

имая аудиторская компания
«Центраудит-Казахстан»

В.К.Радостовец

В.В.Радостовец

О.И.Шмидт

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Алматы
2002

**Независимая аудиторская компания
«Центраудит-Казахстан»**

**В.К.РАДОСТОВЕЦ
В.В.РАДОСТОВЕЦ
О.И.ШМИДТ**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Издание рекомендовано Министерством образования и науки
Республики Казахстан в качестве учебного пособия для
экономических ВУЗов и факультетов, учащихся средних
профессиональных заведений и в системе повышения
квалификации работников бухгалтерского учета

**АЛМАТЫ
2002**

ББК 65.052

Р 15

Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И.

Р 15 Бухгалтерский учет на предприятии: Изд. 3^е, доп. и перераб. – Алматы: Центраудит-Казахстан, 2002.

ISBN 9965 – 13 – 383 – 2

Первое издание – 1997г.

Второе издание – 1998г.

В настоящее издание внесены изменения и дополнения по состоянию на 1 января 2002г.

В книге изложена организация бухгалтерского учета на предприятиях в соответствии с Генеральным планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и Стандартами бухгалтерского учета.

Книга имеет многоцелевое назначение. Она может быть использована в качестве учебника для студентов экономических вузов и факультетов, учащихся средних специальных учебных заведений. Книгу можно использовать, как практическое пособие, для организации бухгалтерского учета на хозяйствующих субъектах в различных отраслях экономики Республики Казахстан.

ББК 65.052

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Радостовец Владимир Константинович

Заслуженный деятель науки и техники Казахстана, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Казахского экономического университета им. Т. Рыскулова (АИНХ).

Радостовец Виктор Владимирович,

кандидат экономических наук, независимый аудитор, Вице-президент Палаты аудиторов Республики Казахстан, директор Независимой аудиторской компании «Центраудит-Казахстан».

Шмидт Ольга Иосифовна,

независимый аудитор, член Палаты аудиторов Республики Казахстан, директор по аудиту Независимой аудиторской компании «Центраудит-Казахстан».

Р 0605010205
00(05)-02

ISBN 9965-13-383-2

© **Радостовец В.К.**, Радостовец В.В., Шмидт О.И., 2002



*Памяти
Отца,
Учителя
посвящаем...*

«Вы бывали в бухгалтерии?»

Я бывал в бухгалтерии -

везде цифры и цифры
и маленькие,

и большие,

самые разные,

а под конец все друг с другом сходятся.

Учет!

Удивительно интересно!»

В.В.Маяковский

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет сегодня занимает одно из главных мест в системе управления. Он отражает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, характеризует финансовое состояние предприятия и служит основой для принятия управленческих решений. В Республике Казахстан бухгалтерский учет строится на основе общих принципов и положений, закрепленных в Стандартах бухгалтерского учета и Генеральном плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов, позволяющих организовать учет так, чтобы он соответствовал специфике, формам организации, структуре деятельности и всем требованиям, предъявляемым пользователями к получаемой информации.

В современных условиях хозяйствования практически невозможно управлять сложным экономическим механизмом хозяйствующего субъекта без своевременной, полной и достоверной экономической информации, которую дает только четко налаженная система учета.

Владельцы и трудовые коллективы предприятий всех отраслей экономики заинтересованы в бережном и рациональном расходовании сырья и материалов, сокращении отходов производства, устранении потерь, увеличении производства конкурентоспособной продукции, повышении ее качества, снижении себестоимости. При этом возрастает приоритетная роль и значение бухгалтерского учета, поскольку он не только отражает хозяйственную деятельность, но и воздействует на нее. Являясь частью процесса управления, он дает важную информацию, позволяющую: контролировать текущую деятельность предприятия; планировать его стратегию и тактику; оптимально использовать ресурсы, измерять и оценивать результаты деятельности; устранять субъективность при принятии решений.

Работники экономической службы и, в первую очередь, персонал бухгалтерии, должны хорошо знать всю систему учета и отчетности для того, чтобы уметь быстро и безошибочно ориентироваться в хозяйственной обстановке, понимать рыночную ситуацию и ее тенденции. Они должны строго соблюдать положения, инструкции и другие нормативные акты, регламентирующие деятельность предприятия, организацию бухгалтерского и налогового учета.

В настоящем (третьем, переработанном) издании изложены основные вопросы организации бухгалтерского учета с иллюстрацией их на многочисленных условных примерах.

В третье издание книги внесены изменения (по состоянию на 1 января 2002 г.), связанные с введением Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет", новых нормативных актов и

инструктивных материалов по бухгалтерскому учету, учтены изменения и дополнения в законодательство о труде, таможенное законодательство и другие.

Книга состоит из двух разделов: «Организация финансового учета» и «Организация производственного учета».

В первом разделе книги освещена организация бухгалтерского учета в так называемой финансовой бухгалтерии, которая призвана, в конечном итоге, «выдать» пользователям достоверную финансовую отчетность в соответствии с действующими стандартами бухгалтерского учета. Для этого финансовая бухгалтерия в установленном порядке ведет учет активов и обязательств предприятия, кроме счетов, учитывающих затраты на производство.

Во втором разделе книги показана организация бухгалтерского учета в производственной бухгалтерии, являющейся единой частью бухгалтерии предприятия, которая призвана вести учет затрат на производство, калькулировать себестоимость произведенной продукции, работ и услуг, составлять отчетность о производстве и себестоимости продукции, готовить информацию для принятия различных управленческих решений.

