

Министерство образования и науки РФ

---

Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего профессионального образования  
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ЛЕСОТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ имени С.М. Кирова»

---

## **МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

**в помощь студентам, изучающим профессиональный модуль  
ПМ.05**

**«Выполнение работ по профессии 20336 Бухгалтер»**

для подготовки по специальности 38.02.01

Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Санкт-Петербург

2018

Рассмотрены и рекомендованы к изданию учебно-методической комиссией факультета СПО КАЛП Санкт-Петербургского государственного лесотехнического университета имени С.М. Кирова.

### **Составители**

Составители: Д.С. Русаков

Е.В. Зубарева

Методическое пособие в помощь студентам, изучающим ПМ.05 «Выполнение работ по профессии 20336 Бухгалтер»: Документирование хозяйственных операций, формы первичной документации, порядок документооборота, хранение документов / сост. Д.С. Русаков, Е.В. Зубарева – СПб.: СПбГЛТУ, 2018. – 100с.

## **Введение**

### **Раздел 1 Документирование хозяйственных операций**

1.1 Оформление хозяйственных операций первичными документами	4
1.2 Реквизиты первичных документов	4
1.3 Создание первичных документов	5
1.4 Типовые формы первичной учетной документации	6
1.5 Подпись первичных документов	11
1.6 Проверка первичных документов	12
1.7 Регистры бухгалтерского учета	13
1.8 Документальное оформление операций и метод двойной записи	18
1.9 Порядок организации документооборота	22
1.10 Сроки хранения документов бухгалтерского учета	26
1.11 Вопросы	27

### **Раздел 2 Бухгалтерская документация**

2.1 Документирование хозяйственных операций	22
2.2 Специфика бухгалтерского учета и внутреннего аудита	38
2.3 Бланки строгой отчетности: применение и изготовление	48
2.4 Корректировка в бухгалтерском учете	50
2.5 Исправление ошибок в бухгалтерском учете	53
2.6 Исправление ошибок в учете в целях налогообложения	55
2.7 Ежегодная инвентаризация: содержание и порядок проведения	60
2.8 Инвентаризация безналичных денежных средств	71
2.9 Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов	79
2.10 Ответственность за нарушение правил бухгалтерского учета	86
2.11 Передача дел от одного бухгалтера к другому	91
<b>Заключение</b>	<b>99</b>

## **Раздел 1 Документирование хозяйственных операций**

В данной главе рассмотрен порядок ведения бухгалтерского учета на стадиях:

- документального оформления хозяйственных операций.
- текущей группировки фактов хозяйственной деятельности.

### **1.1 Оформление хозяйственных операций первичными документами**

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

Первичный учетный документ – письменное свидетельство о совершенной операции, имеющее правовое (доказательное) значение. Первичный документ составляется в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания. При реализации товаров, продукции, работ и услуг в розницу с применением контрольно-кассовых машин допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день на основании кассовых чеков.

### **1.2 Реквизиты первичных документов**

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы)
- код формы
- дату составления
- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- содержание 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 (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники). Наличие данных реквизитов придает первичным документам юридическую силу.

В зависимости от характера операций и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты, например:

- номер документа
- адрес организации
- основание для совершения хозяйственной операции оформленной данным документом (договор, приказ) и др.

### **1.3 Создание первичных документов**

Заполненные первичные учетные документы должны отвечать следующим требованиям:

- содержать полные и достоверные данные
- содержать обязательные реквизиты
- легко проверяться по форме, арифметически и по существу.

Проверенные и обработанные документы должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования составляться средствами, обеспечивающими сохранность записей в течение длительного времени.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

В целях контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях могут составляться сводные учетные документы на основании первичных учетных документов. Первичные и сводные 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.

Порядок создания первичных учетных документов, сроки передачи их в бухгалтерскую службу определяются утвержденным графиком документооборота.

#### **1.4 Типовые формы первичной учетной документации**

Первичные учетные документы стандартизированы: организации должны использовать бланки типовых (унифицированных) форм, а также бланки специализированных форм, разрабатываемых и утверждаемых министерствами и ведомствами. В настоящее время применяются типовые формы первичной учетной документации:

- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья
- по учету труда и его оплаты
- по учету основных средств и нематериальных активов
- по учету материалов
- по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов
- по учету работ в капитальном строительстве
- по учету работы строительных машин и механизмов
- по учету работ в автомобильном транспорте
- по учету результатов инвентаризации
- по учету кассовых операций
- по учету торговых операций

Типовые формы первичной учетной документации применяются организациями всех форм собственности и отраслевой принадлежности. Типовые формы предусматривают возможность обработки информации как традиционными методами, так и с применением средств вычислительной техники. Типовые формы имеют рекомендуемый формат, содержат минимальное и необходимое количество реквизитов. Допускается включать в типовые формы недостающие реквизиты, исходя из особенностей производства.

Бланки типовых форм приобретаются организацией или могут быть изготовлены ею самостоятельно с применением средств вычислительной техники. В условиях автоматизации бухгалтерского учета при заполнении форм могут использоваться цифровые коды. Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

**Таблица 1.** Типовые формы по учету труда и его оплаты

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме на работу
Т-2	Личная карточка
Т-4	Учетная карточка научного работника
Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу
Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска
Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта)
Т-12	Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы
Т-13	Табель учета использования рабочего времени
Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Т-51	Расчетная ведомость
Т-53	Платежная ведомость
Т-54	Лицевой счет
Т-54а	Лицевой счет

**Таблица 2.** Типовые формы по учету осн. средств и нематериальных активов

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
ОС-1	Акт (накладная) приемки-передачи основных средств
ОС-3	Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных объектов
ОС-4	Акт на списание основных средств
ОС-4а	Акт на списание автотранспортных средств
ОС-6	Инвентарная карточка учета основных средств (зданий и сооружений)
ОС-14	Акт о приемке оборудования
ОС-15	Акт приемки-передачи оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования
НМА1	Карточка учета нематериальных активов

**Таблица 3.** Типовые формы по учету кассовых операций

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
КО-1	Приходный кассовый ордер
КО-2	Расходный кассовый ордер
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
КО-4	Кассовая книга
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств



**Таблица 4. Типовые формы по учету материалов**

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

**Таблица 5. Типовые формы по учету работ в капитальном строительстве, по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов**

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
КС-3	Справка о стоимости выполненных работ и затрат
КС-6	Общий журнал работ
КС-11	Акт приемки законченного строительством объекта
КС-14	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией
МБ-2	Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-4	Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-7	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений
МБ-8	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов

**Таблица 6. Типовые формы по учету результатов инвентаризации**

<b>№</b>	<b>Наименование</b>
Инв-1	Инвентаризационная опись основных средств
Инв-1а	Инвентаризационная опись нематериальных активов
Инв-2	Инвентаризационный ярлык
Инв-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
Инв-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
Инв-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
Инв-6	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути
Инв-8	Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них
Инв-8а	Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании и других изделиях
Инв-9	Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них
Инв-10	Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств
Инв-11	Акт инвентаризации расходов будущих периодов
Инв-15	Акт инвентаризации наличных денежных средств
Инв-16	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности
Инв-17	Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
Прил. к ф.Инв-17	Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами

Инв-18	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств
Инв-19	Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей
Инв-22	Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации
Инв-23	Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации
Инв-24	Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей
Инв-25	Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций
Инв-26	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

### **1.5 Подпись первичных документов**

Руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов. Должно быть ограничено количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей. Документы, которыми оформляются 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 (за исключением документов, подписываемых руководителем федерального органа власти). 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 по письменному распоряжению руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

## **1.6 Проверка первичных документов**

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Сначала документы проверяются по форме, то есть на полноту и правильность оформления, на наличие всех обязательных реквизитов. Далее документы проверяются по содержанию: контролируется законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей, правильность арифметических подсчетов.

Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру организации для принятия решения. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования.

Проверенные документы таксируются и контрируются, то есть производится денежная оценка произведенной операции и определяется соответствующая корреспонденция счетов. На

некоторые первичные документы ставится так называемый контрировочный штамп.

**Таблица 7.** Контрировочный штамп

Проводка			
Содержание записи	Дебет	Кредит	Сумма
Итого:			

### **1.7 Регистры бухгалтерского учета**

Данные о финансово-хозяйственных операциях, содержащиеся в первичных учетных документах, должны систематизироваться, накапливаться и отражаться в виде бухгалтерских проводок. Для этой цели предназначены регистры бухгалтерского учета (учетные регистры).

Регистры бухгалтерского учета (учетные регистры) – это таблицы определенного формата и графления, на которых ведется систематическая и хронологическая запись хозяйственных операций. Учетные регистры являются основными носителями учетной информации. В зависимости от характера учетных записей учетные регистры делятся на регистры хронологической записи и регистры систематической записи.

В регистрах хронологической записи регистрация финансово-хозяйственных операций производится в хронологической последовательности, т.е. в порядке их совершения. К данным регистрам относится регистрационный журнал.

В регистрах систематической записи регистрация финансово-хозяйственных операций производится в соответствии с системой счетов бухгалтерского учета. К регистрам систематической записи относятся кассовая книга, главная книга и др.

Регистры систематической записи подразделяются на регистры синтетического учета и регистры аналитического учета.

К регистрам синтетического учета относятся мемориальные ордера, оборотные ведомости по синтетическим счетам, главные книги и пр.

К регистрам аналитического учета относятся:

- расчетные ведомости по начислению заработной платы рабочим и служащим
- лицевые счета
- карточки учета материалов

Некоторые регистры могут использоваться как для синтетического, так и для аналитического учета. К таким регистрам относятся некоторые журналы, ордера.

В зависимости от формы построения учетные регистры подразделяются на регистры двусторонней, односторонней и шахматной формы.

В регистрах двусторонней формы учетные записи по приходу и расходу какого-либо имущества производятся отдельно:

- слева – по приходу
- справа – по расходу.

**Пример:** двусторонняя форма учетного регистра

<b>Приход</b>				<b>Расход</b>			
Дата	№	Содержание операции	Сумма руб.	Дата	№	Содержание операции	Сумма руб.
		Остаток на 1.02	15700				
05.фев	1	Поступило от «А»	12000	03.фев	1	Отпущено цеху 1	8000
09.фев	2	Поступило от «Б»	500	14.фев	2	Отпущено цеху 2	9000
11.фев	3	Поступило от «А»	7000				
		Оборот	19500			Оборот	17000
		Остаток на 1.03	18200				

При односторонней форме учетного регистра записи по приходу и расходу не разносятся.

**Пример:** односторонняя форма учетного регистра

Дата	№	Содержание операции	Приход	Расход	Остаток
		Остаток на 1.02			15700
3.02		Отпущено цеху 1		8000	
5.02	1	Поступило от «А»	12000		
9.02	2	Поступило от «Б»	500		
11.02	3	Поступило от «А»	7000		
14.02		Отпущено цеху 2		9000	
		Оборот	19500	17000	
		Остаток на 1.03			18200

В регистре шахматной формы по горизонтали указываются дебетуемые счета, а по вертикали – кредитуемые (или наоборот). Сумма по операции проставляется на пересечении горизонтали и вертикали, которые соответствуют дебетуемому и кредитуемому счету. Примером регистра шахматной формы является шахматная ведомость.

### *Внешний вид учетных регистров*

В зависимости от внешнего вида учетные регистры подразделяются на:

- карточки,
- отдельные листы,
- специальные книги (журналы),
- машинограммы.

**Карточки** предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки учета основных средств) и материально-производственных запасов (карточки учета материалов, карточки учета малоценных и быстро изнашивающихся предметов). Карточки не скрепляются между собой, а хранятся в специальных ящиках – картотеках. Карточки открываются на один год и регистрируются в специальном реестре. Так создается картотека малоценных и быстроизнашивающихся предметов, основных средств, материалов.

**Отдельные листы** – учетные регистры большего формата и с большим количеством сведений по отношению к карточкам. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и заводятся, как правило, на один месяц или квартал. К ним относятся журналы-ордера, ведомости. Это самый распространенный вид учетных регистров. Преимуществом отдельных листов и карточек является возможность их заполнения с использованием технических средств.



**Книги** представляют собой пронумерованные сброшюрованные листы. Преимуществом книг является невозможность замены отдельных листов с целью злоупотреблений и хищений. Например, для сверки данных бухгалтерского и оперативно-складского учета и для контроля сохранности ценностей на складах ведется Книга учета материалов. В организации ведется Главная книга, Кассовая книга, также могут применяться Книга учета хозяйственных операций, Книга учета доходов и расходов, Инвентарная книга учета основных средств. Недостаток книг в том, что их можно заполнять только от руки.

