностранной валюте - день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции;

курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

#### **II. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли**

4. Стоимость активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и

платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли.

5. Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации.

В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

6. Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в приложении к настоящему Положению.

При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

7. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса.

(п. 7 в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

8. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в пункте 7 настоящего Положения активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

9. Для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов и других активов, не перечисленных в пункте 7 настоящего Положения, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в

результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

(п. 9 в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

10. Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы, активов, перечисленных в пункте 9 настоящего Положения, а также средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

(п. 10 в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

### III. Учет курсовой разницы

11. В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в пункте 7 настоящего Положения.

12. Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

13. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (кроме случаев, предусмотренных пунктом 14 настоящего Положения или иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 N 147н)

14. Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

### IV. Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации

15. Для составления бухгалтерской отчетности выраженная в иностранной валюте стоимость активов и обязательств, используемых

организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, подлежит пересчету в рубли.

Указанный пересчет в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, за исключением случаев, перечисленных в пункте 18 настоящего Положения.

16. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, перечисленных в пункте 7 настоящего Положения и используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, действующему на отчетную дату.

17. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, перечисленных в пункте 9 настоящего Положения и используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы и обязательства были приняты к бухгалтерскому учету.

Пересчет стоимости активов и обязательств, перечисленных в пункте 9 настоящего Положения, произведенный в соответствии с законодательством или правилами иностранного государства - места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации, действовавшему на дату указанного пересчета.

18. Пересчет выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится с использованием официального курса этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, действовавшего на соответствующую дату совершения операции в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин официальных курсов этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемых Центральным банком Российской Федерации, и дней их действия в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде.

19. Разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации.

Указанная разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы.

## V. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте

20. Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией, осуществляющей деятельность как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, в рублях.

Указанные записи по активам и обязательствам, перечисленным в пункте 7 настоящего Положения, одновременно производятся в валюте расчетов и платежей.

Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях.

В случаях когда законодательство или правила страны - места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации требуют составления бухгалтерской отчетности в иной валюте, то бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте.

21. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

22. В бухгалтерской отчетности раскрывается:

величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;

величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;

величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;

официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Центральным банком Российской Федерации, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

Приложение  
к Положению  
по бухгалтерскому учету  
"Учет активов и обязательств,  
стоимость которых выражена в  
иностранной валюте"  
(ПБУ 3/2006), утвержденному  
Приказом Министерства финансов  
Российской Федерации от 27 ноября  
2006 г. N 154н

**ПЕРЕЧЕНЬ  
ДАТ СОВЕРШЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ  
В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте в том числе: импорт материально-производственных запасов импорт услуги расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата признания расходов организации в иностранной валюте дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов дата признания расходов по услуге дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов



#### **4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99**

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

##### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций.

2. Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей, отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией в соответствии с ее требованиями, и составления отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах подготовки такой отчетности и информации не предусматривается использование настоящего Положения.

3. Настоящее Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении:

типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности;

упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;

особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности;

особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;

особенностей формирования бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;

порядка публикации бухгалтерской отчетности.

##### **II. Определения**

4. Для целей настоящего Положения указанные ниже понятия означают следующее:

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;

отчетный период - период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

отчетная дата - дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

пользователь - юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

### III. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

5. Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуется пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

6. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

7. 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.

8. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

9. Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятого содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в

пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

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

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

11. Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

12. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

13. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

14. Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности, предусмотренная пунктом 5 настоящего Положения, должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

15. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке.

16. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

17. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

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

#### IV. Содержание бухгалтерского баланса

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

19. 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.

20. Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

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
		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
		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
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителями) по выплате доходов
		Авансы полученные
		Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

#### V. Содержание отчета о прибылях и убытках

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

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

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

23. Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

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

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

Прибыль / убыток до налогообложения

Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи

Прибыль / убыток от обычной деятельности

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

Чистая прибыль (нераспределенная прибыль

(непокрытый убыток)

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

24. 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.

25. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская 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 в соответствии с пунктом 6 настоящего Положения.

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.

26. Порядок раскрытия учетной политики организации установлен Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98) (Приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г., зарегистрировано в Минюсте России 31 декабря 1998 г., регистрационный номер 1673).

27. 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;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 115н)

о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;

о любых выданных и полученных обеспечения обязательств и платежей 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.

28. 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.

29. 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 текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

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.

30. 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 должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

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.

31. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет):

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.

## VII. Правила оценки статей бухгалтерской отчетности

32. При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98).

33. Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному (с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации").

34. 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.

35. 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.

36. Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

37. При отступлении от правил, предусмотренных в пунктах 32 - 35 настоящего Положения, существенные отступления должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эти отступления, и результата, который данные отступления оказали на понимание состояния о финансовом положении организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

38. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

## VIII. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности

39. 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, характеристику 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.

#### IX. Аудит бухгалтерской отчетности

40. В случаях, предусмотренных федеральными законами, бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту.

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

#### X. Публичность бухгалтерской отчетности

42. 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.

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

44. 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.

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

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

47. Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день ее почтового отправления или день фактической передачи ее по принадлежности.

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

#### XI. Промежуточная бухгалтерская отчетность

48. Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

49. Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации.

50. Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих, правила оценки статей определяются в соответствии с настоящим Положением.

51. Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

52. Представление и публикация промежуточной бухгалтерской отчетности производятся в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Российской Федерации или учредительными документами организации.

## **5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01**

(в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н,  
от 26.03.2007 N 26н)

### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации. Под организацией в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Для целей настоящего Положения к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);  
предназначенные для продажи;  
используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

3. Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

4. Настоящее Положение не применяется в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство.

(п. 4 в ред. Приказа Минфина РФ от 26.03.2007 N 26н)

## II. Оценка материально-производственных запасов

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

6. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

таможенные пошлины;

невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н.

7. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

8. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

9. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

10. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы.

11. В фактическую себестоимость материально-производственных запасов, определяемую в соответствии с пунктами 8, 9 и 10 настоящего Положения, включаются также фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования, перечисленные в пункте 6 настоящего Положения.

12. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

13. Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз),

производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

14. Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

15. Исключен. - Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н.

### III. Отпуск материально-производственных запасов

16. При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);

абзац исключен с 1 января 2008 года. - Приказ Минфина РФ от 26.03.2007 N 26н.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

17. Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

18. Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

19. Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

20. Исключен с 1 января 2008 года. - Приказ Минфина РФ от 26.03.2007 N 26н.

21. По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

22. Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 26.03.2007 N 26н)

#### IV. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

23. Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)) исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

24. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

25. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

26. Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

27. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);

- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.



## **6. Положение по бухгалтерскому учету «учет основных средств» ПБУ 6/01**

(в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н,  
от 12.12.2005 N 147н, от 18.09.2006 N 116н, от 27.11.2006 N 156н)

### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации. Под организацией в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Исключен. - Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н.

3. Настоящее Положение не применяется в отношении:

машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары - на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;

предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;

капитальных и финансовых вложений.

4. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Некоммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд некоммерческой организации, а также если выполняются условия, установленные в подпунктах "б" и "в" настоящего пункта.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в

натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

(п. 4 в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

5. К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

6. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

## II. Оценка основных средств

7. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

8. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н;

таможенные пошлины и таможенные сборы;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н.

9. Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

10. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

11. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

12. Первоначальная стоимость объектов основных средств, принимаемых к бухгалтерскому учету в соответствии с пунктами 9, 10 и 11, определяется применительно к порядку, приведенному в пункте 8 настоящего Положения.

(п. 12 в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

13. Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

14. Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н)

15. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н)

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н)

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н)

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

16. Исключен. - Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н.

### III. Амортизация основных средств

17. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Положением.

По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 настоящего Положения.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

18. Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н.

19. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из

натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

20. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

21. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

22. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

23. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

24. Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

25. Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

#### IV. Восстановление основных средств

26. Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

27. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их

окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

28. Исключен. - Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н.

#### V. Выбытие основных средств

29. Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)

30. Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

31. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

#### VI. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

32. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);

о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);



об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;  
об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;  
об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;  
(абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 N 147н)  
о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;  
об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

## **7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98**

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 143н)

### **1. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, событий после отчетной даты.

2. Настоящее Положение применяется при установлении особенностей раскрытия событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

### **2. Понятие событий после отчетной даты**

3. Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

4. Датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством Российской Федерации, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.

### **5. К событиям после отчетной даты относятся:**

события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к настоящему Положению.

### **3. Отражение событий после отчетной даты**

и их последствий в бухгалтерской отчетности

6. Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 143н)

7. Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, либо путем раскрытия соответствующей информации.

8. При составлении бухгалтерской отчетности организация оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

9. Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом событий после отчетной даты, подтверждающих существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность, или свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, и тем самым невозможности применения допущения непрерывности деятельности к деятельности организации в целом или какой-либо существенной ее части. При этом события после отчетной даты отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 143н)

Пример. На основании данных синтетического и аналитического учета в бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 31 декабря отчетного года подлежит отражению дебиторская задолженность на общую сумму 10 млн. руб. В марте года, следующего за отчетным, организация получила информацию о том, что один из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря отчетного года составляла 4 млн. руб., признан в установленном порядке в конце февраля банкротом. В данной ситуации организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности на 4 млн. руб. и признать в бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря отчетного года убыток от списания дебиторской задолженности. Необходимые записи в бухгалтерском учете организации по списанию соответствующей дебиторской задолженности должны быть произведены заключительными оборотами отчетного периода.

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий событий после отчетной даты, предусмотренных настоящим пунктом, устанавливается отдельным положением по бухгалтерскому учету.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода в соответствии с настоящим пунктом. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

10. Событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год.

Пример. В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года отражены значительные вложения организации в акции другой организации. В марте года, следующего за отчетным, организация получила информацию о том, что рыночная цена этих акций в марте значительно уменьшилась. В данной ситуации организация должна раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках соответствующую информацию.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

11. Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в соответствии с пунктом 10 настоящего Положения, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

12. В случае если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения в установленном порядке получена новая информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в бухгалтерской отчетности, представленной пользователям, и (или) произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то организация информирует об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

(п. 12 введен Приказом Минфина РФ от 20.12.2007 N 143н)

**ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ  
ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, КОТОРЫЕ  
МОГУТ БЫТЬ ПРИЗНАНЫ СОБЫТИЯМИ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ**

1. События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность:

объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;

произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "Доход по стоимости работ по мере их готовности", был необоснован;

получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:

принятие решения о реорганизации организации;

приобретение предприятия как имущественного комплекса;

реконструкция или планируемая реконструкция;

принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;  
прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;  
существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;  
непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;  
действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

## **8. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01**

(в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н,  
от 20.12.2007 N 144н)

### **I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

2. Настоящее Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

3. Условным фактом хозяйственной деятельности (далее - условный факт) является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

К условным фактам относятся:

незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;

неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;

учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;

какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;

выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

обязательства в отношении охраны окружающей среды;

продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;

другие аналогичные факты.

Не относятся к условным фактам снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату, а также расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете по получении от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т.п.).

Абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н.

Примеры исключены. - Приказ Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н.

4. Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;

возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем, с очень высокой или высокой степенью вероятности, приведет к увеличению экономических выгод организации.

## II. Отражение последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организации

5. Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год, независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации.

Последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату.