Авторы надеются на то, что книга станет хорошим подспорьем для всех осваивающих современный бухгалтерский учет.

С целью сокращения количества записей по тексту, во многих случаях, приводятся только коды счетов. В приложении приведен Генеральный план счетов бухгалтерского учета, которым при необходимости может воспользоваться читатель.

РАЗДЕЛ I

ОРГАНИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Глава 1

ОБЩИЕ ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

§ 1. Виды хозяйствующих субъектов и организация их деятельности

Все субъекты (юридические лица, филиалы и представительства нерезидентов, зарегистрированные на территории Республики Казахстан, физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью), действующие на территории Республики Казахстан, обязаны вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность.

Юридическим лицом признается организация, которая имеет на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций, в том числе функции представительства.

Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее защиту и представление интересов юридического лица, совершающее от его имени сделки и иные правовые действия.

Филиалы и представительства не являются юридическими лицами.

Юридическим лицом может быть организация, преследующая извлечение дохода в качестве основной цели своей деятельности (коммерческая организация) либо не имеющая извлечение дохода в качестве такой цели и не распределяющая полученный чистый доход между участниками (некоммерческая организация).

Коммерческая организация может быть создана только в форме:

- хозяйственного товарищества;
- акционерного общества;
- производственного кооператива;
- государственного предприятия.

Некоммерческая организация может быть создана в форме учреждения, общественного объединения, акционерного общества, потребительского кооператива, общественного фонда, религиозного объединения и в иной форме, предусмотренной законодательными актами.

1. Хозяйственные товарищества. Хозяйственным товариществом является коммерческая организация с уставным капиталом, разделенным на вклады (доли) учредителей (участников). Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом в процессе его деятельности, принадлежит товариществу на праве собственности. Хозяйственные товарищества в настоящее время создаются в виде полных и коммандитных товариществ.

Полное товарищество – товарищество, участники которого при недостаточности имущества полного товарищества несут солидарную ответственность по его обязательствам всем принадлежащим им имуществом.

Коммандитное товарищество – состоит из участников, которые несут дополнительную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом (полные товарищи), и участников, ответственность которых ограничивается суммой внесенного ими вклада в имущество товарищества (вкладчиков), которые не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности. Правовое положение полных товарищей, участвующих в коммандитном товариществе, и их ответственность по его обязательствам, определяется правилами об участниках полного товарищества.

2. Товарищества с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Товарищество с ограниченной ответственностью (ТОО). Товариществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами товарищество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники товарищества с ограниченной ответственностью отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Число участников товарищества не должно превышать пятидесяти. Оно не может иметь в качестве единственного участника другое товарищество, состоящее из одного лица.

Товарищество с дополнительной ответственностью. Участники такого товарищества отвечают по его обязательствам своими вкладами в уставный капитал, а при недостаточности этих сумм – дополнительно принадлежащим им имуществом в размере, кратном внесенным ими вкладам.

3. Акционерное общество – юридическое лицо, выпускающее акции с целью привлечения средств для осуществления своей деятельности. Акционеры общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционерное общество может быть открытым, закрытым и открытым народным обществом.

Открытое акционерное общество – вправе размещать выпускаемые им акции закрытым, частным и открытым способами. Участники такого общества могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров.

Закрытое акционерное общество. Акции такого общества распределяются только среди его учредителей или заранее определенного круга лиц. Общество вправе размещать выпускаемые им акции только закрытым способом.

Если число акционеров закрытого общества превысит сто, то оно должно в течение последующих трех месяцев на общем собрании акционеров принять решение об изменении типа общества на открытое.

Открытое общество, акции которого котируются на организованном рынке ценных бумаг, размер активов которого составляет не менее двухсот тысяч размеров месячного расчетного показателя и число акционеров которого составляет не менее пятисот, является открытым народным обществом.

4. Производственный кооператив – добровольное объединение граждан на основе членства для совместной предпринимательской деятельности, основанной на их личном трудовом участии и объединении его членами имущественных взносов (паев). Членов кооператива должно быть не менее двух. Члены кооператива несут по обязательствам кооператива дополнительную (субсидиарную) ответственность в размерах и порядке, предусмотренном законодательством.

5. Государственное предприятие. К государственным предприятиям относятся:

— *государственное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения;* оно отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, но не несет ответственности по обязательствам государства;

— *государственное предприятие, основанное на праве оперативного управления (казенное предприятие),* создается по решению правительства Республики Казахстан или местного исполнительного органа. Хозяйственная деятельность казенного предприятия определяется целями и задачами, зафиксированными в его Уставе. Правительство Республики Казахстан или административно-территориальная единица несут субсидиарную ответственность по обязательствам казенного предприятия.

6. Некоммерческие организации. К ним относятся: учреждения, общественные объединения, общественные фонды, потребительские кооперативы, религиозные объединения, объединения в форме ассоциации (союза).

Цели деятельности хозяйствующего субъекта определяются его собственником. Он может осуществлять любые виды деятельности, если они не запрещены Законом и отвечают уставу субъекта.

Учредителями субъекта могут выступать органы, уполномоченные управлять государственным имуществом, и другие юридические и физические лица. Хозяйствующий субъект учреждается одним или несколькими учредителями и считается созданным, приобретая права юридического лица, только со дня его государственной регистрации. По разрешению собственника хозяйствующий субъект имеет право создавать дочерние субъекты с правом юридического лица, а также филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения.