**Машинограммы** – отдельные листы, заполнены при использовании вычислительной техники и содержащие показатели учетных регистров.

При использовании средств вычислительной техники регистры бухгалтерского учета могут вестись также на машинных носителях информации (дисках, дискетах). При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов РФ и другими органами при соблюдении ими общих методологических принципов бухгалтерского учета. Организации могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, в предусмотренных законодательством случаях – государственной

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.

## **1.8 Документальное оформление операций и метод двойной записи**

Согласно основному равенству бухгалтерского учета, каждая финансово-хозяйственная операция производит два изменения в активах и пассивах организации, что отражается двумя записями (по дебету и по кредиту) на счетах бухгалтерского учета. Можно сказать, что любая хозяйственная операция имеет две составляющие, и каждая составляющая оформляется своим первичным документом. Первый первичный документ является основанием для записи на сумму операции в учетном регистре дебетуемого счета, другой первичный документ является основанием для записи на сумму операции в учетном регистре кредитуемого счета.

**Пример:** документальное оформление операций и метод двойной записи.

Учредитель организации «А» при ее учреждении внес в кассу организации 20000 руб. в счет вклада в уставный капитал. Для совершения данной операции учредителем было написано заявление с просьбой принять 20000 руб. в качестве вклада в уставный капитал согласно учредительному договору. Заявление учредителя вместе с выпиской из учредительного договора было представлено в бухгалтерскую службу.

Главный бухгалтер проверил соответствие формы вклада порядку, определенному для данного учредителя учредительным договором. В бухгалтерской службе был выписан приходный кассовый ордер, который после подписи главным бухгалтером был

передан в кассу. Кассир принял деньги от учредителя, подписал приходный ордер, выдал учредителю квитанцию от приходного ордера в подтверждение принятия средств, а также погасил заявление учредителя штампом или надписью «получено».

Соотнесем составленные первичные документы с отражением операции внесения средств в счет вклада в уставный капитал в бухгалтерском учете. Данной операции соответствует два изменения в активах: увеличение актива «денежные средства в кассе» и уменьшение актива «дебиторская задолженность за учредителями по вкладу в уставный капитал». Согласно методу двойной записи, данная операция отражается записями в сумме 20000 руб. в учетных регистрах по дебету счета 50 «Касса» и по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». Подтверждающим документом для дебетовой записи по счету 50 «Касса» является приходный кассовый ордер на сумму 20000 руб. Подтверждающим документом для кредитовой записи по счету 75 «Расчеты с учредителями» является заявление учредителя с просьбой о внесении 20000 руб. с отметкой об оплате.

Важно подчеркнуть, что первичные документы оформляются на основании представленных документов (договоров, счетов, транспортных накладных, приказов и пр.). Документы, явившиеся основанием для оформления первичного учетного документа, прилагаются к нему. В приведенном выше примере на основании выписки из учредительного договора было составлено заявление работника, на основании заявления работника был выписан приходный кассовый ордер. Данное правило обоснования оформляемых документов обеспечивает выполнение следующих элементов метода двойной записи:

- на корреспондирующих счетах будет записана одна и та же сумма по операции
- внутри каждого из двух счетов, участвующих в операции, дебетовые и кредитовые записи будут соотноситься друг с другом.
- Поясним последнее утверждение на примере.

## **Пример:** (продолжение)

Операция погашения дебиторской задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал была отражена записью по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» и оформлена заявлением учредителя. Заявление учредителя было написано на основании выписки из учредительного договора.

Операция начисления дебиторской задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал ранее была отражена записью по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями». Документом, оформляющим данную операцию, был учредительный договор.

Таким образом, хотя записи по дебету и по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» были оформлены двумя разными документами, но основанием для второго документа послужил первый (учредительный договор). Этот факт обеспечивает то, что задолженность учредителя будет полностью погашена (по кредиту счета) в той же сумме, в какой она была начислена (по дебету счета), то есть в сумме, указанной в учредительном договоре.

### **Исправление ошибочных бухгалтерских записей**

Ошибочные записи, возникшие в процессе ведения бухгалтерского учета, исправляются различным образом в зависимости от вида документа, в котором была допущена ошибка. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Исправления в первичные учетные документы вносятся корректурным способом. Исправление ошибки в учетных регистрах производится корректурным способом, способом дополнительной записи или способом «красного сторно».

**Корректирующий способ** – применяется для исправления ошибок в учетных регистрах, если они выявлены в течение отчетного периода до подведения итогов учетного регистра. Неправильно записанные суммы или текст аккуратно зачеркиваются одной горизонтальной чертой так, чтобы можно было их прочитать. Правильная сумма или нужный текст записываются сверху, справа или слева и подтверждаются записью «Исправлено», подписями соответствующих лиц и датой.

**Способ дополнительной записи** – используется в случае заниженной суммы операции при правильной корреспонденции счетов. Для увеличения суммы делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов на разницу между правильной и уже записанной суммой. Для обоснования такой проводки выписывается справка бухгалтерии, подписанная бухгалтером и ответственным лицом, со ссылкой на первую запись.

Способ *«красного сторно»* – используется в следующих случаях:

- при неправильной корреспонденции счетов и верной сумме операции;
- при правильной корреспонденции счетов, но завышенной сумме операции;
- для корректировки некоторых учетных данных.

## Таблица 8. Применение способа «красного сторно»

Ведомость «Учет Расчетов с поставщиками»

П / п	№ <sup>1</sup>	Поставщик	Сальдо на начало месяца	В дебет «Материалы»	В дебет «Основное производство»	Итого
1	1523, 25.07	Организация «А»	—	15000	15000	15000
2	К строке 1	Справка бухгалтерии Организация «А» (сторно)			(15000)	

При применении способа «красного сторно» для исправления ошибочных учетных данных выписывается справка бухгалтерии, исправления вносятся специальной строкой «справка бухгалтерии». Исправляющая запись содержит: номер строки, которая должна быть исправлена, повтор неверной записи от руки красными чернилами или очерчивание рамкой (при автоматизации – со знаком минус), правильную корреспонденцию счетов с той же суммой, записанную обычным способом.

### 1.9 Порядок организации документооборота

Документооборотом называется движение первичных документов в бухгалтерском учете, которое начинается с создания или получения первичных документов от других организаций, после чего производится принятие их к учету, обработка и последующая передача в архив. Особенности документооборота в условиях автоматизации учета определены нормативными документами.

Документооборот регламентируется графиком. График документооборота представляет собой схему или перечень работ по созданию, проверке и обработке документов. В графике документооборота определяются подразделения организации и круг лиц, ответственные за оформление документов, указывается взаимосвязь всех работ и сроки их выполнения. Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации.

График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического и финансового отделов, отделов труда и заработной платы, отдела снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке из графика перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

**Таблица 9. Пример графика документооборота в организации**

Утверждено приказом № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Наименование документа	Создание документа				
	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
Требование	2	цех	ОМТС Бухгалтерия	склад	Ежедневно (до_ часов)

Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
Бухгалтерия	экз.-цех экз.-склад	При отчете При реестре	Ежедневно (до ... часов)	Бухгалтерия	Ежедневно	бухгалтерия	По истечении квартала

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

Главный бухгалтер осуществляет контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота. Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых



документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

### Порядок хранения документов бухгалтерского учета

Первичные документы, учетные регистры, документы бухгалтерской отчетности подлежат обязательной передаче в архив организации. Данные документы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерской службе в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность. Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его автоматизации.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Сохранность документов бухгалтерского учета в период работы с ними и при передаче в архив несет главный бухгалтер. В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

## 1.10 Сроки хранения документов бухгалтерского учета

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

Установленные сроки хранения типовых документов дифференцированы по двум группам организаций. К первой группе отнесены организации, в результате деятельности которых образуются документы, имеющие политическое, народно-хозяйственное, научное, социально-культурное или историческое значение и подлежащие приему в государственные архивы.

Ко второй группе отнесены организации вспомогательного и обслуживающего характера, документы от которых непосредственно не поступают в государственные архивы. В приведенной ниже таблице показаны сроки хранения основных документов бухгалтерского учета для второй группы организаций.

**Таблица 10.** Сроки хранения документов бухгалтерского учета (для организаций вспомогательного и обслуживающего характера)

Годовые бухгалтерские отчеты и пояснительные записки	10
Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы	10
Первичные документы и приложения к ним	5
Лицевые счета	75-«В»*
Расчетные (расчетно-платежные) ведомости	5
Инвентарные карточки	5
Учетные регистры (главная книга, журналы-ордера)	5
Вспомогательные и контрольные книги, кассовые книги	5
Журналы, книги регистрации счетов, кассовых ордеров	5
Документы об инвентаризации	5

\* – возраст лица на момент прекращения ведения лицевого счета

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 отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

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

### **1.11 Вопросы**

1. Что такое первичный учетный документ? Назовите обязательные реквизиты первичного учетного документа.
2. Каким образом организация устанавливает формы используемых первичных документов?
3. Как называются документы, в которые заносится бухгалтерская проводка совершенной финансово-хозяйственной операции?
4. Перечислите основные виды учетных регистров. Какой вид является самым распространенным?
5. Каким образом исправляется запись в учетном регистре с неправильной корреспонденцией счетов?
6. Допускается ли внесение исправлений в кассовые и банковские документы, в первичные учетные документы?
7. С какой целью в организации создается график документооборота?
8. Сколько лет должна храниться учетная документация?

## Раздел 2 Бухгалтерская документация

### 2.1 Документирование хозяйственных операций

Основными задачами, стоящими перед бухгалтерской службой любой организации, являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного управления, а также для ее использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными лицами
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами

Своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Выполнение этих задач напрямую зависит от полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, осуществляемых организацией в процессе своей деятельности, что, в свою очередь, является следствием документального оформления совершенных операций.

От правильности его выполнения зависит достоверность учетной информации, представляемой бухгалтерией организации ее пользователям. Поэтому в организациях процессу документирования хозяйственных операций должно уделяться большое внимание со стороны не только работников бухгалтерских служб, но и работников других структурных подразделений, поскольку эффективность ведения бухгалтерского учета в организациях зависит от правильной организации работы с документами, являющимися письменным

подтверждением факта совершения хозяйственной операции (их юридическая доказательность).

Если в организации не создана система организации и ведения первичного учета, то не будет эффективно работать система управления при принятии необходимых управленческих решений.

Одним из основных принципов ведения бухгалтерского учета является то, что хозяйственная операция, не оформленная надлежащим образом, как правовое экономическое событие места не имеет (нет объекта бухгалтерского учета).

Кроме того, следует обратить внимание на то обстоятельство, что налоговые органы вправе привлекать к административной ответственности должностных лиц организации, виновных в ведении бухгалтерского учета с нарушением установленного законом порядка.

Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы. Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции.

К основным требованиям, предъявляемым к первичной учетной документации, относятся:

- 1) к учету принимаются только те документы, которые составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации. В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности для оформления совершенных хозяйственных операций организациям необходимо применять типовые межведомственные формы первичных документов, утверждаемые Государственным комитетом РФ по статистике в установленном порядке. При необходимости организациям дано право самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных документов и учетных регистров, которых нет в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации и альбомах отраслевых

специализированных форм документов (например, торгово-закупочные акты на приобретение материалов у физических лиц). Кроме того, допускается внесение в действующие формы изменений, детализирующих и уточняющих их, а также дополняющих реквизиты форм при условии сохранения основных реквизитов без изменений;

2) первичные документы для придания им юридической силы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа
- дату составления документа
- наименование организации, от имени которой 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 указанных лиц.