Существенность последствий условного факта определяется организацией исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Пример. По состоянию на отчетную дату акционерное общество вовлечено в переговоры с органами власти относительно компенсации ущерба

в связи с произошедшей в начале отчетного периода аварией, в результате которой произошло загрязнение прилегающих земель. Размер компенсации, подлежащей уплате обществом, на отчетную дату точно не определен, однако, по оценкам экспертов, общая сумма затрат на выплату компенсации составит не менее одной трети чистой прибыли отчетного года. В данном случае общество оценивает последствия условного факта (переговоров о компенсации) как существенные, поскольку без знания о них пользователи бухгалтерской отчетности общества, в т.ч. акционеры, могут сделать неверный вывод относительно финансового состояния общества, например, переоценить его возможности в отношении выплаты дивидендов.

Пример. На отчетную дату организация вовлечена в судебное разбирательство в связи с иском клиента о замене некачественного товара, приобретенного у данной организации. По оценкам экспертов, вероятность того, что суд примет решение в пользу истца, высокая или очень высокая. Возможные затраты организации на замену некачественного товара сами по себе существенно не повлияют на результаты деятельности организации. Однако, поскольку товары с аналогичными дефектами были проданы значительному числу покупателей, в ближайшем будущем организация может столкнуться с необходимостью произвести значительные затраты на замену некачественных товаров, что окажет существенное влияние на результаты ее деятельности в текущем и последующих отчетных периодах. В связи с этим организация оценивает последствия данного условного факта как существенные.

6. Для целей отражения в бухгалтерской отчетности условные обязательства подразделяются на две группы:

существующие на отчетную дату обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы в порядке, установленном в пунктах 8 и 9 настоящего Положения;

возможные обязательства, информация о которых подлежит раскрытию в пояснительной записке.

7. Условные активы на счетах бухгалтерского учета не отражаются. Информация об условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями пунктов 23 - 24 настоящего Положения.

8. Организация создает резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, при одновременном наличии следующих условий:

существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам). Примерный подход к оценке вероятности увеличения или уменьшения

экономических выгод организации в связи с условными фактами приведен в приложении к настоящему Положению;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

величина обязательства, порожденного условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Пример. 15 ноября 2000 года организация выдала поручительство по займу, предоставленному ее дочерней организации сроком на 18 месяцев. По состоянию на 31 декабря 2000 года вероятность уменьшения экономических выгод организации в результате неисполнения ее дочерней организацией своих обязательств по возврату займа очень мала. В течение второго квартала 2001 года финансовое положение дочерней организации существенно ухудшилось. По оценкам экспертов на 31 декабря 2001 года маловероятно, что дочерняя организация сможет выполнить свои обязательства по возврату займа более чем на 50 процентов, и, соответственно, высока вероятность того, что в результате неплатежеспособности дочерней организации при окончании срока возврата займа произойдет уменьшение экономических выгод организации-поручителя.

В бухгалтерской отчетности организации-поручителя на 31 декабря 2000 года резерв под выданное поручительство не отражается.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

В бухгалтерской отчетности организации-поручителя на 31 декабря 2001 года отражается резерв в размере 50 процентов от суммы займа.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

Пример. В ноябре 2001 г. Совет директоров организации принял решение закрыть подразделение, занимающееся выпуском керамических изделий. Это решение было подтверждено официальным собранием Совета директоров, покупателям были направлены письма с извещением о закрытии данного подразделения и о том, что им необходимо найти другого поставщика этой продукции. Кроме того, сотрудников, занятых в этом подразделении, оповестили в письменной форме о планируемом закрытии подразделения, в котором они заняты, о дате закрытия. По расчету организации планируется заплатить работникам выходное пособие в размере 10 тыс. руб. и 2 тыс. руб. поставщикам материалов в связи с расторжением договоров.

В бухгалтерской отчетности организации на 31 декабря 2001 г. отражается резерв в размере 12 тыс. руб.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

9. Создание резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

Пример. Организация на отчетную дату начислила резерв в сумме 500 тыс. руб. на гарантийное обслуживание проданной в отчетном году продукции. Поскольку расходы на гарантийное обслуживание относятся к расходам по обычным видам деятельности данной организации, сумма созданного резерва также относится на расходы по обычным видам деятельности.

Пример. На отчетную дату организация вовлечена в судебное разбирательство в связи с несвоевременным исполнением обязательств перед



кредитором. По оценкам юридических консультантов организации, по итогам судебного разбирательства организации, с большой вероятностью, предстоит удовлетворить иск кредитора и уплатить требуемый штраф за просрочку платежа. Поскольку в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г. N 1790), штрафы, пени и неустойки относятся к прочим расходам организации, создание указанного резерва производится организацией за счет прочих расходов.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

10. Правильность расчета и обоснованность резерва подлежат инвентаризации в конце отчетного года в общем порядке.

По результатам инвентаризации сумма резерва может быть:

увеличена за счет тех расходов, за счет которых создавался резерв, при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;

уменьшена с отнесением суммы корректировки на прочие доходы организации при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета величины резерва;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

остаться без изменения;

списана полностью на прочие доходы организации.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

11. В течение отчетного года при фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее признанных организацией условными, последствия которых были учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете организации отражается сумма расходов организации, связанных с выполнением организацией признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва.

Пример. Организации, имеющей гарантийные обязательства по ремонту проданной продукции, предъявлены рекламации, в связи с чем у нее возникают расходы, связанные с проведением гарантийного ремонта, которые отражаются в бухгалтерском учете за счет уменьшения созданного ранее резерва.

Пример. Организация получила судебное решение по иску, предъявленному ей, и не будет его оспаривать. В бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность организации за счет уменьшения созданного ранее резерва.

В случае недостаточности зарезервированных сумм непокрытые резервом расходы организации отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается прочим доходом организации.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

12. Исключен. - Приказ Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н.