Субъект действует на основании устава (Положения), который утверждается его учредителем (учредителями, акционерами). Содержание устава (Положения) не

должно противоречить Закону. В уставе (Положении) определяется вид хозяйствующего субъекта, его наименование, местонахождение, предмет и цели деятельности, полномочия руководителя, органы управления и контроля, их компетенция, порядок образования имущества субъекта и распределения дохода, условия реорганизации и прекращения деятельности, а также взаимоотношения между учредителями, администрацией субъекта и его трудовым коллективом.

Имущество субъекта составляют основные и оборотные средства, а также другие ценности (имущество), стоимость которых отражается в самостоятельном бухгалтерском балансе.

Источником формирования имущества субъекта являются: денежные, материальные и другие взносы учредителей; доходы, полученные от деятельности; доходы от ценных бумаг; кредиты банков и других кредиторов; капитальные вложения и дотации из бюджетов; безвозмездные или благотворительные взносы, гранты, пожертвования организаций, предприятий и граждан; иные источники, не запрещенные законодательством Республики Казахстан.

Государство, в соответствии с действующим законодательством, гарантирует защиту имущественных и неимущественных прав субъекта. Изъятие государством у субъекта его основных и оборотных средств и иного используемого им имущества без согласия собственника или уполномоченного им органа не допускается, за исключением случаев, предусмотренных законами Республики Казахстан.

Управление субъектом организуется его собственником в соответствии с уставом. Субъект самостоятельно определяет структуру управления, устанавливает штаты, систему оплаты труда.

Трудовой коллектив субъекта составляют граждане, участвующие своим трудом в его деятельности на основе индивидуального трудового договора, а также других договорных форм, регулирующих трудовые отношения работника и собственника предприятия. Трудовой коллектив призван обеспечивать сочетание интересов собственника и каждого работника.

Хозяйствующий субъект, являясь товаропроизводителем, производит и реализует продукцию, выполняет работы и оказывает услуги на основе самофинансирования и самостоятельности.

Субъект самостоятельно планирует свою деятельность и определяет перспективу развития, материально-техническое обеспечение и капитальное строительство. Он реализует свою продукцию, работы и услуги по ценам, устанавливаемым самостоятельно или на договорной основе, за исключением случаев, определенных законодательством Республики Казахстан.

§ 2. Учетная политика хозяйствующего субъекта

В Казахстанских стандартах бухгалтерского учета и методических рекомендациях к ним установлены основополагающие правила и принципы, определен круг

общественно признаваемых приемов и способов ведения финансового и управленческого учета, которые должны быть конкретизированы на каждом отдельном предприятии, исходя из особенностей его деятельности и условий ее осуществления, квалификации управленческого персонала и степени сложности решаемых ими задач, имеющейся технической базы управления. Совокупность избранных предприятием способов осуществления первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должна быть отражена в учетной политике предприятия.

Формирование учетной политики – это выбор некоторой совокупности известных способов ведения бухгалтерского учета и установление порядка их применения в конкретной хозяйственной ситуации. Иными словами, учетная политика – это порядок осуществления первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности предприятия, или реализация метода бухгалтерского учета.

Общие принципы и правила установлены нормативно-правовой документацией, регламентирующей систему бухгалтерского учета. При их реализации в учетной политике конкретного предприятия целесообразно исходить из допущений:

- об имущественной обособленности предприятия (в балансе предприятия может быть отражено лишь то имущество, которое согласно законодательству признается его собственностью, все прочие материальные ценности, денежные средства и обязательства должны учитываться за балансом);

- непрерывности деятельности (принимая какое-либо решение по вопросам учетной политики, нужно исходить из того, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у него отсутствуют намерения и необходимость самоликвидации или существенного сокращения масштабов деятельности);

- последовательности в применении учетной политики (неизменность принятой методики отражения хозяйственных операций, оценки имущества и обязательств в течение отчетного года; а также от одного отчетного года к другому);

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

Основное назначение и главная задача принимаемой учетной политики – максимально адекватно отразить деятельность предприятия, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней для целей эффективного регулирования этой деятельности в интересах дела. Она должна охватывать все стороны учетного процесса: методический, технический, организационный.

Методический аспект подразумевает то, какие именно способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации и исчисления себестоимости продукции и т.п. использует предприятие; *технический* – как реализуются эти способы в учетных регистрах, схемах отражения на синтетических счетах; *организационный* – как

осуществляются эти способы с точки зрения построения бухгалтерской службы ее места в управленческой структуре предприятия.

Методическая часть учетной политики формируется путем выбора определенных способов ведения бухгалтерского учета из нескольких допускаемых Стандартами бухгалтерского учета и установления порядка их применения в конкретной хозяйственной ситуации. В случаях, когда стандартами не установлены способы ведения учета тех или иных объектов, предприятие само разрабатывает соответствующие процедуры, исходя из требований законодательства и нормативных актов по бухгалтерскому учету. Предприятие самостоятельно принимает решение по следующим положениям бухгалтерского учета:

— *оценка поступающих объектов основных средств* — согласно методическим рекомендациям к Стандарту бухгалтерского учета № 6 “Учет основных средств” (СБУ 6) п. 5, 7 первоначальная стоимость объектов основных средств, приобретаемых предприятием за плату, определяется исходя из фактических затрат на их приобретение и ввод в эксплуатацию; объектов, вносимых учредителями, — по согласованной между учредителями стоимости; объектов, поступающих безвозмездно, — экспертным путем или по данным акта приема-передачи; при изготовлении основных средств самим субъектом — по сумме фактических затрат на создание, возведение и ввод в эксплуатацию объекта; в результате обменной операции стоимость приобретенных объектов измеряется по текущей стоимости полученных активов, которая равна текущей стоимости переданных, с поправкой на сумму полученных (переданных) денежных средств;

— *амортизация основных средств* — согласно методическим рекомендациям к СБУ 6 п. 15, 16 возможно применение одного или нескольких из следующих методов начисления амортизации: метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости, метод списания стоимости пропорционально объему выполненных работ (производственный метод), метод списания стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод) и метод уменьшающегося остатка. При использовании двух и более методов необходимо указать, по какому виду основных средств, какой метод начисления амортизации используется. По объектам основных средств одного вида использование различных методов начисления амортизации не допустимо; срок полезной службы — период, в течение которого предполагается получение экономической выгоды от использования основных средств; ликвидационная стоимость — предполагаемая стоимость запасных частей, лома, отходов, возникающих при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию;

— *ремонт основных средств* — предприятие самостоятельно принимает решение о периодичности и сроках проведения различных видов ремонта и (или) объектов основных средств; решает вопрос создания резерва расходов на ремонт основных средств и соответствующий объем ежемесячных отчислений или же применения способа непосредственного списания фактической величины затрат на ремонт основных средств по мере его проведения;

— *амортизация нематериальных активов* – предприятие вправе самостоятельно определять срок полезного использования отдельных видов нематериальных активов и методы начисления амортизации по ним;

— *расходы будущих периодов* – в случаях, когда невозможно точно определить период, в течение которого расходы будущих периодов должны быть отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) либо списаны за счет других источников (затраты на проведение горно-подготовительных работ, расходы на освоение новых видов продукции, затраты на рекультивацию земель и другие), предприятие самостоятельно определяет этот период и порядок списания затрат;

— *резервы предстоящих расходов и платежей* – предприятие решает, какие резервы и в каком объеме создавать (резервы на оплату очередных отпусков, выплату вознаграждений за выслугу лет, расходов на ремонт основных средств, производственных затрат на проведение подготовительных работ в сезонных отраслях и другие), определяет порядок их использования;

— *резервы по сомнительным долгам* – предприятие само на основе данных инвентаризации дебиторской задолженности определяет, какие долги являются сомнительными и подлежат резервированию, выбирает метод создания резервов;

— *финансовые инвестиции* – предприятие решает, по какой стоимости учитывать долгосрочные финансовые инвестиции: по покупной стоимости, стоимости с учетом переоценки или наименьшей оценке из покупной и текущей стоимости; краткосрочные финансовые инвестиции: по текущей стоимости или по наименьшей оценке из их покупной и текущей стоимости; как проводить переоценку финансовых инвестиций; как отражать сумму от переоценки долгосрочных финансовых инвестиций: как доход или же как нераспределенный доход. По инвестициям в дочерние, зависимые и совместно-контролируемые хозяйственные товарищества, предприятие выбирает метод учета инвестиций: метод долевого участия (инвестиции при приобретении отражают по покупной стоимости с дальнейшим увеличением (уменьшением) их стоимости по мере признания доли инвестора в изменениях чистых активов зависимого хозяйственного товарищества) или метод стоимости (инвестиции при приобретении отражают по покупной стоимости, а доход признают только в сумме дивидендов от чистого дохода, полученного после даты приобретения инвестиций);

— *признание дохода* – согласно Стандарта бухгалтерского учета № 5 “Доход” (СБУ 5) доход признается при соблюдении следующих условий: сумма дохода оценивается с большой степенью достоверности; существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, будут получены субъектом. Помимо общих принципов, по отдельным хозяйственным операциям могут быть предусмотрены дополнительные условия признания дохода:

— по реализации товаров – передача субъектом покупателю права собственности; оценка фактических или ожидаемых расходов по сделке, произведенная с большей степенью достоверности;

— по оказанию услуг — стадия завершения сделки к отчетной дате определяется с большей степенью достоверности; расходы, понесенные при проведении сделки, и расходы, необходимые для завершения сделки, оцениваются с большей степенью достоверности;

— доходы в виде процентов, дивидендов — процент должен признаваться на основе временного соотношения, которое учитывает реальный доход от актива; роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соглашения; дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционера на их получение.

Во всех вышеперечисленных условиях предусматривается признание дохода по методу начисления.

При разработке технической части учетной политики должны быть рассмотрены следующие вопросы:

— *учет ремонта основных средств.* Возможно использование одной из схем отражения в бухгалтерском учете ремонта основных средств, не подлежащего отнесению на увеличение стоимости объектов: включение фактических затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта; создание ремонтного фонда (резерва). Выбор той или иной схемы обуславливается отраслевой принадлежностью предприятия, порядком, видом и размером ремонтных работ;

— *учет материалов.* Необходимо принять решение о способе определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство: метод средневзвешенной стоимости, по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО), либо по себестоимости единицы закупаемых материалов (метод специфической идентификации). Хозяйствующим субъектом может быть выбран только один метод оценки себестоимости материальных (товарных) ресурсов, который должен применяться ко всем видам товарно-материальных запасов;