Кроме перечисленных обязательных реквизитов, в первичной учетной документации могут указываться и дополнительные реквизиты, характер которых определяется содержанием той или иной операции и назначение которых состоит в усилении контрольного, познавательного и оперативного значения документов:

- первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, в исключительных случаях – непосредственно после его окончания
- в первичных документах должны быть отражены все необходимые сведения, позволяющие точно установить содержание и условие совершения операций, т. е. возникает необходимость заполнения всех реквизитов, предусмотренных формой документов
- исправления, имеющиеся в первичной документации, должны быть подтверждены подписями лиц, подписавших документы, с

указанием даты внесения исправлений заполнение первичных документов должно обеспечивать сохранность записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

Все документы, применяемые в настоящее время в хозяйственной деятельности, можно классифицировать по следующим основным признакам:

1) по назначению:

- **распорядительные** – документы, содержащие разрешение на совершение определенной хозяйственной операции (распоряжение руководителя о выдаче денежных средств под отчет)
- **оправдательные** – документы, содержащие информацию об исполнении распоряжения (авансированный отчет)
- **бухгалтерского оформления** – документы, которые служат для оформления бухгалтерских записей с целью дальнейшего использования в учетном процессе (расчет начислений с оплаты труда)
- **комбинированные** – документы, сочетающие в себе признаки распорядительных, исполнительных и документов бухгалтерского оформления (расчетно-платежная ведомость на оплату труда)

2) по содержанию хозяйственных операций:

- **материальные** – документы, служащие для оформления операций по движению товарно-материальных ценностей (приходный ордер);
- **денежные** – документы, предназначенные для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами предприятия (платежное поручение);
- **расчетные** – используемые для оформления расчетных взаимоотношений предприятия со своими контрагентами по возникшим обязательствам (счет-фактура);

3) по объему отраженных операций:

- **первичные** – документы, содержащие информацию об одной хозяйственной операции (приходные и расходные кассовые ордера);
- **сводные** – документы, предназначенные для обобщения информации о всей совокупности однотипных хозяйственных операций за определенный промежуток времени (отчет кассира);

4) по способу использования:

- **разовые** – документы, используемые для оформления однократной хозяйственной операции (накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов);
- **накопительные** – используются для многократного совершения одноразовых хозяйственных операций (лимитно-заборная карта);

5) по числу учитываемых позиций:

- **однострочные** – документы, содержащие одну учетную позицию;
- **многострочные** – документы, содержащие две или более учетные позиции (расчетно-платежная ведомость);

б) по месту составления:

- **внутренние** – документы, составленные в самой организации для оформления внутренних хозяйственных операций (доверенность на получение товарно-материальных ценностей);
- **внешние** – документы, поступающие от сторонних организаций и отражающие взаимоотношения организации со своими контрагентами (платежные требования-поручения);

7) по способу заполнения:

- заполняемые вручную
- заполняемые при помощи средств вычислительной техники.



*Кроме того, все перечисленные виды учетной документации можно условно сгруппировать по следующим признакам:*

- **организационно-распорядительные** – документы, отражающие вопросы общего руководства организацией и ее производственно-эксплуатационной деятельностью. Данные документы составляются органами управления организации;
- **финансово-расчетные** – документы, способствующие рациональному использованию денежных средств и обобщающие информацию о финансовом состоянии организации и расчетах с другими участниками рыночных отношений. Данный вид документов составляется бухгалтерской службой организации;
- **документы по снабжению и сбыту** – материальные документы.

Основным этапом бухгалтерской обработки документов в организации является проверка поступивших первичных документов по форме, арифметическая проверка и проверка по существу.

Проверка по форме позволяет убедиться, что для оформления конкретной хозяйственной операции был использован бланк соответствующей формы и все реквизиты документа заполнены.

Арифметическая проверка предназначена для выявления ошибок, которые могли возникнуть при заполнении документа. Если ошибки допущены в документах, служащих для оформления кассовых операций (приходные и расходные кассовые ордера), и банковских документах (чеках, платежных поручениях и др.), то данные документы к учету не должны приниматься, а подлежат составлению заново независимо от характера ошибки, поскольку исправления в кассовых и банковских документах запрещены.

Проверка по существу необходима для того, чтобы установить законность и целесообразность совершаемой хозяйственной операции.

Согласно действующему порядку ведения бухгалтерского учета первичные документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку приема, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, к исполнению приниматься не должны. В случае поступления в бухгалтерию таких первичных документов главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности конкретной хозяйственной операции. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером при осуществлении отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, на которого в связи с этим возлагается вся полнота ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Документы, прилагаемые к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Первичные документы изымаются на основании мотивированного постановления должностного лица. Изъятие документов в обязательном порядке производится в присутствии понятых лиц и оформляется протоколом выемки, копия которого вручается под расписку руководителю или главному бухгалтеру организации. Изъятые документы перечисляются и описываются в протоколе либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества изымаемых документов.

Любым предприятиям (будь то маленький магазин или солидная корпорация со множеством подразделений) невозможно управлять, если там не налажен учет – *бухгалтерский, оперативный,*

*статистический*. У любого вида учета есть своя основа – документ. Как не бывает дома без фундамента, так не бывает и учета без документов, а грамотное и эффективное управление невозможно без всестороннего анализа информации, полученной посредством бухгалтерского, оперативного и статистического учета.

Первичные документы по своей сути различны, однако их можно разделить на два вида.

**Первый** – документы-основания (договоры, счета, счета-фактуры, заявки на обслуживание), регламентирующие операции с контрагентами (клиентами). Эти документы создаются в системе для увязки сопроводительных документов на движение товаров, услуг и платежных документов, а поэтому не требуют разности по счетам.

**Второй** вид документов – сопроводительные документы (накладные, акты, складские ордера, платежные поручения, кассовые ордера и т. д.), сопровождающие движение товаров (услуг) и денежных средств. К такого рода документам могут быть отнесены проводки, отражающие в стоимостном выражении суть операции.

Документы-основания в большинстве своем относятся к оперативному учету, в то время как сопроводительные документы имеют отношение ко всем видам учета. Документы-основания могут находиться в одном из трех состояний: оформляемые, исполняемые и закрытые. Оформляемые используются только для планирования закупок и продаж и не включаются в хозяйственный оборот, по ним не производится контроль регламента выполнения. Исполняемые документы используются для формирования на их основе накладных и актов на работу (услуги), а также включаются в контроль сроков исполнения и расчета штрафов. Над документом в состоянии «Исполняемый» можно проводить любые действия: вводить даты фактической оплаты и поставки товара; формировать накладные и акты на услуги, связанные с данным документом, а также платежные документы; выписывать складские ордера, связанные с накладными. Документ в таком состоянии можно назвать рабочим, так как он

является основой создания цепочки связанных с ним сопроводительных документов.

После выполнения регламента (оплаты и проведения товара со складов) документ может быть переведен в состояние «Закрытый». В этом качестве он системой не обрабатывается (хранится в архиве). Закрытие документа-основания производится на основании данных отчета по исполняемым договорам только в том случае, если по нему нет задолженности.

Проверить использование документов-оснований можно автоматически. Документы, по которым после указанной даты не было никаких операций, после подтверждения пользователя удаляются из системы.

Создание сопроводительных документов по исполняемому документу-основанию может быть осуществлено одновременно с помощью специальной функции. В любом из сопроводительных документов по желанию пользователя существует возможность создания счета-фактуры (практически вся информация о ней заполняется автоматически из предшествующего документа), а из счета-фактуры проведенная операция может быть зарегистрирована в книге закупок или продаж.

В управлении продажами вся цепочка документов «*счет > накладная > складской ордер*» может быть создана при выписке счета без дополнительных переходов.

Накладные и акты, сформированные автоматически, доступны для последующего редактирования, необходимость в котором может возникнуть в случае неполной поставки либо поставки по нескольким сопроводительным документам. При формировании очередного сопроводительного документа по документу-основанию система автоматически учитывает ранее произведенные поставки. При создании накладных на отпуск осуществляется контроль наличия отпускаемых товаров по разрезам хранения: склад – материально-

ответственное лицо – партия. Для облегчения работы при большом потоке документов существует возможность формирования складских ордеров как по отдельной накладной, так и по группе накладных.

В случае обнаружения несоответствия характеристик товара указанным в накладной, например брака, истечения срока годности и т. д., предусмотрено формирование возвратной накладной и складского ордера.

В связи с тем, что оформление первичных документов, регламентирующих сделку, может выполняться в разное время и разными сотрудниками, полезно периодически проверять их соответствие. Система предлагает ряд возможностей для всестороннего контроля.

Реализованы функции контроля соответствия документов-оснований и накладных, накладных и складских ордеров. В результате их выполнения формируются отчеты разной степени подробности. По запросу программы можно включать в отчеты только документы, по которым выявлены несоответствия.

Если по документу-основанию на продажу суммы платежа были разнесены по позициям накладных, то в отчете присутствует графа «Оплата», где приводятся суммы оплаты по каждой накладной.

При автоматическом формировании платежных документов из модулей контура оперативного управления предоставляется возможность выбрать вид платежного документа (рублевый или валютный), задать дату, откорректировать сумму (по умолчанию принимается неоплаченный остаток от общей суммы документов-оснований), сформировать платежные документы по группе выбранных документов.

Дальнейшая работа с платежным документом – ввод даты оплаты и выполнение проводок – осуществляется в контуре бухгалтерского учета. Безусловно, платежные документы можно

вводить непосредственно в контуре бухгалтерского учета и при этом устанавливать их связь с документами-основаниями. Во всех случаях возможен как один платеж по нескольким документам, так и несколько платежей по одному документу.

Более того, реализован учет взаиморасчетов товарами (*услугами*), причем несколькими способами. **Во-первых**, можно оформить бартерный договор, включив в него два ранее оформленных исполняемых договора: на закупку и на продажу. На основании установленной связи между договорами осуществляется погашение взаимной задолженности по платежам. **Во-вторых**, можно связывать накладную на отход с договором на закупку, и наоборот, тогда и в дебетовой, и в кредитовой части отчета по исполняемым договорам будут присутствовать товарно-сопроводительные документы.

Общую картину взаиморасчетов можно получить в модуле Поставщики, Получатели.

Итак, вся хозяйственная деятельность предприятия описывается стройной цепочкой взаимосвязанных документов, знакомых и привычных работникам. Информация вводится один раз, на любом этапе обеспечивается контроль соответствия документов, в любой момент времени можно получить данные о состоянии взаиморасчетов.

## **2.2 Специфика бухгалтерского учета и внутреннего аудита в компьютерной среде**

Технология организации документооборота в автоматизированных системах бухгалтерского учета (АСБУ) является чрезвычайно важным компонентом, влияющим на эффективность их применения. В существующих программных продуктах используются различные модели документооборота, подразумевающие

определенные правила формирования, хранения, интерпретации и обработки документа. Можно выделить четыре основные модели:

- 1) модель интерпретации документов как дополнения к хозяйственным операциям;
- 2) модель интерпретации документов как средства формирования записей массива хозяйственных операций;
- 3) модель интерпретации документов как вспомогательных информационных объектов;
- 4) полная модель документооборота.

В программах, основанных на первой модели, предполагается, что при вводе в базу данных информации, сформированных вне АСБУ в первичных документах, бухгалтер должен преобразовать их вручную или с помощью программы в записи массива хозяйственных операций, документы, формируемые в системе, трактуются как выходные формы, построение которых производится по запросу пользователя после ввода данных об операции. Таким образом, при использовании этой модели первичные документы интерпретируются чисто формально. Входящие в систему документы в базе данных не регистрируются, а формируемые в ней хранятся только в привязке в той или иной записи массива хозяйственных операций и вне всякой связи с другими документами.

Данная интерпретация документов является характерной для многих инструментальных систем и входит в противоречие с нормальным порядком учетного процесса, при котором операция отражается на счетах после формирования и утверждения документа, в то время как здесь именно операция становится информационной основой для его формирования.

Основным недостатком является то, что не предусматривается временного лага между формированием документа и отражением операции на его основе.

Для небольших предприятий с малым документооборотом такой подход в той или иной степени может быть оправдан. Однако использование программ, основанных на применении этой модели, в бухгалтериях с большим документооборотом может привести к необходимости постоянного отслеживания актуальности данных массива хозяйственных операций.

В системах, использующих вторую модель, документ является только формальной первоосновой для соответствующих записей на счетах. Это означает, что в программе существует набор видеogramм, определяющих структуру ввода информации. По данным, введенным на основе этого макета, программа формирует соответствующие документу записи. Введенные записи интерпретируются как «подтвержденные» и всегда учитываются при расчете оборотов счетов.