13. Если не выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных в пункте 8 настоящего Положения, резерв в связи с условными обязательствами не создается. В этом случае информация об условном обязательстве раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в соответствии с требованиями пункта 20 настоящего Положения.

### III. Оценка последствий условных фактов

14. Организация оценивает условные обязательства в денежном выражении. Условные активы для целей настоящего Положения не подлежат оценке в денежном выражении.

15. Для оценки в денежном выражении условного обязательства организация делает соответствующий расчет, который должен основываться на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату. Если после отчетной даты организация получает информацию, свидетельствующую об изменении сделанной ранее оценки условного обязательства, для целей представления информации об условном обязательстве в бухгалтерской отчетности следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. N 56н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 декабря 1998 г., регистрационный номер 1674). При оценке последствий условного факта принимаются во внимание существующая практика в отношении аналогичных фактов хозяйственной деятельности, заключения независимых экспертов и др.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета. При оценке последствий условных фактов и отражении соответствующей информации в бухгалтерской отчетности организация должна исходить из требования осмотрительности.

Пример. Если при составлении бухгалтерской отчетности значительное по сумме исковое требование к организации признается условным фактом, то среди факторов, принимаемых в расчет при оценке последствий этого условного факта, организация должна принять во внимание: стадию, на которой находится рассмотрение данного искового требования по состоянию на дату представления бухгалтерской отчетности, экспертные заключения по данному исковому требованию, существующую практику рассмотрения аналогичных исковых требований.

В случае, если организация предполагает существенное изменение покупательной способности валюты Российской Федерации в будущие отчетные периоды, величина резерва подлежит дисконтированию. Ставка (ставки) и способы дисконтирования определяются организацией с учетом существующих условий на финансовом рынке, рисков, связанных с предполагаемыми последствиями условного факта, и др.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

Изменение величины резерва в результате дисконтирования на последующие отчетные даты признается прочим расходом организации.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

Пример. Организация рассчитывает величину резерва в связи с последствиями условного факта хозяйственной деятельности на 31 декабря 2008 г. Предполагаемая величина подлежащего погашению обязательства 1200 тыс. руб. Срок погашения обязательства - через 2 года после отчетной даты. Ставка дисконтирования, принятая организацией с учетом существующих условий на финансовом рынке, рисков, связанных с предполагаемыми последствиями условного факта, и других факторов, - 14 процентов.

Организация предполагает, что в будущие отчетные периоды покупательная способность валюты Российской Федерации будет изменяться существенно. В связи с этим организация принимает решение о дисконтировании величины резерва.

При дисконтировании величина резерва рассчитывается как произведение величины подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования соответствующего года.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$N$$

$$КД = 1 / (1 + СД), \text{ где:}$$

КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

N - период дисконтирования резерва.

Коэффициенты дисконтирования составляют по годам:

на 2008 год

$$2$$

$$КД = 1 / (1 + 0,14) = 0,76947;$$

на 2009 год

$$1$$

$$КД = 1 / (1 + 0,14) = 0,87719;$$

на 2010 год

КД = 1.

Величина резерва с учетом дисконтирования составляет по годам:

на 31 декабря 2008 г.: 1200 тыс. руб. x 0,76947 = 923 тыс. руб.;

на 31 декабря 2009 г.: 1200 тыс. руб. x 0,87719 = 1052 тыс. руб.;

на 31 декабря 2010 г.: 1200 тыс. руб. x 1,00000 = 1200 тыс. руб.

На основании произведенного расчета в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31 декабря 2008 г. резерв отражается в сумме 923 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря 2009 г. организация отражает в бухгалтерском учете увеличение резерва по дебету счета учета прочих доходов и расходов и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 129 тыс. руб. (1052 тыс. руб. - 923 тыс. руб.), а по состоянию на 31 декабря 2010 г. - 148 тыс. руб. (1200 тыс. руб. - 1052 тыс. руб.).

В годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. резерв отражается в сумме 923 тыс. руб., за 2009 г. - 1052 тыс. руб., за 2010 г. - 1200 тыс. руб.

(пример введен Приказом Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

16. Организация должна оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических выгод организации в результате исполнения обязательств в отношении всей совокупности условных фактов может быть очень высокой или высокой.

Пример. Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации в связи с его возвратом как некачественного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту оценивается как низкая. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что с высокой степенью вероятности примерно 2 процента проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 10 процентов потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов организация оценивает условное обязательство, возникающее при продаже товаров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.

Предположим, что дополнительные затраты на ремонт составят 30 процентов стоимости бракованных товаров. На основании этого расчета производится денежная оценка условного обязательства в связи с предполагаемыми затратами на гарантийное обслуживание проданных товаров, которая в рассматриваемом случае составит  $2 \text{ процента} + 10 \text{ процентов} \times 0,3 = 5 \text{ процентов}$  стоимости проданных товаров.

17. При оценке величины условного обязательства организация должна исходить из особенностей способа оценки: путем выбора из некоторого набора значений, путем выбора из интервала значений либо путем выбора из определенного набора интервалов значений.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого набора ее значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из некоторого интервала значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

Если величина условного обязательства оценивается путем выбора из определенного набора интервалов значений, сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом

средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

В случае оценки величины условного обязательства путем выбора из интервала значений либо из определенного набора интервалов значений информация о максимально возможной величине условного обязательства раскрывается в бухгалтерской отчетности.

Пример. По состоянию на отчетную дату организация вовлечена в арбитражное разбирательство. На основе экспертного заключения организация оценивает с высокой степенью вероятности, что судебное решение будет принято не в ее пользу; сумма потерь организации при этом составит либо 1 млн. руб., если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, либо 2 млн. руб., если судом будет принято решение о возмещении, помимо прямых потерь, также и упущенной выгоды истца. Вероятности первого и второго варианта будущих событий экспертами оцениваются, соответственно, как 30% и 70%. Организация оценивает условное обязательство в сумме  $1 \times 30\% / 100\% + 2 \times 70\% / 100\% = 1,7$  млн. рублей. Данная сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года.