— *управленческий учет.* Как известно, данные этого учета на предприятии не предназначены для широкого круга внешних пользователей, их используют в целях внутреннего контроля и планирования, в силу чего нет определенных требований к унификации соответствующих учетных и отчетных регистров. Технически предприятие может вести управленческий учет, используя синтетические счета, приведенные в Генеральном плане счетов, либо использовать в дополнение к ним или обособленно от них собственную систему производственных счетов. Выбирая схему, при которой калькуляционный учет ведут в отдельной системе счетов, предприятие самостоятельно устанавливает состав и методику ее использования, исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления;

— *метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.* Предприятие определяет объекты учета и калькуляции, порядок отражения прямых и косвенных затрат. В зависимости от характера основного вида деятельности, предприятие может избрать поперечный, позаказный или нормативный метод

учета затрат на производство и калькулирования себестоимости либо их сочетание. Внутри избранного метода сводный учет можно вести с использованием полуфабрикатного или бесполуфабрикатного варианта;

— *учет и распределение накладных расходов.* Предприятие вправе вносить изменения и дополнения в перечень затрат, составляющих накладные расходы, приведенный в методических рекомендациях к Стандарту бухгалтерского учета № 7 “Учет товарно-материальных запасов” (СБУ 7), с учетом особенностей производственной деятельности; возможно использование обособленного учета на отдельных субсчетах расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, расходов на содержание цехового транспорта, на подготовку и освоение производства и в других случаях, когда их величина занимает значительный удельный вес в составе накладных расходов; указывается методика расчета сметных ставок накладных расходов и порядок их распределения: пропорционально нормативным величинам накладных расходов, включаемым в плановые калькуляции, пропорционально прямым материальным затратам, пропорционально прямым фактическим затратам на оплату труда, пропорционально прямым материальным затратам и затратам на оплату труда, либо с использованием упрощенных экономических способов распределения косвенных затрат, например, по коэффициентам сложности, определяемым исходя из потребительских свойств изделий и затрат на их обработку;

— *инвентаризация имущества и обязательств.* Кроме обязательных инвентаризаций, возможно проведение ряда дополнительных проверок фактического наличия ценностей. При этом предприятие устанавливает периодичность проведения инвентаризаций, даты их проведения, а также перечень имущества и обязательств, подлежащих проверке при каждой из них;

— *форма бухгалтерского учета.* Предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета, определяя перечень и построение учетных регистров, последовательность и технику записей в них, их взаимосвязь. При выборе формы учета многие предприятия сегодня ориентируются на машинные технологии обработки учетной информации, что не исключает возможность использования одной из традиционных форм ведения бухгалтерского учета: единой журнально-ордерной, мемориально-ордерной или упрощенной формы;

— *рабочий план счетов.* Руководствуясь Генеральным планом счетов, предприятие должно разработать свой собственный рабочий план счетов, включив в него те синтетические счета, которые действительно необходимы для отражения финансово-хозяйственной деятельности, для формирования полной и достоверной картины имущественного и финансового положения предприятия. После этого оно разрабатывает перечень субсчетов, которые следует открыть к синтетическим счетам, вошедшим в рабочий план счетов. Предприятие устанавливает полную номенклатуру объектов аналитического учета и их кодовые обозначения. При этом принимают во внимание задачи управления, анализа, контроля и отчетности. При возникновении каких-либо специфических операций и иных фактов хозяйственной деятельности, корреспонден-

ция счетов для которых не предусмотрена в Инструкции по применению Генерального плана счетов, предприятие вправе дополнить типовые схемы корреспонденций. Единственным условием этого является соблюдение основных методологических принципов, заложенных в Генеральном плане счетов;

— *внутрипроизводственная отчетность*. Все вопросы ведения внутренней отчетности решают сами предприятия, определяя состав и форму отчетов, периодичность, сроки их составления и предоставления, ответственных за составление и контроль, а также потенциальных пользователей.

Организационная часть учетной политики формируется путем рассмотрения следующих вопросов:

— *организационная форма и структура бухгалтерской службы*. Предприятие решает, иметь ли собственную бухгалтерию, как структурное подразделение, поручить ли ведение учета специализированной организации или же нанять соответствующего специалиста на договорных началах; как должна быть организована бухгалтерская служба, то есть какова должна быть численность учетного персонала, какие отделы (группы, секторы) необходимы в ней (расчетный, материальный, производственный, сводный и другие отделы), какова их соподчиненность. В любом случае в обязанности руководителя предприятия входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета;

— *уровень централизации учета*. В зависимости от конкретных условий деятельности учет может быть организован по централизованной форме, когда все учетные работы сосредоточены в едином подразделении предприятия; по децентрализованной форме, когда, наряду с центральной бухгалтерией, в отдельных подразделениях создают свои бухгалтерии, ведущие законченный цикл учетных работ, вплоть до составления отдельных балансов, активы и пассивы которых включают в общий баланс предприятия, или по смешанной форме, когда бухгалтерские службы подразделений выполняют только часть учетных работ;

— *внутрипроизводственный контроль*. Предприятие решает, какой должна быть система внутрипроизводственного контроля, и определяет наиболее существенные ее элементы, среди которых можно выделить установление ответственности каждого работника за правильность оформления и составления первичных учетных документов, своевременную их передачу в службы учета. Определяет круг должностных лиц, имеющих право подписи внутренних и исходящих учетных документов, использование бланков строгой отчетности, к которым могут быть отнесены по решению предприятия бланки любых первичных документов, оформляющих движение определенных ценностей; создает надлежащие условия хранения ценностей; устанавливает порядок проведения внезапных проверок хозяйственной деятельности со стороны бухгалтерии, ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита, независимой аудиторской организации, или других организаций, частных лиц, уполномоченных решением предприятия; организует систематическое обучение высшего и среднего управленческого персонала в целях повышения квалификации и ориентации в сов-

ременной хозяйственно-правовой ситуации; проводит соответствующий инструктаж среди прочего персонала и вновь принимаемых сотрудников.