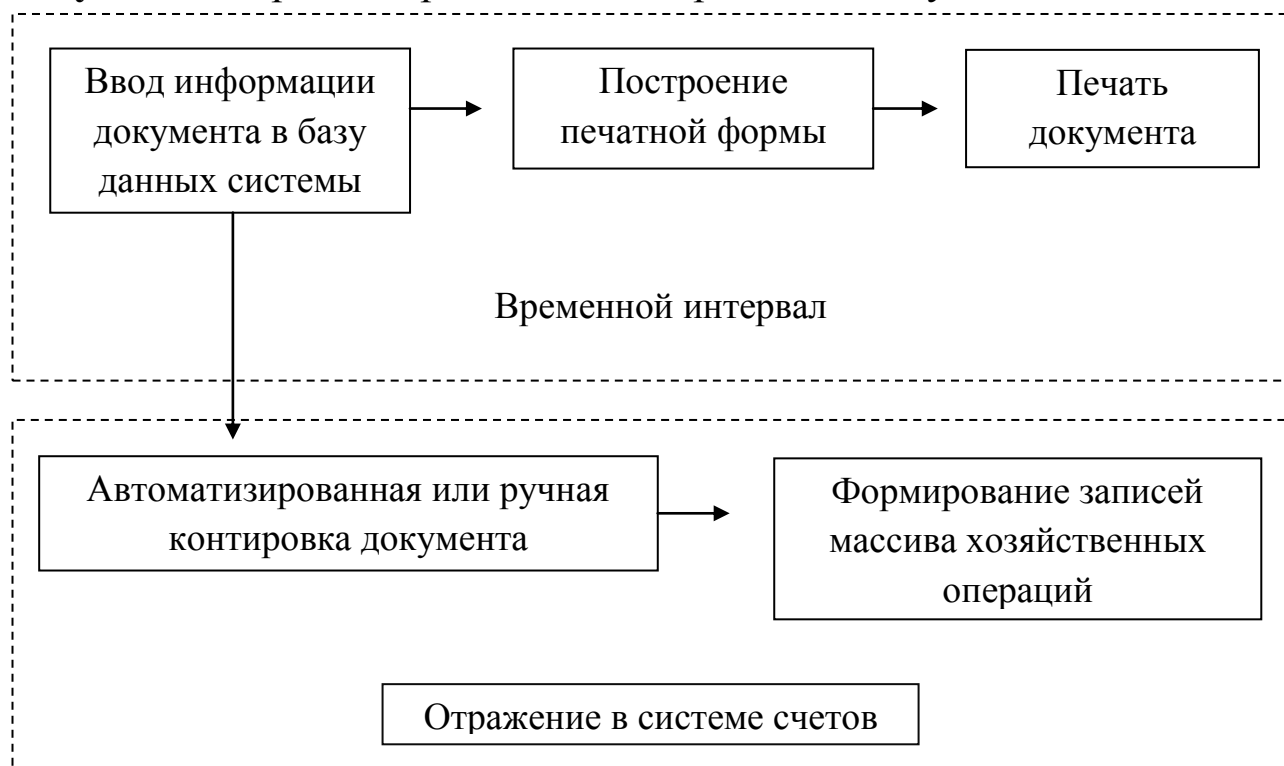
Эту модель также нельзя считать полноценной, поскольку документ рассматривается только как вспомогательное средство ввода записей на счетах и не учитывается содержательный характер различных стадий его движения.

Третья модель интерпретации документов является весьма распространенной. Здесь поддерживается естественная технология прохождения первичных документов, как формируемых в системе, так и поступающих извне (*рис. 1*).

В основанных на ней программах существует возможность формирования массива хозяйственных операций не только напрямую, но и на основе автоматизированной обработки документов, вводимых в базу данных системы. В последнем случае бухгалтер заполняет экранную форму документа, а программа формирует и печатает его. После реального совершения операции он отражается в учете либо ручным вводом записей в массив хозяйственных операций, либо полуавтоматически на основе макетов проводок, связанных с этим типом документов.



**Рисунок 1.** Порядок прохождения первичных документов



В отличие от первых двух моделей, здесь разделены моменты регистрации документа в базе данных системы и его отражения в системе счетов, а введенные документы без подтверждения пользователем никак не влияют на обороты счетов. В то же время информация о них сохраняется, она может быть многократно откорректирована и повторно использована для печати.

Введенные в систему односторонние документы хранятся в отдельных реестрах. В любой момент можно «поднять» нужный документ или их выборку, удовлетворяющую нужному набору критериев. Например, отобразить и распечатать перечень документов, связанных с конкретной организацией или физическим лицом. В некоторых программных системах достаточно полно поддерживается взаимосвязь введенных документов и сформированных на их основании записей массива хозяйственных операций, при которой изменения полей документа автоматически или по запросу пользователя вызывают изменение в порожденных им проводках.

Однако взаимосвязи документов при данной модели прямо не отслеживаются. Здесь главной является возможность отделить

действия по регистрации документов в базе данных от их преобразования в записи на счетах. Следствием такого подхода является то, что обобщающая информация может быть получена только в привязке к системе счетов бухгалтерского учета. Это в определенных случаях может привести к перегрузке бухгалтерии аналитическими функциями.

В программах, основанных на полной модели документооборота, во главу угла ставится обслуживание полноценной системы связей между документами разных типов. Если во всех рассмотренных ранее моделях документы являются основой для формирования записей на счетах, то здесь главное внимание уделяется именно завершенности системы связей документов, на основе которых может выполняться одновременная обработка их группы с применением единого пакета правил.

Достоинством полной модели документооборота является то, что она обеспечивает «взаимодействие» электронных копий документов, например платежных и товарных, что весьма немаловажно в тех случаях, когда организация имеет дело с большим количеством постоянных поставщиков и покупателей и сложными схемами взаиморасчетов с ними. Благодаря этому программные системы на полной модели документооборота могут использоваться не только бухгалтерией, но и другими службами управления.

Здесь бухгалтерские проводки являются не чем иным, как сугубо вторичной информацией. Исходя из этой точки зрения счета и проводки как основные информационные компоненты бухгалтерского контура АСУ могут быть освобождены от не свойственной им технологической нагрузки, существующей в системах, основанных на базе доминирования принципа двойной записи.

Модули бухгалтерского контура системы могут использоваться в известной степени независимо от других подсистем. Поскольку большинство документов порождаются вне бухгалтерии, но являются

доступными ей, то последняя имеет возможность работать с ними в удобном для себя режиме. В частности, можно так настроить систему, чтобы континировка давала результаты, обобщенные по пачкам документов, что в системах автоматизации, построенных на основе других моделей документооборота, оказывается затруднительным.

Полная модель документооборота дает возможность гибкого разделения функций аналитического учета между различными управленческими подразделениями. Благодаря этому каждая подсистема АСУ получает ровно столько функций, сколько ей необходимо.

Аналитика может поддерживаться подсистемами контура оперативного управления, а отражение хозяйственных операций в системе счетов может выполняться с детализацией только до уровня контрагентов. Это актуально, когда с одними и теми же партнерами осуществляются массовые операции со сложными схемами взаиморасчетов. При этом задачи бухгалтерского контура автоматизированной системы упрощаются за счет обработки детальной аналитики теми службами, которым она необходима (табл. 1).

**Таблица 1.** Сводные характеристики различных моделей документооборота

Модель	Хранение структурированных массивов документов	Временной лаг при отражении документов на счетах	Групповая континировка	Взаимосвязь документов	Обобщающая информация вне системы счетов
1	-	-	-	-	-
2	X	-	-	-	-
3	+	+	X	X	-
4	+	+	+	+	+

Примечание: – отсутствие свойства; + наличие свойства; ? частичное наличие свойства.

Из приведенных данных следует, что четвертая – полная модель документооборота — наиболее последовательно решает проблемы обработки больших документопотоков за счет возможности получения обобщающей информации как в системе счетов, так и вне ее. Поэтому для крупных предприятий наиболее целесообразно применение систем автоматизации, построенных на ее основе.

При использовании же других моделей документооборота обобщающая информация может возникать главным образом на счетах бухгалтерского учета, которые выполняют свою особенную роль и не всегда определяют те группировки информации, которые бывают необходимы для других служб управления.

В практической работе по ведению учета организации используют компьютерные программы, различающиеся функциональным наполнением, способами настройки, интерфейсом. Однако, несмотря на эти различия, очень многие разработки построены по одной модели. Суть ее – унификация данных и представление их в системе двойной записи, усложненной и дополненной специальными вспомогательными деталями, необходимыми для отражения специфики операций различных разделов учета. Специалисты иногда называют ее «унифицированной обобщенной моделью учета». Фактически в данном случае не делается явного разделения даже по видам учета.

Известно, что существует деление учета на бухгалтерский, оперативно-технический и статистический, каждый из которых имеет свое назначение, свою форму и специфику. Идея представления всех видов учета в унифицированной форме счетов и системе двойной записи, по-видимому, чрезвычайно привлекательна для программистов, в большинстве своем являющихся математиками или техническими специалистами. Для них использование единой модели всех видов учета позволяет абстрагироваться от тех многочисленных

деталей и форм представления информации, которыми полна практическая учетная работа.

Для небольших организаций все виды учета сосредоточиваются в бухгалтерии, которая, по сути, является основным поставщиком и основным потребителем информации. Для таких организаций применение подобного рода программных продуктов вполне оправданно. К тому же нередко бухгалтерия состоит из двух-трех относительно универсальных специалистов, ответственных за несколько смежных участков. Поэтому для них удобно иметь программу, в которой все данные хранятся в едином унифицированном реестре и, что называется, всегда имеются под рукой.

При всей привлекательности обобщенной модели учета обращает на себя внимание тот факт, что при ее использовании как основы для системы автоматизации в определенной степени происходит игнорирование реально существующего разделения функций между подразделениями управления.

Прежде всего это выражается в том, что обобщенная модель учета имеет в основе систему двойной записи, которая присуща лишь одной из его составляющих – бухгалтерскому учету.

Следствием этого является то, что при адаптации бухгалтерских программ к потребностям оперативно-технического учета функции последнего приходится отражать в рамках специфической бухгалтерской технологии обработки данных. Обычно же ведением оперативно-технического учета заняты менеджеры, слабо знакомые с языком и внутренней логикой бухгалтерского учета. Практика показывает, что для них работа системы автоматизации, построенной на этих принципах, оказывается непривычной.

Кроме того, применение обобщенной модели приводит к тому, что все объекты аналитического учета вынужденно оказываются привязанными к системе счетов. В то же время система счетов

является хотя и важной, но не единственной системой классификации экономической информации. К тому же она носит ярко выраженный обобщающий характер, а для оперативного управления необходима детализированная аналитическая информация.

Вследствие ориентации обобщенной модели учета на систему счетов в построенных на ее основе компьютерных системах главенствующим остается контур задач автоматизации бухгалтерского учета, а решение задач других контуров управления в значительной степени ориентировано на информацию, отражаемую в системе бухгалтерских счетов, дополняя и конкретизируя ее. Такая жесткая увязка бухгалтерских данных и технологии с данными оперативного учета приводит к перегрузке контура бухгалтерского учета аналитическими функциями. Прежде всего это касается функций, связанных с учетом товарно-материальных ценностей и взаиморасчетов с поставщиками и покупателями.

Практика использования различных программ показывает, что специалистам системы управления, непосредственно не связанным с бухгалтерским учетом, желательно иметь дело со специализированными программными инструментами, технологически ориентированными на конкретные участки учета. Таким образом, для предприятия среднего и крупного бизнеса более предпочтительной представляется такая модель построения системы автоматизации, в которой функции учета в значительной степени специализированы и распределены между отдельными подсистемами.

Для системы автоматизации и управления средними и крупными предприятиями базовым элементом должны быть документы и их взаимосвязи. Естественной базой комплексной системы автоматизации учета должна быть поддержка документооборота, образуемого из вводимых в базу данных первичных документов различных типов, организации их взаимосвязей по тем или иным ключевым признакам или их совокупности. На этой основе должна создаваться система запросов к базе данных, позволяющая строить

широкий набор отчетов, с формальной точки зрения являющихся не более чем агрегированными в той или иной степени подборками данных, образованных из совокупности определенного подмножества первичных документов.

При таком подходе бухгалтерские записи в компьютерной системе записей являются вторичной информацией, возникающей в результате выполнения специальных процедур обработки данных. Рассматриваемые с этой точки зрения счета и проводки как основные информационные компоненты автоматизированной системы управления бухгалтерского учета могут быть освобождены от технологической нагрузки, существующей в системах автоматизации, построенных на базе обобщенных моделей учета.

Здесь воспроизводится привычная технология работы с исходной информацией, при которой основной функцией пользователя является заполнение полей экранных форм, максимально приближенных к «бумажной» форме документа. За счет этого упрощается процедура ввода исходной информации, что актуально для организации с большим документооборотом. Благодаря полной интегрированности всех данных управления и разделению функций между модулями обеспечивается высокая технологичность в использовании системы.

Разделение функций оперативно-технического и бухгалтерского учета проявляется в том, что факт отражения или не отражения того или иного документа в учете никак не сказывается на функционировании других систем управления. Наличие документов в интегрированной базе данных дает возможность вести учет товарно-материальных ценностей, состояния взаиморасчетов, проводить оценку себестоимости выпущенной продукции, контролировать ход выполнения этапов запланированных мероприятий и оценивать финансовые результаты реализации. Таким образом, благодаря полномасштабной поддержке междокументных связей менеджеры, обслуживающие контур оперативного управления, могут получать

всю необходимую детализированную и обобщающую информацию без ее промежуточного отражения на счетах.

Таким образом, благодаря интегрированному характеру электронного документооборота и продуманной специализации модулей каждая подсистема получает ровно столько функций, сколько ей необходимо.