Пример. По состоянию на отчетную дату организация вовлечена в арбитражное разбирательство. На основе экспертного заключения организация оценивает с высокой степенью вероятности, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и сумма потерь организации составит от 1 до 4 млн. рублей. Организация оценивает условное обязательство в сумме  $(1 + 4) / 2 = 2,5$  млн. рублей. Данная сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года, при этом информация о максимально возможном выбытии ресурсов в 4 млн. руб. раскрывается в пояснительной записке.

Пример. По состоянию на отчетную дату организация вовлечена в арбитражное разбирательство. На основе экспертного заключения организация оценивает с высокой степенью вероятности, что судебное решение будет принято не в ее пользу; сумма потерь организации при этом составит либо 1 млн. руб., если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, либо 1,5 - 2 млн. руб., если судом будет принято решение о возмещении, помимо прямых потерь, также и упущенной выгоды истца. Вероятности первого и второго варианта будущих событий экспертами оцениваются, соответственно, как 30% и 70%. Организация оценивает условное обязательство в сумме  $1 \times 30\% / 100\% + (1,5 + 2) / 2 \times 70\% / 100\% = 1,525$  млн. рублей. Данная сумма включается в расчет резерва по условным фактам отчетного года, при этом информация о максимально возможном выбытии ресурсов в 2 млн. руб. раскрывается в пояснительной записке.

18. При оценке величины условного обязательства организация может принять в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам только в тех случаях, когда право требования возникает непосредственно как результат условного факта, породившего данное условное обязательство, а вероятность удовлетворения требования очень высокая или высокая.

Пример. По состоянию на отчетную дату организация "А" вовлечена в арбитражное разбирательство, в котором она выступает ответчиком в связи с нарушением условий договора с организацией "Б". По оценкам организации "А", с высокой или очень высокой степенью вероятности в будущем произойдет уменьшение экономических выгод организации в связи с уплатой компенсации организации "Б". Сумма компенсации, согласно расчетам, составит от 1 до 2 млн. руб. Соответственно, условное обязательство организации "А" в связи с указанным судебным разбирательством оценивается в 1,5 млн. руб. Одновременно организация "А" предъявила исковое требование в сумме 1 млн. руб. к организации "В", являющейся соисполнителем по работам, выполненным по названному договору. На основе экспертного заключения и других факторов организация "А" оценивает с высокой или очень высокой степенью вероятности, что арбитражное решение в хозяйственном споре с организацией "В" будет принято в ее пользу. В то же время арбитражное решение в хозяйственном споре с организацией "В" не находится в непосредственной зависимости от арбитражного решения в споре с организацией "Б". Соответственно, право требования компенсации от организации "В" не связано с нарушением условий договора с организацией "Б".

В данном случае организация "А" отражает в бухгалтерской отчетности резерв в полной сумме условного обязательства 1,5 млн. руб.

Пример. В условиях, аналогичных условиям предыдущего примера, организация "А" застраховала в страховой компании сделку с организацией "Б" от неисполнения в связи с нарушением договора соисполнителем-организацией "В" на сумму 1 млн. руб. Право требования страхового возмещения у организации "А" возникает непосредственно как результат нарушения договора со стороны соисполнителя-организации "В". В этом случае организация "А" отражает в бухгалтерской отчетности резерв в сумме 0,5 млн. руб. (условное обязательство 1,5 млн. руб. - сумма страхового возмещения 1 млн. руб. = 0,5 млн. руб.).

#### IV. Раскрытие информации о последствиях условных фактов в бухгалтерской отчетности организации

19. По каждому условному обязательству раскрывается следующая информация:

краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;

краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

20. Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, дополнительно раскрывается следующая информация:

сумма резерва на начало и конец отчетного периода;

сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным, в соответствии с пунктом 11 настоящего Положения;

неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации;

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

примененная ставка (ставки), способы дисконтирования и их обоснование.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 20.12.2007 N 144н)

21. Информация об условных фактах и резервах, образованных в связи с последствиями условного факта, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами хозяйственной деятельности, например, в связи с выданными гарантийными обязательствами организации, судебными разбирательствами и т.п.

22. Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период, независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

23. Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие учетные записи.

Информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерской отчетности за отчетный период, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором фактически получен актив, в общем порядке делается запись, отражающая получение этого актива.

24. В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов в объеме, предусмотренном настоящим Положением, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, то организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

**ПРИМЕРНАЯ ОЦЕНКА  
ВЕРОЯТНОСТИ ПОСЛЕДСТВИЙ УСЛОВНОГО ФАКТА  
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Степень вероятности последствий	Характеристика оценка	Количественная
Очень высокая	О наступлении будущего события (событий) можно утверждать с достаточной определенностью	95% - 100%
Высокая	Будущее событие (события) скорее наступит	50% - 95%
Средняя	Вероятность того, что будущее событие (события) наступит, выше малой, но ниже высокой	5% - 50%
Малая	Вероятность того, что будущее событие (события) наступит, достаточно мала	0% - 5%

Примечания. 1. Примерная оценка вероятности последствий условного факта, описанная в настоящем приложении, должна применяться с учетом характера конкретного условного факта на основе всей доступной организации до отчетной даты информации.

2. Оценка вероятности последствий условного факта для целей настоящего Положения не предполагает точное количественное измерение ее. Приведенная в настоящей таблице количественная оценка предназначена для формирования общего представления о разных уровнях вероятности, используемых в бухгалтерском учете и отчетности.