При выборе и обосновании учетной политики, при всей самостоятельности принимаемых решений, необходимо исходить из ряда общепризнанных требований и принципов, соблюдение которых позволяет достичь адекватности учетной политики и хозяйственной ситуации, сложившейся как на предприятии, так и в целом по республике. Основные требования и принципы построения учетной политики подробно изложены в Стандарте бухгалтерского учета № 1 “Учетная политика и ее раскрытие” (СБУ 1).

В частности, при разработке учетной политики следует исходить из того, что имущество и обязательства предприятия существуют отдельно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятий (принцип имущественной обособленности), что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, т.е. отсутствуют намерение и (или) необходимость самоликвидироваться или значительно сократить масштабы деятельности (принцип непрерывности), что избранные предприятием способы ведения бухгалтерского учета будут применяться последовательно от одного отчетного периода к другому с возможностью обоснованных и целесообразных корректировок только в случаях изменения хозяйственной ситуации (принцип последовательности), что все факты хозяйственной деятельности относятся в учете к тому периоду, в котором они имели место (принцип временной определенности). Кроме этого, нужно придерживаться таких требований, как:

- полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

- осмотрительность, то есть большая готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем доходов и активов;

- приоритет содержания перед формой, то есть ориентация на отражение в учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой основы, но и экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли;

- непротиворечивость, под которой понимается соответствие данных, формирующихся разными видами учета, идентичность показателей бухгалтерской отчетности и данных синтетического и аналитического учета;

- рациональность, которая означает экономичное ведение учета, сообразно размерам предприятия и масштабам его деятельности.

Указанные принципы и требования должны лежать в основе разработки и принятия учетной политики любого предприятия. Их несоблюдение без достаточных на то оснований может исказить картину имущественного и финансового положения предприятия, результатов его деятельности, а при определенных условиях, может трактоваться как неправильное ведение бухгалтерского учета.

§ 3. Организация бухгалтерской службы. Документация и учетные регистры

Субъект, осуществляя организацию бухгалтерского учета, исходя из вида деятельности, размера и конкретных условий хозяйствования: самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы; формирует учетную политику; проводит функциональное разделение учета на производственный и финансовый; разрабатывает порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета субъекта, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель.

Бухгалтерский учет субъекта осуществляется его структурным подразделением (службой), возглавляемым главным бухгалтером, либо бухгалтером в случае отсутствия у субъекта собственной бухгалтерской службы. Бухгалтерская служба может состоять из отделов либо секторов или групп, организуемых по функциональному признаку. У субъекта, не имеющего бухгалтерской службы, бухгалтерский учет и финансовая отчетность могут осуществляться специализированной бухгалтерской фирмой или бухгалтером (специалистом) на договорных началах.

При освобождении главного бухгалтера от должности, производят сдачу дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при его отсутствии - работнику, назначенному приказом руководителя субъекта), в процессе которой проводят проверку состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем субъекта.

Субъект ведет бухгалтерский учет активов, собственного капитала, обязательств и осуществляемых им хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Генеральным планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности субъектов.

Задачей бухгалтерской службы является обеспечение формирования полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности субъекта, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, государственными органами, банками и иными заинтересованными лицами в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, устанавливающими принципы и правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

При ведении бухгалтерского учета субъектом должны быть обеспечены:

неизменность принятой учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки активов и обязательств в течение отчетного периода в соответствии с правилами, установленными СБУ 1;

полнота отражения в учете всех осуществленных за отчетный период хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на начало каждого месяца.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

Бухгалтерский документ представляет собой письменное распоряжение на совершение или свидетельство о совершенной хозяйственной операции и служит основанием для отражения последней на счетах бухгалтерского учета. Ни одна хозяйственная операция не может быть учтена, если на нее нет надлежащим образом составленного и оформленного документа.

Процесс оформления операций документами представляет собой первичную стадию бухгалтерского учета и называется документацией.

Для более полного и точного понимания содержания и назначения документов их классифицируют по ряду признаков: по назначению, способу составления, объему содержания, месту составления, количеству позиций, способу заполнения (схема 1). По назначению документы подразделяют на:

- *распорядительные* — содержащие распоряжение, приказ на совершение хозяйственной операции, но они еще не подтверждают факта свершения операции, поэтому сами по себе не служат основанием для отражения операции в бухгалтерском учете. После совершения операции большинство распорядительных документов становится оправдательными;

- *оправдательные (исполнительные)* — удостоверяющие факт совершения хозяйственной операции, то есть оформляющие уже произведенные операции. Документы такого типа представляют собой первичную форму бухгалтерского отражения хозяйственной операции и являются основанием для учетных записей;

- *бухгалтерского оформления* — составляемые бухгалтерией на основании распорядительных и оправдательных документов; самостоятельного значения не имеют;