### **2.3 Бланки строгой отчетности: применение и изготовление**

В соответствии с постановлением Совета Министров – Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 «Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий, организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения ККМ» по согласованию с Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам утверждаются по представлению соответствующих министерств и других органов исполнительной власти, а также организаций формы документов строгой отчетности (квитанции, путевки, билеты, талоны и т. п.), которые подлежат использованию при расчетах с физическими и юридическими лицами, а также для учета наличных денежных средств.

Формы документов строгой отчетности, представляемые на утверждение Министерства финансов РФ, должны содержать наряду с показателями, характеризующими специфику операций, следующие обязательные реквизиты, установленные для форм первичной учетной документации:

- гриф утверждения
- наименование формы документа
- шестизначный номер, серию



- код по ОКУД
- дату составления документа
- наименование и код организации по ОКПО
- вид оказываемых услуг, работ
- единицу измерения в натуральном и денежном выражении
- подпись ответственного лица

Они должны также сопровождаться методическими инструкциями по их учету, заполнению, применению, хранению, изготовлению и уничтожению.

Утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся соответствующими (транспорт, торговля, услуги и др.) видами деятельности на территории РФ. Организации могут изготавливать бланки строгой отчетности по утвержденным образцам в любой типографии, имеющей государственную лицензию на полиграфическую деятельность.

В случае необходимости при изготовлении бланков утвержденные формы могут быть изменены дополнительными реквизитами, учитывающими специфику представления соответствующих услуг. При этом все реквизиты, предусмотренные в утвержденных формах, остаются без изменения; удаление отдельных реквизитов не допускается. В случае не заполнения той или иной строки, предусмотренной в утвержденной форме бланка, ввиду отсутствия у организации соответствующих показателей эта строка прочеркивается.

Форматы утвержденных бланков строгой отчетности являются рекомендательными и могут изменяться. Художественное оформление, техническое редактирование и выбор степени защиты определяются организацией самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

При сдаче в типографию заказа на изготовление бланков строгой отчетности буквенная серия присваивается организацией самостоятельно, шестизначные номера представляются типографией. Повторение серии не допускается.

Бланки строгой отчетности могут быть выполнены в виде книжек, отдельных талонов, рулонов и т. п. Они приобретаются у изготовителя или через посредническую (*специализированную*) организацию. К каждой партии бланков должна прилагаться копия накладной или другая сопроводительная документация с указанием наименования бланков, их серии, номеров и стоимости приобретения.

Регистрация приобретенных бланков строгой отчетности в налоговых органах действующим законодательством Российской Федерации не предусмотрена.

## **2.4 Корректировка в бухгалтерском учете**

Нормативные документы по бухгалтерскому учету практически не регламентируют правила внесения изменений в бухгалтерский учет и отчетность.

Изменения в учет могут вноситься не только с целью исправления допущенных ошибок, но и с целью уточнения условных оценок хозяйственных отношений.

В связи с этим вводится рабочее понятие корректировка, под которым понимается операция отражения в учете суммы отклонения от достоверной оценки объекта бухгалтерского учета (*актива, дохода, обязательства*), ранее отраженного в учете в искаженной (вследствие допущенных ошибок) либо в условной (*в случае отсутствия полного объема информации*) оценке.

Не считается корректировкой отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки основных фондов; уценка материальных ценностей; изменение обязательства в валюте в связи с изменением

курса валюты; изменение величины обязательств в связи с начислением процентов.

Причиной корректировки в бухгалтерском учете является недостоверность стоимостной оценки хозяйственной ситуации, отраженной в учете. Появление недостоверной оценки, в свою очередь, связано с разными обстоятельствами.

Недостоверная оценка возникает из-за технических и методологических ошибок, допускаемых бухгалтером.

Такие ошибки можно подразделить на три большие группы: технические; возникшие из-за нарушения порядка документооборота; связанные с несоблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

К техническим ошибкам могут быть отнесены: арифметические ошибки; ошибки написания (перестановка цифр, номеров счетов и т. п.); ошибки кодировки (например, неверно применен код поставщика или потребителя либо код операции и т. п.); ошибки при заполнении первичных документов (неполное заполнение, ошибки в значениях и т. п.).

Обнаружение технических ошибок – процесс достаточно трудоемкий. Безусловно, часть ошибок может быть исключена благодаря применению методов синтаксического и логического контроля (контроль дат, контроль кодов на соответствие в справочниках и словарях, контроль реквизитов на допустимые значения и т. п.). Однако никакой контроль не в состоянии обнаружить неверно проставленный код поставщика, если такой код имеется в справочнике. Эту ошибку можно обнаружить только при инвентаризации расчетов с поставщиками.

Нарушение порядка документооборота выражается в несвоевременном оформлении и представлении документов в бухгалтерию или представлении документов в неполном объеме. При этом может быть нарушен как внутренний документооборот

организации (между подразделениями организации), так и внешний (между организацией и ее поставщиками и потребителями).

Обнаружение ошибок в порядке документооборота возможно в результате контроля за графиком документооборота, если определены конкретные сроки прохождения документов и их объемы, либо в результате инвентаризации расчетов с поставщиками и потребителями, когда предусмотрено предоставление документов по мере возникновения и в объеме, определяемом характером взаимоотношений между поставщиками и потребителями.

Ошибки, связанные с несоблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению, выявляются обычно в ходе ревизионной работы внутри предприятия, аудиторских и налоговых проверок. Такие ошибки могут быть обнаружены спустя несколько лет после их возникновения, что, безусловно, усложняет процесс корректировки.

Причиной недостоверной оценки может стать неопределенность в оценке хозяйственной операции в момент ее совершения.

Развитие рыночных отношений породило многообразие форм договорных отношений. Отстаивание своих интересов в сделке, с одной стороны, и необходимость ведения гибкой ценовой политики с целью выживания в конкурентной среде, с другой стороны, заставляет организации при заключении договоров применять различные схемы, которые делают сделку выгодной для обеих сторон. Например, организация, заинтересованная в сбыте товара, может предоставлять покупателям различные скидки в зависимости от величины приобретенной партии товара или в зависимости от сроков и форм оплаты товара. Организация, не уверенная в том, что товар, приобретаемый ею по сделке, может быть реализован, может настаивать на условии о возможности возврата товара в течение какого-то периода. Включение в договор подобных условий может привести к необходимости корректировать ранее отраженные в учете хозяйственные операции.

Причиной недостоверной оценки может стать неточность оценки при отражении в учете условных фактов хозяйственной деятельности ввиду отсутствия полного объема информации о совершенной операции.

## **2.5 Исправление ошибок в бухгалтерском учете**

В практической деятельности бухгалтеров иногда возникают ситуации, когда в регистр бухгалтерского учета или в отчетность попадают ошибочные данные.

Существуют определенные правила в исправлении ошибок в бухгалтерском учете.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету предусматривают, что в первичных документах и учетных регистрах неоговоренные исправления не допускаются. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписью лиц, ранее подписавших документ, с указанием даты исправления. В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

В первичных документах исправление ошибки производится аккуратным зачеркиванием ошибочных цифр одной тонкой чертой так, чтобы можно было прочесть ранее написанное. Так же производятся исправления в регистрах бухгалтерского учета до закрытия месяца и подведения месячных оборотов. Исправление ошибки в документе заверяется подписью сотрудника бухгалтерии, который произвел это исправление.

Для исправления ошибок, которые обнаружались по истечении отчетного периода (месяца, квартала, года), используются другие методы. В такой ситуации уже нельзя просто зачеркнуть неверные цифры в журнале-ордере и написать новые, так как это приведет к необходимости исправления оборотов по данному журналу-ордеру, что, в свою очередь, вызовет цепь изменений во всех бухгалтерских

книгах предприятия. Такие многочисленные изменения могут привести к дополнительным ошибкам.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности предусматривает, что изменения бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и прошлому году (после их утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

То есть если ошибка, сделанная в январе, обнаружена в мае, то все изменения в бухгалтерских книгах производятся в мае.

Для исправления таких ошибок используются следующие способы:

- исправительные проводки
- красное сторно

Исправительные проводки производятся тогда, когда возникает необходимость добавить суммы по каким-либо счетам. Они делаются обычным образом. Необходимо только отметить, что проводка носит исправительный характер. Это можно оформить бухгалтерской справкой, которая будет являться первичным документом по данной операции.

Красное сторно используется тогда, когда необходимо уменьшить начисленные суммы по каким-либо счетам. Этот способ заключается в написании «прямой» проводки, но сумма операции записывается со знаком «минус». В регистрах такие цифры пишутся красным цветом либо берутся в скобки, для того чтобы отличить знак «минус» от знака препинания «тире». При подведении итогов по журналу красные цифры или цифры в скобках вычитаются из общего итога.

Здесь надо обратить внимание бухгалтеров на то, что сторнированные записи можно делать только в журналах-ордерах. В главной книге никаких исправлений делать не разрешается.

Если ошибки обнаружались в сданной отчетности за предыдущие года, то не следует тайно заменять в налоговой инспекции старые балансы. Надо в бухгалтерском учете за текущий период сделать все необходимые исправления и отразить их в отчетности текущего периода.

## **2.6 Исправление ошибок в учете в целях налогообложения**

Ошибки, допущенные при ведении бухгалтерского учета и не исправленные соответствующим образом, искажают отчетность организации и затрудняют оценку имущественного и финансового положения организации различными пользователями бухгалтерской отчетности (инвесторами, собственниками предприятия, кредиторами, иными контрагентами и т. д.). Своевременное исправление допущенных ошибок позволяет организации избежать финансовых санкций со стороны налоговых органов, поскольку большинство ошибок прямо или косвенно влияют на величину налоговых обязательств организации.

Порядок исправления ошибок и их последствий во многом определяется характером допущенной ошибки. Прежде всего из совокупности ошибок, оказывающих влияние на налоговые обязательства организации, следует выделить так называемые технические ошибки.

Технические ошибки возникают при составлении и расчете налоговых платежей. Они не имеют прямого отражения в учетных регистрах и не сопровождаются какими-либо бухгалтерскими записями, т. е. организация полно и своевременно отражает произведенные операции в регистрах бухгалтерского учета.

Технические ошибки, как правило, совершаются в налоговых декларациях и, по сути, представляют собой либо арифметическую ошибку в расчете величины причитающихся в бюджет платежей, либо ошибку, допущенную при переносе данных бухгалтерского

учета в налоговые декларации (например, бухгалтером перепутаны строки). При своевременном обнаружении ошибок подобного рода организация не производит никаких дополнительных учетных записей. Тем не менее указанные ошибки могут оказать влияние на информацию, отражаемую в регистрах бухгалтерского учета, так как в результате их, по сути, изменяется величина налоговых обязательств организации и, соответственно, размер перечисляемых бюджету сумм. Поэтому данные ошибки признаются налоговым правонарушением в общеустановленном порядке со всеми вытекающими последствиями. К техническим ошибкам относится также неправильное указание реквизитов счетов налоговых органов или налоговых агентов при перечислении соответствующих сумм налога.

Бухгалтерские ошибки допускаются в результате неправильного отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, т. е. данные ошибки совершаются непосредственно в учетных регистрах. Подобные ошибки можно подразделить на две группы.

В первую группу входят ошибки, не приводящие к завышению или занижению объектов налогообложения. Например, довольно распространенной является ошибка, заключающаяся в использовании различных счетов учета кредиторской задолженности: так, вместо счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», что является нарушением методологии бухгалтерского учета и может привести к неправильности трактовки тех или иных учетных объектов.

Ко второй группе можно отнести ошибки, в результате которых происходит завышение или занижение объектов налогообложения. Наиболее распространенными здесь являются следующие ошибки:

- неправомерное отнесение производственных затрат на себестоимость или на финансовые результаты;



- занижение выручки от реализации;
- неправомерное отражение операций в бухгалтерском учете с нарушением методологии, в результате чего происходит изменение объектов налогообложения.

Ошибки, связанные с нарушением методологии учета, не приводящие к изменениям объектов налогообложения, выявляются, как правило, при осуществлении аудиторской проверки; при их существенном характере бухгалтерская отчетность организации может быть признана недостоверной.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации не отражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию. Данное положение является общим, т. е. распространяется на все виды ошибок, как бухгалтерские, так и ошибки технического характера, и применяется вне зависимости от того, кем и при каких условиях выявлена ошибка.

Налоговые органы, обнаружив в ходе документальной проверки учетных регистров ошибки, приводящие к занижению или сокрытию объектов налогообложения, на основании НК РФ привлекают организацию к ответственности в виде применения следующих мер:

- перечисление в доход бюджета причитающихся сумм налога;
- штраф, размер которого устанавливается отдельными статьями НК РФ в зависимости от вида налогового правонарушения;
- взыскание пеней с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в установленный срок в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Банка России, действующей на данный момент, но не более 0,1 % в день за каждый день просрочки, начиная с установленного срока выплаты задержанной суммы. Указанная мера вводится ст. 75 НК РФ.