## ПЛАН СЕМИНАРОВ

1. Техника и формы ведения бухгалтерского учета.
2. Бухгалтерские счета и двойной записи.
3. Учет денежных средств.
4. Расчет заработной платы.
5. Учет финансовых результатов и использования прибыли.
6. Учет основных средств.
7. Учет материально-производственных запасов.
8. Учет затрат на производство продукции.
9. Учет готовой продукции.
10. Учет капиталов и резервов.
11. Бухгалтерский баланс.
12. Основные формы бухгалтерской отчетности.
13. Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений.
14. Учет труда и заработной платы.
15. Учет основных средств, нематериальных активов и долгосрочных инвестиций.
16. Учет текущих операций и расчетов.

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Какими основными нормативными документами регулируется бухгалтерский учет в Российской Федерации?
2. Назовите основные задачи бухгалтерского учета.
3. Кто отвечает за организацию бухгалтерского учета в организации?
4. Назовите требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета.
5. Какие виды учета применяются на предприятии?
6. Какие виды измерителей приняты в учете?
7. Что является объектом бухгалтерского учета?
8. На какие группы подразделяется имущество организации?
9. Какие средства организации относятся к внеоборотным активам?
10. За счет каких источников могут быть сформированы хозяйственные средства предприятия?
11. Назовите источники заемных средств предприятия.
12. Назовите основные процессы хозяйственной деятельности предприятия.
13. Дайте определение методу бухгалтерского учета. Каковы основные элементы метода бухучета?
14. Дайте определение документооборота. Какие этапы включает документооборот в бухгалтерском учете? Кто утверждает график документооборота?
15. По каким признакам классифицируются документы бухгалтерского учета?
16. Что представляют собой документы бухгалтерского оформления?
17. Кто имеет право подписывать документы, которыми оформляются операции с денежными средствами?
18. Как производится проверка первичного документа в бухгалтерии?
19. В чем заключается основное отличие российских планов счетов от других стран?
20. Какую структуру имеет план счетов?

## ТЕСТЫ

1. Оприходованы товары, полученные в качестве вклада в уставный капитал компании. Бухгалтер должен сделать проводку:

1. Дт 41 Кт 75
2. Дт 41 Кт 80
3. Дт 41 Кт 83
4. Дт 41 Кт 98

2. Участники ООО «Вариант» решили увеличить уставный капитал общества. Решение об увеличении уставного капитала было принято участниками 15 января 2009 года, а 26 января 2009 года изменения в учредительные документы общества были переданы на государственную регистрацию. 11 февраля 2009 года изменения были официально зарегистрированы. Когда бухгалтер ООО «Вариант» должен сделать соответствующую запись по счету 80?

1. 15 января 2009 года,
2. 26 января 2009 года,
3. 11 февраля 2009 года,
4. 1 марта 2009 года,

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» не требует проводить инвентаризацию:

1. перед составлением годовой бухгалтерской отчетности,
2. перед проведением налоговой проверки,
3. при смене материально ответственных лиц
4. при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества.

4. Коммерческая компания безвозмездно получила от физического лица легковой автомобиль. Рыночная стоимость автомобиля на дату его получения – 120000 руб. Отражая этот факт в учете, бухгалтер компании должен сделать проводку:

1. Дт 08 Кт 91,
2. Дт 08 Кт 98,
3. Дт 01 Кт 91,
4. Дт 01 Кт 98,

5. Работник в установленный срок не вернул деньги, полученные им ранее под отчет, и не отчитался от их использовании. Фиксируя этот факт в учете, бухгалтер должен сделать проводку:

1. Дт 73 Кт 71,
2. Дт 76 Кт 71,
3. Дт 91 Кт 71,
4. Дт 94 Кт 71,

6. В каком порядке из перечисленных ниже случаев изменение первоначальной стоимости объекта основных средств в бухгалтерском учете не допускается?

1. реконструкция,

2. частичная ликвидация,
3. ремонт,
4. переоценка.

7. По итогам отчетного месяца компания получила убыток от продаж. Согласно учетной политики компании, к счету 90 «Продажи» открыты субсчета, предусмотренные Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организации. В этом случае заключительными оборотами месяца бухгалтер запишет:

1. Дт 99        Кт 90-9,
2. Дт 90-9    Кт 99,
3. Дт 90-1    Кт 90-9,
4. Дт 90-9    Кт 90-1

8. Расходы, связанные с оплатой услуг банка за расчетно-кассовое обслуживание, бухгалтер производственной компании должен отразить по дебету счета:

1. 25 «Общепроизводственные расходы»
2. 26 «Общехозяйственные расходы»,
3. 90 «Продажи»,
4. 91 «Прочие доходы и расходы».

9. Компания получила в банке кредит сроком на полгода под 15 процентов годовых на пополнение оборотных средств. Кредитный договор предусматривает ежемесячную уплату процентов. Отражая в бухгалтерском учете начисление причитающихся к уплате процентов, бухгалтер компании должен сделать проводку:

1. Дт 99 Кт 66,
2. Дт 99 Кт 67,
3. Дт 91 Кт 66,
4. Дт 91 Кт 67

10. Чему равен расчетный период для определения среднего заработка, необходимого при исчислении пособия по временной нетрудоспособности?

1. 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности,
2. 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности или иной период, если это не ухудшает положение работника
3. 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности,
4. 3 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности,

## ЗАДАЧИ

### Задача №1.

Учреждение в качестве вклада в уставный капитал организации передало здания общежития, первоначальная стоимость которых составляла 1 250 000 руб., помещения находились в эксплуатации 3 года, при сроке их эксплуатации 20 лет.

Найти сумму начисленной амортизации.

Отразить данные операции в бюджетном учете.

### Задача №2

Учреждение заключило договор с ООО "Актив" на приобретение у него исключительных прав на использование программы сроком на десять лет для бюджетной деятельности.