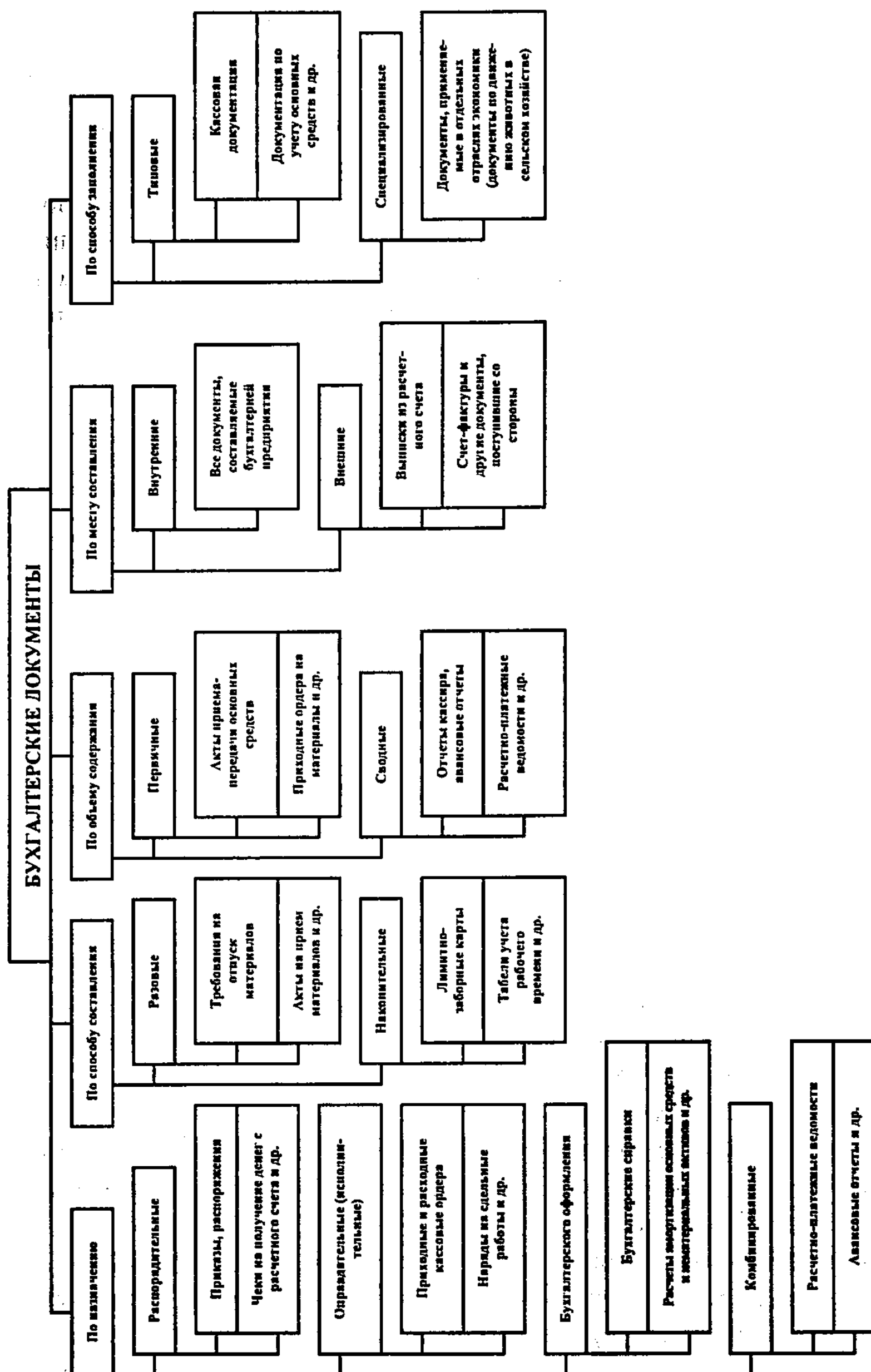
- *комбинированные* — выполняющие одновременно функции, свойственные нескольким видам приведенных выше документов; их применение упрощает, облегчает и делает более наглядной учетную документацию.

По способу составления документы подразделяют на:

- *разовые* — применяемые для оформления одной или нескольких хозяйственных операций при совершении. Сразу же после составления они могут быть использованы для бухгалтерских записей;

- *накопительные* — применяемые для оформления однородных хозяйственных операций по мере их совершения. Их применение, в отличие от разовых, сокращает время на оформление документации и ее количество. Их отражают в учете только после внесения в них последней операции и суммирования всех записей.

Схема 1. Классификация бухгалтерских документов



По объему содержания документы подразделяют на:

- *первичные* — оформляемые непосредственно при совершении хозяйственной операции;

- *сводные* — составляемые на основе первичных документов; они служат для объединения данных первичных документов и для группировки этих данных с целью получения дополнительных сведений об учитываемых операциях.

По месту составления документы подразделяют на:

- *внутренние* — составленные на самом предприятии;

- *внешние* — поступающие от других предприятий, организаций, физических лиц.

По способу заполнения документы подразделяют на:

- *типовые* — применяемые во всех отраслях народного хозяйства без каких-либо изменений и дополнений;

- *специализированные* — применяемые в отдельных отраслях народного хозяйства, разработанные индивидуально для конкретного предприятия.

Формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, разрабатывают и утверждают субъекты самостоятельно на основе минимальных требований, утвержденных уполномоченным органом.

Первичные документы, в том числе на бумажных и машинных носителях информации, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);

- дату составления;

- наименование субъекта, от имени которого составлен документ;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи и их расшифровки.