Пени более не являются финансовыми санкциями и не рассматриваются в качестве меры ответственности налогоплательщика.

Если налогоплательщик самостоятельно и своевременно до проверки налоговым органом выявил ошибки, в результате которых в бюджет не были уплачены или были не полностью уплачены суммы налогов и других обязательных платежей, и в установленном порядке внес исправления в бухгалтерскую отчетность, в расчет по налогам и платежам, произвел уплату причитающихся сумм, то допущенные ошибки налоговыми нарушениями не являются. В таких случаях с налогоплательщика за несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей пени не взыскиваются.

Налогоплательщик освобождается от применения санкций, т. е. денежных взысканий (штрафов), если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации сделано:

- до истечения срока ее подачи
- после окончания срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога и до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом правонарушений либо о назначении выездной налоговой проверки
- после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, но до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом правонарушений либо о назначении выездной налоговой проверки, уплатив при этом недостаточную сумму налога и пени

Таким образом, на применение или неприменение штрафных санкций за выявление ошибки в налоговой декларации влияют сроки подачи заявления об их обнаружении и фактическая уплата, а не характер ошибки, в результате которой произошло занижение налога, подлежащего уплате в бюджет.

Если налогоплательщик самостоятельно выявил ошибку технического характера в декларации, в любой день после обнаружения ошибки он представляет в налоговую инспекцию дополнительный расчет по налогу. Выявленная техническая ошибка исправляется без дополнительных бухгалтерских записей, однако если данная ошибка повлекла за собой занижение объекта налогообложения или задержку в перечислении сумм налога, дополнительные выплаты, в частности пени, и соответствующие бухгалтерские записи будут произведены налогоплательщиком.

Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года).

Исправительные записи в бухгалтерском учете могут производиться следующими способами:

- наиболее распространенным является способ, при котором выявленная ошибочная сумма сторнируется и производится правильная запись. Как правило, это применяется в случае, когда организацией допущены ошибки при отражении операций по счетам бухгалтерского учета (неправильная корреспонденция счетов). Этот способ в основном используется для корректировки ошибок текущего периода (года). В данной ситуации речь идет о годе, поскольку многие налоги уплачиваются нарастающим итогом с начала года
- если допущена ошибка при отражении суммы операции, то, во-первых, можно воспользоваться упомянутым выше способом; во-вторых, допускается приведение дополнительной записи на сумму, которая не была отражена на счетах бухгалтерского учета или была отражена сумма меньшая, чем требовалось
- производятся также обобщающие учетные записи, в результате чего в учетных регистрах организации отражается информация,

как было бы в случае первоначального правильного отражения операций. Данный способ корректировки применяется, как правило, при нахождении бухгалтерских ошибок прошлых отчетных периодов (лет)

Порядок исправления ошибок, затрагивающих налоговые обязательства, не зависит от того, кем данная ошибка выявлена. При документальной проверке к предприятию-нарушителю будут применены финансовые санкции (штрафы).

## **2.7 Ежегодная инвентаризация: содержание и порядок проведения**

Инвентаризация представляет собой определенную последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечить достоверность данных учета и отчетности. Она способствует реализации контрольной функции учета, позволяя выявлять случаи необоснованного уменьшения капитала хозяйствующего субъекта, вложенного в различные виды имущества (активов).

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств силами специально созданной в организации комиссии. Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

**При натуральной** (ее также называют вещественной) проверке определяется количество, взвешивание и обмер наблюдаемых объектов. Такого рода проверкам подвергаются, как правило, материально-производственные запасы, бланки документов строгой отчетности, основные средства и наличные денежные средства.

**При документальной** проверке наличие у организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

В составе документальной проверки иногда выделяют бухгалтерскую или книжную проверку, которая представляет собой сопоставление записей непосредственно в регистрах бухгалтерского учета (например, при инвентаризации сумм начисленной амортизации, оценочных резервов).

Обязательная ежегодная инвентаризация должна охватывать все без исключения виды имущества и обязательств. Нормативными актами предусмотрен специальный порядок ее проведения, по результатам инвентаризации уточняют данные бухгалтерского учета. Поэтому обязательную ежегодную инвентаризацию нельзя заменить какими-либо внешне схожими процедурами – внутренним или внешним аудитом, ревизией финансово-хозяйственной деятельности (хотя при незначительном объеме имущества и обязательств у организации обязанности инвентаризационной комиссии могут быть возложены на ревизионную комиссию).

Обязательная ежегодная инвентаризация имущества и обязательств организации должна быть начата не ранее 1 октября отчетного года и закончена до его завершения.

Ее основные этапы во взаимосвязи с функциями бухгалтерской службы в процессе инвентаризации приведены в *табл. 2*.

**Таблица 2. Основные этапы инвентаризации**

<b>Этап</b>	<b>Документы оформляемые в ходе инвентаризации</b>	<b>Функции бухгалтерской службы</b>
Подготовительный	Приказ руководителя о проведении обязательной ежегодной инвентаризации, внутренние инструкции, расписки материально-ответственных лиц	Участие в разработке внутренних первичных документов, определение остатков имущества и обязательств по учетным данным
Натуральная документальная проверка	Акты инвентаризации, описи	Участие в проверке, проводимых инвентаризационными комиссиями
Таксировочный	Акты инвентаризации, описи	Представление комиссиям данных о существующих оценках имущества и обязательств
Сравнительно-аналитический	Акты инвестиции, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений учетных оценок от текущих, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетный регистр, хранение документов по учету результатов инвентаризации

Обязательная ежегодная инвентаризация начинается с даты, установленной приказом руководителя организации. Ответственность за проведение инвентаризации возлагается на постоянно действующую инвентаризационную комиссию. При значительном объеме имущества и обязательств по приказу руководителя организации могут быть созданы рабочие инвентаризационные комиссии. Их также целесообразно создавать, если организация имеет обособленные подразделения (филиалы и представительства) или ведет деятельность на обширной территории (в строительных организациях, на сельскохозяйственных предприятиях, в леспромхозах и т. д.). В нормативных документах нет прямого запрета на включение в состав комиссий представителей сторонних организаций (аудиторов, оценщиков, экспертов) для формирования экономически обоснованных и достоверных результатов инвентаризации. Приложением к приказу может быть план проведения инвентаризации, который определяет сроки окончания инвентаризации отдельных объектов и продолжительность каждого этапа, разграничивает обязанности между рабочими комиссиями.

На подготовительном этапе материально-ответственные лица передают комиссии приходные и расходные документы по отчетам (реестрам), которые служат бухгалтерии основанием для определения соответствующих остатков по счетам бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации. Полнота передачи первичных документов подтверждается расписками указанных лиц, а также держателей подотчетных сумм или доверенностей на получение материальных ценностей.

Организационно-методическая подготовка к проведению инвентаризации заключается в разработке внутренних нормативных документов – инструкций, правил и т. п., регламентирующих деятельность комиссий на каждом этапе.

Инструкции могут содержать:

- конкретные методики проведения инвентаризации, описание действий членов рабочих комиссий при проверке наличия и состояния отдельных объектов;
- порядок получения подтверждений учетных данных контрагентами – поставщиками, покупателями, банками, налоговыми органами и др.;
- порядок урегулирования претензий к работе инвентаризационных комиссий;
- типовые формы первичных учетных документов для оформления результатов инвентаризации, разработанные организацией самостоятельно.

Второй этап инвентаризации – это натуральная и документальная проверки фактического наличия имущества и обязательств. Их проводят комиссии коллегиально: отсутствие хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальной – акт инвентаризации.

Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» утверждены 6 типов форм описи и 8 типовых форм акта. В настоящее время отсутствуют типовые формы (актов) инвентаризации финансовых вложений, безналичных денежных средств, резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов и ряда других объектов, организации должны разрабатывать их самостоятельно, что снижает аналитичность учетной информации.

В описях (актах) не допускается оставлять незаполненные строки, в конце описи материально-ответственные лица должны расписаться, подтверждая факт проведения проверки в их



присутствии, а также отсутствие претензий к членам комиссии и принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Натуральная и документальная проверки при обязательной ежегодной инвентаризации проводятся, как правило, сплошным методом. Этот процесс достаточно трудоемок, но действующие нормативные документы позволяют применять упрощенные способы инвентаризации лишь в немногих случаях. Например, допускается выборочная инвентаризация материальных ценностей, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщиков.

Таксировочный этап заключается во внесении в описи (акты) денежных оценок имущества и обязательств по данным первичных документов и бухгалтерского учета. На этом этапе не учитывается изменение стоимостных оценок, вызванное изменением физических, функциональных и иных свойств объектов инвентаризации. В *табл. 3* приведен примерный перечень первичных документов и регистров бухгалтерского учета, содержащих данные об исторической оценке имущества и обязательств и используемых при заполнении соответствующих граф описей (актов) для журнально-ордерной формы учета (*табл. 3*).

**Таблица 3.** Документы, содержащие информацию о стоимости имущества и обязательств.

Объект инвентаризации	Код формы описания (акт)	Стоимость оценка в опись (акт) вносится из:	
		Первичных документов по учету имущественных и обязательств (наименование)	Что-то
1	2	3	4

Расходы будущих периодов	ИНВ-11	Акт о выполнении работ (оказании услуг), учитываемых в составе расходов будущих периодов	Ведомость №15
Расчеты с дебиторами, в том числе по товарам отгруженным	ИНВ-4	Счет-фактура	Журналы-ордера №7,11 Ведомости №7, 16а,16-отгрузка
	ИНВ-6	Товарно-транспортная накладная ф. № 1-Т	
	ГЛВ-17	Товарная накладная ф. № ТОРГ-12 Авансовый отчет ф. № 628	Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами ф. №РТ-12
Наличные денежные средства	ИНВ-15	Акт инвентаризации наличных денежных средств ф. № ИНВ-15	Кассовая книга ф. № КО-4
Безналичные денежные средства	Акт*	Выписка по расчетным (валютным, специальным) счетам в учреждениях банка Квитанция о приеме почтового перевода ф. №0752005 Квитанция о приеме торговой выручки ф. №07522006 Копия препроводительной ведомости к сумке с	Ведомость № 2

		рублевой наличностью	
Ценные бумаги (документарной форме) и бланки документов строгой отчетности	ИНВ-16	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков строгой отчетности ф. № ИНВ-16	Ведомость №2-сн Книга учета ценных бумаг**
Капитальные вложения(кроме незавершенного строительства)	Акт*	Акт о приемке оборудования ф. №ОС-14 Акт приемки-передачи оборудования в монтаж ф. №ОС-15 Товарно-транспортная накладная ф. №1-Т Товарная накладная ф. №ТОрТ-12 Акт о выполнении работ (оказании услуг), учитываемых в составе капитальных вложений	Ведомость №18
Финансовые вложения (кроме ценных бумаг в документальной форме)	Акт*	Сертификат ценной бумаги Выписка по депозитному счету в учреждении банка Выписка по счету депо	Ведомость к журналу-ордеру №8 Книга учета ценных бумаг**

		Отчет о совершении депозитарной операции Выписка из реестра акционеров	
Расчеты с кредиторами	ИНВ-17	Выписка из ссудного счета в учреждении банка Договор займа Кредитный договор Счет-фактура Товарно-транспортная накладная ф. №1-Т Товарная накладная ф. № ТОРТ-12 Расчетная ведомость ф. № Т-51 Налоговая декларация Расчетная ведомость по средствам внебюджетного фонда	Журналы-ордера № 4, б, 8, 10, 11
Оценочные резервы	Акт*	Бухгалтерская справка ф. № Рт-14 Внутренняя нормативная документация о порядке формирования оценочных резервов	Журнал-ордер №12
Резервы	Акт*	Бухгалтерская	Журнал-ордер

предстоящих расходов и платежей		справка ф. № РТ-14 Внутренняя нормативная документация о порядке формирования резервов предстоящих расходов и платежей	№12
---------------------------------	--	--	-----

\* Унифицированные формы отсутствуют, документы разрабатываются организацией самостоятельно.

\*\* В соответствии с приказом Минфина России от 15 января 1997 г. № 2.

Сравнительно-аналитический этап инвентаризации позволяет подтвердить существующие оценки объектов учета. Необходимость уточнения бухгалтерской оценки отдельных видов имущества и обязательств связана в первую очередь с выявленными расхождениями между значениями показателей по данным учета и фактическими их значениями, подтвержденными в ходе инвентаризации.