Общая стоимость по договору составила 300 000 руб. Приобретая права на использование программы, учреждение оплатило:

- консультационные услуги сторонней организации - 5 000 руб.;

- сбор за регистрацию лицензионного договора в Государственном патентном ведомстве - 1 400 руб.

Были произведены дополнительные расходы по подготовке программы к эксплуатации:

- оплата труда сотрудников - 4 000 руб.;

- единый социальный налог - 1 040 руб.

Лицевой счет учреждения обслуживается в ОФК.

Отразить операции в бюджетном учете.

### Задача №3.

Бюджетное учреждение приобрело в рамках предпринимательской деятельности через подотчетное лицо пять комплектов спецодежды на общую сумму 11 750 руб. (в том числе НДС - 1 792 руб.). Срок службы такой спецодежды менее года. Два комплекта было выдано сотрудникам учреждения.

Отразить операции в бюджетном учете.

### Задача №4.

Выявлена недостача исключительного авторского права на программу для ЭВМ (ранее оприходованного в составе нематериальных активов), первоначальная стоимость которого составляла 150 000 руб. На момент выявления недостачи сумма начисленной амортизации составила 50 000 руб.

Отразить операции в бюджетном учете.

### Задача №5.

В медицинском научном центре в январе 2006 г. за счет бюджетных средств начислена заработная плата сотрудникам по следующим основаниям:

- заработная плата штатным работникам за выполнение служебных обязанностей - на общую сумму 1 500 000 руб.;

- стипендия аспирантам включенной в структуру центра учебной кафедры - на общую сумму 10 000 руб.;
- оплата труда штатному специалисту по компьютерному оборудованию за выполненные в рабочее время работы по установке закупленной учреждением локальной вычислительной сети - на общую сумму 2 000 руб.;
- вознаграждение стороннему работнику по договору подряда за выполненные работы по косметическому ремонту помещений - на общую сумму 1 000 руб.

Медицинскому научному центру открыт лицевой счет в отделении ОФК.  
Отразить операции в бюджетном учете.

Задача №6.

Михайлов И.И. направлен в служебную командировку в Польшу с 10 по 15 апреля 2006 г.

Выехал Михайлов И.И. из Н. Новгорода в Москву 9 апреля. Прибыл в Москву 10 апреля. В тот же день он прибыл на самолете в Польшу. 15 апреля Михайлов И.И. возвратился из Польши в Москву. 16 апреля прибыл в Н. Новгород.

Суточные Михайлову И.И. будут выплачены в следующем размере:

- за 9, 15 и 16 апреля 2006 г. - в общей сумме 300 руб.;
- за период с 10 по 14 апреля 2006 г. - из расчета 56 долл. США за каждый день нахождения в командировке в Польше.

9 апреля из кассы учреждения выдано на командировочные расходы для оплаты:

- проезда из Н. Новгорода до Москвы и обратно в общей сумме 2 000 руб.;
- авиаперелета в Польшу и обратно в сумме 10 000 руб.;
- суточных в размере 56 долл. США за каждый день нахождения в Польше с 10 по 14 апреля 2006 г. (56 долл. \* суток = 280 долл. США), а также суточных по России на общую сумму 300 руб. (100 руб. \* 3 суток);
- проживания в гостинице за границей на общую сумму 380 долл. США (95 долл. - максимальная сумма проживания в Польше за 4 ночи).

Авансовый отчет сдан 18 апреля и внесен остаток в кассу в сумме 60 долл. США (стоимость проживания составила 80 долл. в сутки, общая стоимость - 320 долл. за 4 ночи).

Курс ЦБ РФ на 9 апреля 2006 г. составлял 30 руб. за 1 долл. США, а на 18 апреля - 29 руб. за 1 долл. США.

Командировка связана с уставной деятельностью. Цель - обмен опытом в сфере образования.

Отразить операции в бюджетном учете.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. М.: Проспект, 2004.
2. Козлова Е.Н., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2002.
3. Комментарий изменений в плане счетов: основные хозяйственные операции. Под ред. С.А. Николаевой. М.: Финансы и статистика, 2005.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М: ИНФРА-М, 2002.
5. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета, сравнительный анализ, принципы трансформации, направления, реформирования, под ред. Николаевой С.А. М.: Аналитика-ПРЕСС, 2002.
6. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Самоучитель по бухгалтерскому учету. М.: «Издательский дом Герда», 2003
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
8. Хендриксен Э.С. , Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997.

## КЛЮЧИ

Тесты:

1-1

2-3

3-2

4-2

5-4

6-3

7-2

8-4

9-3

10-1

Задача №1. Решение:

1. Получено здание общежития от учреждения в качестве вклада в уставный капитал (отражена первоначальная стоимость)

Дт 110601310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства" - Кт 130404520 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению ценных бумаг, акций и иных форм участия в капитале" - 1 250 000 руб.;

2. Начислена амортизация

Дт 130404520 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению ценных бумаг, акций и иных форм участия в капитале" - Кт 110401410 "Уменьшение стоимости жилых помещений за счет амортизации" - 187 500 руб.  $(1250000 \text{руб.} * (100\%/20\%)*3 \text{ года})$ ;

3. Здание общежития введено в эксплуатацию

Дт 110401310 "Увеличение стоимости жилых помещений" - Кт 110601410 "Уменьшение капитальных вложений в основные средства" - 500 000 руб. - 1062 500 руб.

Задача №2. Решение:

1. Приобретено право на использование программы

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130220730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов" - 254 237 руб.

2. Учтен НДС

Дт 121001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям" - Кт 130220730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов" - 45763 руб.

3. Отражены консультационные услуги сторонней организации

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130209730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - 4 237 руб.



4. Учтен НДС

Дт 121001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям" - Кт 130209730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - 763 руб.

5. Отражен сбор за регистрацию лицензионного договора в Государственном патентном ведомстве

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130209730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - 1 400 руб.