В зависимости от характера операции, требований нормативных правовых актов и способа обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

К ведению бухгалтерских документов предъявляют определенные требования, основными из которых являются: документальность, краткость и ясность записей, взаимный контроль записей (записи проверяют по корреспондирующим счетам).

Документы должны составляться аккуратно, текст и цифры написаны четко и разборчиво, подписи в документах тоже должны быть разборчивыми. Ни в тексте, ни в цифровых данных не разрешаются какие-либо подчистки, помарки и не оговоренные исправления. Ответственность за достоверность данных, содержащихся в документе, за доброкачественное составление документа несут должностные лица, подписавшие его.

Руководитель определяет лиц, имеющих право подписи бухгалтерских документов. При этом может быть установлена иерархия подписи в зависимости от занима-

емой должности, размеров денежных сумм, сферы действия и сущности операции. Субъект, использующий электронные подписи, должен установить надлежащие меры предосторожности и контроля, касающиеся права использования и доступа к электронным подписям.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других субъектов, принятие к учету, обработка, передача в архив — документооборот) регламентируется графиком, утвержденным руководителем субъекта.

Бухгалтерские документы со дня их выписки до передачи в архив находятся в движении, проходят ряд этапов учетной обработки. Такое движение документов получило название документооборота. Он включает в себя стадии, каждую из которых проходят практически все документы: составление, прием в бухгалтерию (здесь осуществляется проверка, таксировка и учетная обработка документа), запись данных в учетные регистры, передача в текущий архив.

Основной задачей правильной организации документооборота является ускорение движения документов, которое при высоком качестве оформления является одним из принципов организации бухгалтерского учета. Таким образом, организация документооборота должна отвечать следующим требованиям: на каждый вид документов должен быть определен кратчайший путь их продвижения, исключающий лишние операции и инстанции; должны быть намечены конкретные исполнители, отвечающие за оформление документов и их обработку на каждой инстанции; сроки обработки должны быть минимальными.

На данном этапе развития бухгалтерского учета наличие базы прикладных программ по бухгалтерскому учету, компьютеризация практически всех стадий документооборота позволяют значительно сократить время движения документов, их обработки, что способствует оперативному руководству предприятием, своевременному составлению финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Поступившие в бухгалтерию документы до записи в учетные регистры подвергаются бухгалтерской обработке, которая состоит в проверке формы и реквизитов, в проверке операций по существу (целесообразность и законность указанной в документе операции, соответствует ли ее содержание нормам, сметам и т.п.), в таксировке (оценка указанных материальных ценностей в денежном выражении), в арифметической проверке (определении правильности арифметических расчетов), в исправлении ошибок (исправляют выявленные в документах ошибки в результате арифметической проверки и проверки по существу), в разметке корреспондирующих счетов (на основе разметки корреспондирующих счетов проводят записи в учетные регистры).

В процессе составления и обработки документов, записи их данных в учетные регистры могут быть допущены различные ошибки, например, такие, как неверная запись сумм, ошибочная корреспонденция счетов, неверный подсчет итогов. Допущенные ошибки в бухгалтерских документах следует устранять в строго установленном порядке, соблюдая определенные правила. Внесение исправлений в кассовые и

банковские документы не допускается, в остальные первичные документы исправления могут быть внесены лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы с указанием даты внесения исправлений.

Существует несколько способов исправления ошибок в документах бухгалтерского учета.

Корректирующий способ заключается в том, что неправильно указанный текст или сумму зачеркивают одной чертой и рядом проставляют правильные данные, причем исправления оговариваются и подтверждаются подписью лица, либо внесшего исправления, либо лица, подписавшего документ. Этот способ не применяют в кассовых и банковских документах.

Способ "красное сторно" используют в том случае, если ошибка возникла в корреспонденции счетов. Сущность этого способа заключается в том, что ошибочную корреспонденцию счетов записывают красными чернилами (берут запись в рамку, если она сделана обычными чернилами). Это означает, что сумма, указанная "красным", исключается из оборота, то есть при подсчете итогов суммы, указанные "красным", вычитают. Затем составляют правильную корреспонденцию счетов, которую записывают в соответствующие документы обычными чернилами.

Способ дополнительной записи (проводки) применяют в тех случаях, когда при верной корреспонденции счетов указана ошибочная сумма (меньшая). Ошибку исправляют путем записи корреспонденции счетов обычными чернилами на дополнительную сумму.

Способ частичного сторно используют в случаях, когда ошибочная сумма больше правильной. Ошибку устраняют действиями, описанными в способе "красное сторно", но на сумму разницы между ошибочной и правильной суммами.

Использованные для учетных записей документы подлежат гашению, которое осуществляют специальными штампами или надписью ("Погашено", "Получено", "Оплачено").

Поступившие в бухгалтерию документы после таксировки, проверки и разметки корреспондирующих счетов группируют в накопительных или группировочных ведомостях, данные которых записывают в соответствующие регистры аналитического или синтетического учета. Единичные документы записывают в регистры без группировки.

Все документы, относящиеся к какому-либо одному учетному регистру, должны храниться в отдельной папке, на которой указываются все необходимые справочные сведения.

По окончании отчетного года, в течение которого все документы за этот период находились в бухгалтерии, бухгалтерскую документацию сдают в архив, где она хранится в течение сроков, оговоренных в учетной политике хозяйствующего субъекта.