Рассчитанные отклонения фиксируют непосредственно в актах инвентаризации либо при подведении итогов натуральной проверки в сличительных ведомостях. Кроме того, корректировка оценок возможна в случаях:

- изменения государственных регулируемых цен, когда оценка осуществляется по этим ценам (*например, при установлении новых расчетных и отпускных цен на драгоценные камни*)
- изменения курса иностранной валюты, если стоимость имущества или обязательств выражена в иностранной валюте
- изменения величины дебиторской или кредиторской задолженности при использовании в расчетах условных денежных единиц

- ухудшения качественных характеристик имущества организации (*физический или моральный износ, снижение рыночных цен и т. д.*)
- наличия в составе дебиторской задолженности сумм, получить которые в полном объеме невозможно из-за неплатежеспособности должников.

Инвентаризационная комиссия должна выявить причины, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета, и предложить способы их отражения в учете результатов инвентаризации. Здесь важно установить, имеются ли в организации лица, несущие материальную ответственность за сохранность ценностей, определить размер этой ответственности, проанализировать возможные способы истребования сомнительной дебиторской задолженности (*путем перевода долга, бартерных операций и т. п.*). По фактам образования излишков или недостач материальных ценностей необходимо получить подробные объяснения от ответственных лиц.

Предложения инвентаризационных комиссий по результатам выполнения сравнительно-аналитического этапа обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией. На заключительном этапе инвентаризации ведомость подписывают руководитель и главный бухгалтер организации одновременно с изданием приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей заключительными оборотами за декабрь. Материалы работы комиссий передают в бухгалтерию организации, где их хранят не менее 5 лет.

В настоящее время существуют инвентаризации тех видов имущества и обязательств, по которым не разработаны унифицированные формы описей (актов).

## 2.8 Инвентаризация безналичных денежных средств

Проверка безналичных денежных средств заключается в сличении данных бухгалтерского учета и документально подтвержденных обслуживающими банками остатков денежных средств организации на расчетных, валютных и специальных счетах (*аккредитивах, по расчетам чеками и т. п.*), а также переводов в пути. Особенности использования каждого банковского счета организации, как правило, устанавливаются в договоре о его открытии. К таким особенностям относятся:

- вид банковского счета (рублевый, валютный);
- тип счета – специфика операций, осуществляемых по счету (текущие операции – расчетный счет, зачисление внешнеторговой выручки – транзитный валютный счет, формирование уставного капитала – накопительный счет и т. д.);
- пользователь счета – непосредственно организация, обособленное подразделение, конкретное должностное лицо;
- состояние счета на дату инвентаризации (функционирующие счета, заблокированные счета).

Данная информация должна отражаться в акте инвентаризации безналичных денежных средств (*табл. 4*).

**Таблица 4.** Рабочая таблица к акту инвентаризации безналичных денежных средств

Наименование обслуживающего банка	Номер счета	Тип счета	Пользователь счета	Состояние счета	Остаток на дату инвентаризации по данным		Расхождение данными организации и обслуживающего банка
					Организации	Обслуживающего банка	
1	2	3	4	5	6	7	8

## **Инвентаризация финансовых вложений**

Натуральная проверка финансовых вложений возможна, если организация обладает ценными бумагами в документальной форме. Результат отражается в инвентаризационной описи. При инвентаризации остальных составляющих финансовых вложений возможна только документальная проверка, которую проводят по видам вложений (в разрезе видов ценных бумаг) и отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной стоимости и фактических затрат на приобретение, сроков погашения и общей суммы каждого вида вложений. Определенную сложность при проверке представляет сверка остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета, с данными выписок организаций-депозитариев, осуществляющих учет наличия и движения ценных бумаг, принадлежащих организации. Это связано с тем, что депозитарии как профессиональные участники рынка ценных бумаг могут переоценивать принадлежащие клиентам ценные бумаги при изменении котировки на фондовой бирже, а непрофессиональные участники (инвесторы) должны вести учет по фактическим затратам на приобретение ценных бумаг. Поэтому стоимостная оценка объектов у организации и депозитария будет различаться. В связи с этим необходима сверка данных о количестве ценных бумаг на хранение. Для этого целесообразно составить рабочую таблицу к акту инвентаризации финансовых вложений (*табл. 5*).



**Таблица 5.** Рабочая таблица к акту инвентаризации финансовых вложений

Номер счета(суб-счета)	Вид финансовых вложений	Эмитент (контрагент)	Реквизиты объекта финансового вложения	Дата приобретения	Номинал	Кол-во учетных ед. по данным		Стоимость объекта финансового вложения по данным		Расхождение по	
						Хранителя	организации	Хранителя	организации	Кол-ву	стоимость
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

### **Инвентаризация капитальных вложений**

Особенность инвентаризации данного вида имущества связана с тем, что на счете 08 «Капитальные вложения» учитывают затраты на создание (приобретение) разнородных объектов бухгалтерского учета – основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг. Поэтому инвентаризацию такого имущества нужно проводить по направлениям:

- строительство объектов основных средств
- приобретение объектов основных средств
- приобретение нематериальных активов
- приобретение ценных бумаг

Чтобы получить достоверные данные, необходимо провести как натуральную проверку возводимых объектов, так и документальную проверку затрат на строительство.

В акте отражается наличие каждого строящегося объекта и фактически выполненный объем строительно-монтажных работ, который, как правило, определяется с использованием контрольного обмера. Результат контрольного обмера сопоставляют с данными проектно-сметной документации, справок о стоимости выполненных работ и затрат (ф. № КС-3), а также общего журнала учета работ (ф. № КС-6), который ведет производитель строительных работ.

В качестве первичного документа для оформления результатов инвентаризации незавершенного строительства может быть использован акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (ф. № ИНВ-10) с незначительными текстовыми изменениями.

Инвентаризация вложений в отдельные объекты основных средств сопряжена как с проверкой их наличия и состояния, так и с определением степени готовности к эксплуатации. Если объект фактически принят в эксплуатацию, но продолжает числиться на субсчете 08-4 «Приобретение объектов основных средств», у организации, с одной стороны, возникает неучтенный объект обложения налогом на имущество с момента реального ввода его в эксплуатацию, с другой – занижается себестоимость из-за отсутствия амортизационных отчислений по данному объекту.

В то же время, поскольку единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, который может представлять собой обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, возможно наличие в составе капитальных вложений объектов, способных к самостоятельному выполнению определенных функций, но предназначенных для включения в создаваемый комплекс. Потенциальная готовность к эксплуатации таких объектов не является причиной для их зачисления в состав основных средств.

При выявлении объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия должна вносить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Указанные выше особенности должны быть отражены в акте инвентаризации капитальных вложений в приобретение отдельных объектов основных средств (табл. 6).

**Таблица 6.** Рабочая таблица к акту инвентаризации капитальных вложений в приобретение отдельных объектов основных средств

Объект капитальных вложений и его элементы	Техническая характеристика объекта	Поставщик (№ договора, дата)	Стоимость объекта по смете	%технической готовности	Сумма штрафа		Расхождение
					Факт	По данным учета	
1	2	3	4	5	6	7	8

Наличие у организации остатка по субсчету 08-5 «Приобретение нематериальных активов» обычно связано с неоконченным процессом оформления имущественных прав на конкретный объект в соответствии с требованиями действующего законодательства. Например, организация разработала (самостоятельно или с привлечением исполнителя) товарный знак. Затраты на его разработку учитывают на субсчете 08-5 до получения свидетельства о регистрации товарного знака в Российском агентстве по патентам и товарным знакам. Причина невозможности отразить фактические затраты на приобретение объектов нематериальных активов непосредственно на счете 04 «Нематериальные активы» должна быть указана в акте инвентаризации (табл. 7).

**Таблица 7.** Рабочая таблица к акту инвентаризации капитальных вложений в приобретение нематериальных активов

Наименование будущего объекта нематериальных активов	Лицо, передающего права (№ договора, дата)	Причина не включения в состав нематериальных активов	Сумма затрат		Расхождение
			Фактическая	По данным учета	
1	2	3	4	5	6

При инвентаризации затрат на приобретение ценных бумаг нужно убедиться в правильности и полноте их формирования, выявить расхождения между данными бухгалтерского учета и документами, подтверждающими эти затраты. Расхождения возможны как из-за несовпадения стоимостных оценок (количественных данных) по операциям с ценными бумагами, так и ошибочного отнесения затрат на другие объекты. Для оформления результатов инвентаризации этих затрат нецелесообразно использовать форму акта, применяемую при инвентаризации финансовых вложений, дополнив ее сведениями о продавцах ценных бумаг и реквизитами соответствующих договоров.

### **Инвентаризация оценочных резервов и резервов предстоящих расходов и платежей**

При инвентаризации этого вида обязательств необходимо проверять операции как по начислению, так и по использованию резервов. При этом проводится бухгалтерская проверка использования резервов.

Примерные формы рабочей таблицы к акту инвентаризации оценочных резервов и резервов предстоящих расходов и платежей приведены в *табл. 8*.

**Таблица 8.** Рабочая таблица к акту инвентаризации оценочных резервов и резервов предстоящих расходов и платежей

№ счет а, субс чета	Ост аток на 1 января. От четн ого года	Начислено на дату инв.		Используй ва но на дату инвентариза ции		Остаток на дату инв.		Результат инвентаризаци и подлежит	
		По рас чет у	Факти чески	По рас чет у	Факти чески	По рас чет у	Факти чески	Спис анию	доначис лению

Расчет резервов по сомнительной дебиторской задолженности сочетается с инвентаризацией расчетов с дебиторами. Поскольку резерв сомнительных долгов создается на основе инвентаризации дебиторской задолженности, то целесообразно в акте инвентаризации расчетов с дебиторами фиксировать сомнительную задолженность непосредственно в ходе проверки.

Инвентаризация призвана обеспечить отражение в бухгалтерском балансе только действительно имеющих в наличии объектов, а не учтенных на счетах, но отсутствующих при проверке. Однако при списании отсутствующего и оприходовании ранее не учтенного имущества следует проявлять осторожность, поскольку выявление объекта, по которому в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют данные, не может служить достаточным основанием для постановки его на баланс. В данном случае организации нужно руководствоваться порядком приобретения права собственности на бесхозные вещи. И наоборот, сам по себе факт отсутствия какого-либо объекта (например, в результате хищения) не ведет к утрате организацией права собственности на этот объект.

**Таблица 9.** Рабочая таблица к акту инвентаризации расчетов с дебиторами

Наименование счета бухгалтерского учета и дебитора	№ счета	Всего	Сумма по балансу					
			В том числе задолженность					
			Подтвержденная дебиторами		Не подтвержденная дебиторами		С истекшем сроком исковой давности	
			Нормальная	сомнительная	Нормальная	сомнительная		
1	2	3	4	5	6	7	8	

Если по результатам инвентаризации выявлен излишек имущества, учитываемого на счетах, у организации возникает дополнительный объект обложения налогом на имущество. Несмотря на то что результаты обязательной ежегодной инвентаризации отражаются в балансе на первое января, по мнению налоговых органов, базу для расчета налога на имущество необходимо увеличить с даты, когда указанное имущество должно было быть учтено в регистрах бухгалтерского учета и отражено в активе баланса. Если эта дата может быть установлена по данным первичных документов, то при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде проводится перерасчет налоговых обязательств за время с момента совершения ошибки. И только если конкретный период, в котором должно было быть оприходовано имущество, определить невозможно, обязательства по уплате налога возникают у организации в текущем отчетном периоде.

Стоимость основных средств, материалов, пришедших в негодность, не уменьшает налоговую базу по налогу на имущество до периода, в котором будет документально оформлено их списание, т. е. указание в описях на невозможность дальнейшего использования имущества по назначению не может служить основанием для исключения этого имущества из состава объекта налогообложения.

## **2.9 Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов**

Прежде чем сдать документы на хранение и в архив предприятия, их необходимо соответствующим образом подготовить.

Однородные первичные документы должны формироваться в дела. При этом в дело должны помещаться документы, которые своей содержательной частью соответствуют заголовку дела.

При формировании дел необходимо соблюдение следующих требований:

- 1) документы постоянного и временного сроков хранения необходимо группировать в дела отдельно
- 2) подлинники должны быть отделены от копий
- 3) годовые планы и отчеты – от квартальных и месячных
- 4) в дело должно быть включено по одному экземпляру каждого документа

Каждый документ, помещенный в дело, должен быть оформлен в соответствии с требованиями государственных стандартов и других нормативных актов.

В дело группируются документы одного периода – месяца, квартала, календарного года, кроме переходящих дел (например, личные дела, не закрывающиеся по окончании календарного года). При наличии в деле документов за несколько месяцев они ежемесячно разделяются листами бумаги с указанием месяца.

Дело должно содержать не более 250 листов при толщине не более 4 см.

Приложения к документам независимо от даты их утверждения или составления присоединяются к документам, к которым они относятся.