6. Произведена оплата труда сотрудников

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130201730 "Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате" - 4 000 руб.

7. Начислен ЕСН

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130302730 "Увеличение кредиторской задолженности по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование" - 1 040 руб.

8. Оплачены консультационные услуги

Дт 130209830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - Кт 120101610 "Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов" - 4 237 руб.

9. Оплачен сбор за регистрацию лицензионного договора

Дт 130209830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - Кт 120101610 "Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов" - 1 400 руб.

10. Оплачено право на использование программы

Дт 130220830 "Уменьшение кредиторской задолженности по приобретению нематериальных активов" - Кт 120101610 "Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов" - 254 237 руб.

11. Право на использование программы введено в эксплуатацию

Дт 110201320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" - Кт 110602420 "Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы" - 264 914 руб.

12. Зачтен НДС по приобретению права собственности

Дт 130304830 "Уменьшение расчетов по платежам в бюджет по НДС" - Кт 121001660 "Уменьшение величины НДС, причитающейся к вычету" - 45763руб.

13. Зачтен НДС по консультационным услугам

Дт 130304830 "Уменьшение расчетов по платежам в бюджет по НДС" - Кт 121001660 "Уменьшение величины НДС, причитающейся к вычету" - 763руб.

Задача №3. Решение:

1. Выдано из кассы подотчетному лицу на приобретение спецодежды

Дт 220822560 "Увеличение задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов" - Кт 220104610 "Списание денежных средств из кассы" - 11 750 руб.

2. Приобретена спецодежда подотчетным лицом

Дт 210505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря" - Кт 220822660 "Уменьшение задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов" - 9 958 руб.

3. Учтен НДС

Дт 221001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам)" - Кт 220822660 "Уменьшение задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов" - 1 792 руб.

4. Выдана спецодежда сотрудникам учреждения

Дт 210505340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря" - Кт 210505440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря" - 2 350 руб.

5. Зачтен НДС

Дт 230304830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам по НДС" - Кт 221001660 "Уменьшение задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам)" - 1 792 руб.

Задача №4. Решение:

1. Отражена балансовая стоимость авторского права на момент оприходования в составе нематериальных активов

Дт 110201320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" - Кт110602420 "Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы" - 150 000 руб.

2. Отражена сумма начисленной амортизации на момент недостачи

Дт 110201320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" - Кт110408410 "Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации" - 50 000 руб.

3. Выявлена недостача исключительного авторского права на программу для ЭВМ

Дт 140101290 "Прочие расходы" - Кт 110201430 "Уменьшение стоимости нематериальных активов" - 100 000 руб.

Задача №5. Решение:

1. Начислена заработная плата штатным работникам за выполнение служебных обязанностей

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130201730 "Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате" - 1 500 000 руб.

2. Начислена стипендия аспирантам

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 130217730 "Увеличение кредиторской задолженности по пенсиям,

пособиям, выплачиваемым организациями сектора государственного управления" - 10 000 руб.

3. Произведена оплата труда штатному специалисту за выполненные работы по установке вычислительной сети

Дт 130201830 "Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате" - Кт 120104610 "Списание денежных средств из кассы" - 4 237 руб.

4. Оплачено вознаграждение стороннему работнику за выполненные работы по косметическому ремонту

Дт 130209830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг" - Кт 120101610 "Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов" - 1 000 руб.

Задача №6. Решение:

1. Перечислены денежные средства на покупку валюты

Дт 120103510 "Увеличение денежных средств учреждения в пути" - Кт120101610 "Выбытие денежных средств учреждения с банковских счетов" - 19800 руб. (660 долл. \* 30 руб.).

2. Купленная валюта зачислена на валютный счет

Дт 120107510 "Поступление денежных средств учреждения в иностранной валюте" - Кт 120103610 "Уменьшение денежных средств учреждения в пути" - 19 800 руб.

3. Получена в кассу иностранная валюта на командировочные расходы

Дт 120104510 "Поступление денежных средств учреждения в кассу" - Кт120107610 "Списание денежных средств учреждения в иностранной валюте" - 19 800 руб.

4. Выданы денежные средства Михайлову И.И. на командировку

Дт 120809560 "Увеличение задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг" - Кт 120104610 "Списание денежных средств учреждения из кассы" - 32 100 руб. (19 800 руб. + 300 руб. + 2 000 руб. + 10 000 руб.).

5. Сдан авансовый отчет подотчетным лицом

Дт 110602320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы" - Кт 120809660 "Уменьшение задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг" - 29 700 руб. (56 долл. \* 5 дней + 80 долл. \* 4 дня) \* 29руб. + 300 руб. + 2 000 руб. + 10 000 руб.).

6. Внесен в кассу остаток неиспользованных подотчетных сумм

Дт 120104510 "Поступление денежных средств учреждения в кассу" - Кт120809660 "Уменьшение задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг" - 1 740 руб. (60 долл. \* 29 руб.).

7. Отражена курсовая разница

Дт 140101290 "Прочие расходы" - Кт 120809660 "Уменьшение задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг" - 660 руб.

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

## **МОДУЛЬ I**

Оригинал-макет - ИАЦ «Ленинские Горы»  
Техническое редактирование НИЦ ДОТ ИСГЗ

---

Формат 60\*90/16. Бумага газетная. Гарнитура New Roman. Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 8,0. Уч.-изд. л. 7,17. Тираж 800 экз. Заказ №

Научно-исследовательский центр дистанционных образовательных технологий  
Института социальных и гуманитарных знаний (НИЦ ДОТ ИСГЗ)  
420012, г. Казань, ул. Достоевского, д. 10.

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных материалов  
в типографии ОАО «Щербинская типография».  
117623, г. Москва, ул. Типографская, д. 10. Тел. 659-2327