Сложились определенные правила группировки в дела по видам и хронологии. Уставы, положения, инструкции, утвержденные распорядительными документами, являются приложениями к ним и группируются вместе с указанными документами. Приказы по основной деятельности группируются отдельно от приказов по личному составу; подлинные экземпляры приказов по основной деятельности систематизируются и подшиваются в дела вместе с приложениями в порядке их номеров. Документы к приказам по основной деятельности группируются и подшиваются отдельно.

Приказы по личному составу группируются в дела в соответствии с установленными сроками их хранения. Документы, являющиеся основанием для издания приказа по личному составу, подшиваются в личные дела сотрудников или образуют самостоятельное дело приложений к данным приказам.

Плановые и отчетные документы хранятся в делах того года, к которому они относятся по своему содержанию, независимо от времени их составления или даты поступления.

Документы в отчетах необходимо располагать в определенной последовательности. Например, документы отчета о финансовой деятельности предприятия, состоящего из баланса, объяснительной записки и приложений к нему, располагают в таком порядке: объяснительная записка к отчету, затем баланс и в конце – приложения. Лицевые счета сотрудников предприятия по заработной плате группируются в самостоятельные дела и располагаются в них в порядке алфавита фамилий. Протоколы заседаний совета трудового коллектива или собрания акционеров предприятия группируются по



хронологии и порядку номеров. Документы, подготовленные к заседанию, помещаются после протоколов в последовательности рассмотрения вопросов.

Переписка группируется за календарный год и систематизируется в хронологической последовательности: документ-ответ помещается за документом-запросом. Обзоры, докладные записки, акты, справки и другие документы, отражающие основное содержание деятельности предприятия, группируются в одном деле при условии, что они касаются одного и того же вопроса.

Папки с документами переплетаются. На титульном листе указываются наименование предприятия (учреждения, организации), название и порядковый номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения дела.

Налоговый кодекс Российской Федерации установил срок хранения документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, в течение трех календарных лет. Однако существуют специальные сроки хранения документов, установленные другими нормативными актами, которые применяются при осуществлении государственного контроля со стороны Федеральной архивной службы России, внебюджетных фондов и иных уполномоченных органов.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых согласно правилам организации государственного архивного дела.

По истечении установленных действующим законодательством сроков хранения документов в организации они подлежат передаче на хранение в Архивный фонд РФ.

Архивный фонд состоит из двух частей:

- 1) государственной части, обязательной передаче в которую подлежат документы государственных предприятий, учреждений, организаций;
- 2) негосударственной части, где хранятся документы негосударственных организаций (корпораций, ассоциаций, акционерных обществ и т. п.). Передача документов в негосударственную часть Архивного фонда РФ не носит обязательного характера и осуществляется на основании соглашения (договоров) между органами Федеральной архивной службы России и собственниками документов.

Перечень устанавливает сроки хранения документов для предприятия, учреждений и организаций двух категорий. К первой относятся организации, документы которых поступают в государственную часть Архивного фонда РФ. Ко второй категории относятся организации, чьи документы составляют негосударственную часть Архивного фонда РФ.

Для организаций, относящихся ко второй категории, установлены следующие сроки хранения документов:

- 1) бухгалтерские отчеты и балансы организаций:
  - сводные годовые – 10 лет;
  - годовые – 10 лет;
  - квартальные – 3 года;
- 2) передаточные, разделительные, ликвидационные балансы – 10 лет;
- 3) лицевые счета рабочих и служащих – 75 лет;
- 4) учетные регистры (главная книга, журналы-ордера и др.) – 3 года.

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование в области архивного дела и контроль за сохранностью, комплектованием и

использованием документа Архивного фонда РФ, является Федеральная архивная служба России (Рос. Архива).

Документы государственной части Архивного фонда РФ хранятся в учреждениях рос. архива, государственных музеях, библиотеках и т. п. Эти документы, а также справочники к ним предоставляются для пользования всем юридическим и физическим лицам.

Организации, чьи документы отнесены к негосударственной части Архивного фонда РФ, должны своими силами обеспечить их постоянное хранение в специально создаваемых для этих целей архивах или структурных подразделениях. Эти документы не могут быть уничтожены без согласования с органами и учреждениями пос. архива.

Следует обратить внимание на то, что документы организаций, образованных в процессе приватизации государственных и муниципальных предприятий, до настоящего времени хранящиеся в этих организациях, являются государственной собственностью. Такие документы приватизации не подлежат и должны быть сданы на хранение по первому требованию архива.

По запросам органов рос. архива организации, хранящие документы негосударственной части Архивного фонда РФ, представляют сведения о своих фондах и документах с целью их государственного учета.

Организации могут передавать документы в собственность государства на хранение в учреждения рос. архива, государственные музеи и библиотеки. Документы передаются в учреждения рос. архива в случае ликвидации организации при отсутствии правопреемников. В случае реорганизации предприятия собственники документов не обязаны передавать их на хранение в архив. Однако документы должны быть переданы правопреемнику по передаточному акту или по желанию организации сданы в архив.

Если изменяется собственник или место хранения документов, органы рос. архива должны быть поставлены в известность о новом владельце или месте дальнейшего хранения этих документов.

В связи с участвовавшими случаями нарушения архивного законодательства ужесточились требования, предъявляемые регистрирующими органами к учредительным документам. Так, в ряде субъектов Федерации местными органами власти принимаются нормативные акты, обязывающие включать в устав регистрируемых предприятий обязательства по проведению архивной работы. В этом случае в уставе организации должно содержаться примерно следующее положение: «Предприятие в целях реализации государственной социальной, экономической и налоговой политики несет ответственность за сохранность документов (управленческих, финансово-хозяйственных, по личному составу и др.); обеспечивает передачу их в предусмотренных действующим законодательством случаях на государственное хранение. Отсутствие указанных положений в уставах предприятий может рассматриваться как несоответствие учредительных документов требованиям закона, вследствие чего предприятию может быть отказано в государственной регистрации. В связи с этим при подготовке учредительных документов рекомендуем обращать внимание на нормативные акты местных органов власти.

Для организации работы по уничтожению документов в организациях создаются экспертные комиссии, в состав которых входят сотрудники структурных подразделений под председательством одного из руководящих работников организации, а также представители архивного учреждения.

Экспертные комиссии определяют совместно с архивом порядок отбора документов на хранение и уничтожение, организуют экспертизу ценности документов и осуществляют контроль за ее проведением, уделяя основное внимание документам, подлежащим передаче в государственные архивы.

Необходимо описывать все документы, которые отбираются экспертной комиссией на хранение. Организации возможно уничтожение документов (тех, которые не подлежат передаче в Архивный фонд) только при условии утверждения описи архивным органом. При этом оформляется акт и утверждается руководителем организации.

Необходимо отметить, что без согласования с органами Рос. Архива организация может уничтожить лишь те документы, которые не должны сдаваться в архив и практическая надобность в которых отпала, а сроки хранения истекли. Если же было указание органа исполнительной власти о согласовании уничтожения документов с вышестоящей организацией, то акты на документы, подлежащие уничтожению, необходимо направить для рассмотрения в эту организацию.

Отобранные к уничтожению документы должны быть переданы организациям, занимающимся заготовкой вторичного сырья, с целью переработки на бумажных фабриках. Вторичное использование этих документов запрещено. Сдача документов оформляется приемосдаточными накладными.

Следует отметить, что уничтожение документов с установленным сроком хранения документов либо без предварительного утверждения архивным органом описей документов постоянного хранения (только для организаций, передающих документы в государственные архивы) является незаконным и влечет за собой ответственность в установленном законом порядке.

Органы и учреждения Федеральной архивной службы Российской Федерации обязаны оказывать методическую помощь организациям в сохранении, комплектовании и использовании архивов, если имела место просьба собственника документов. В каждом субъекте Российской Федерации предусмотрена своя структура архивов, в большинстве субъектов РФ к тому же приняты

законы или положения об архивных фондах субъектов РФ. Следует отметить, что архив должен быть зарегистрирован надлежащим образом и наделен соответствующими полномочиями, что чаще всего опускают. Существует такая проблема, как оказание услуг по уничтожению документов организациям частными структурами, которые, как правило, не уполномочены совершать подобные действия, и описи на уничтожение документов, заверенные печатью таких предприятий, недействительны.

Таким образом, законодательство устанавливает срок и условия хранения документов, составляющих архивный фонд, а также порядок их уничтожения. Контроль за сохранностью документов, относящихся к архивному фонду, осуществляют органы управления архивным делом. В соответствии с нормативными актами субъектов Российской Федерации в большинстве регионов в случае нарушения архивного законодательства, уполномоченные органы вправе налагать административные взыскания на организации в виде штрафа. Органы управления архивным делом вправе также обращаться с соответствующими запросами в органы прокуратуры. Однако возбуждение уголовного дела или производства по административным нарушениям по основанию пропажи (не сохранности) документов возможно лишь в строго ограниченных случаях.

## **2.10 Ответственность за нарушение правил бухгалтерского учета**

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает, что 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. В соответствии с этим Законом 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.

Пункт 1 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» возлагает ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций на руководителей организации.

Пунктом 2 указанной статьи установлено, что руководители организации могут в зависимости от объема учетной работы:

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

В соответствии с п. 4 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций. Статья 18 указанного Федерального закона устанавливает ответственность за нарушения законодательства РФ о бухгалтерском учете.

Эта статья предусматривает, что руководители организации и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством РФ и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, за искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдение сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных форм собственности совершаются разнообразные экономические преступления. Они могут быть как умышленными, так и неумышленными, являющимися следствием недостаточного знания законодательства, бесхозяйственности и безответственности со стороны субъектов деятельности.

Экономические преступления могут совершаться из корыстных побуждений и по мотивам другого характера. Корыстными преступлениями являются такие, как злоупотребление служебным положением и предоставленными полномочиями, сознательное искажение отчетности и завышение себестоимости продукции в целях уклонения от налогообложения и обмана деловых партнеров. В сфере бухгалтерского учета и отчетности к тяжелым правонарушениям относятся вуалирование и фальсификация балансов, связанные, как правило, с документальными подлогами.



К нарушениям законодательства, по которым надлежащие санкции осуществляются либо на основании статей уголовного кодекса, либо в административном порядке, относятся хищения собственности предприятий государственных и негосударственных форм собственности; преступная халатность; нарушение правил государственного и хозяйственного управления.

Преступления характеризуются совокупностью признаков правонарушений, обусловленных определенной хозяйственной ситуацией. Поэтому они могут быть выявлены в ходе ревизий или аудиторских проверок в виде фактических данных – документов и вещественных материалов, которые согласно уголовно-процессуальным законам могут служить основанием для возбуждения уголовного дела. К таким признакам правонарушения, в частности, можно отнести:

- факты, свидетельствующие о занятии деятельностью, не предусмотренной учредительными договорами, или о том, что предприятие не осуществляет деятельность, предусмотренную учредительными документами;
- нарушение порядка управления предприятием, установленного учредительными документами и нормативами;
- нарушение порядка учета, отчетности, документооборота, предусмотренного учетной политикой предприятия, нормативно-распорядительными актами и учредительными документами;
- обнаружение недостачи или излишков материальных ценностей и денежных средств;
- неполное или неправильное отражение поступления средств, полученной прибыли, преуменьшение или преувеличение затрат;
- неправильное или несвоевременное перечисление налогов;
- нарушение положений нормативных документов по ведению бухгалтерского учета;

- ненадлежащее оформление или не оформление документами производственно-хозяйственных и финансовых операций по выполнению работ, оказанию услуг, приходу и расходу денежных средств, а также наличие в отчетах сомнительных документов;
- нарушение порядка получения, учета, расходования, и возврата банковских ссуд;
- нарушение правил и порядка контроля, установленных на данном предприятии, либо полное отсутствие такого контроля, не проведение или проведение ревизий, аудита, иных проверок с нарушением сроков;
- наличие связи с лицами или предприятиями, в отношении которых имеются данные о занятии преступной и иной незаконной деятельностью.

Бухгалтер есть боевая единица сама в себе и одна из наиболее ответственных и значимых должностей в любой организации. Особенно если бухгалтер – главный. От тех или иных действий главбуха зависит очень и очень многое. Вместе с тем главный бухгалтер обязан подчиняться руководителю организации.

Ни для кого из нас не секрет, что в настоящее время подавляющее большинство руководителей коммерческих организаций стремятся минимизировать налоговые платежи и ставят данную задачу прежде всего перед главным бухгалтером. При этом далеко не все руководители разборчивы в способах налоговой минимизации. Зачастую бухгалтеру предлагается использование заведомо незаконных схем.

В такой ситуации бухгалтер должен решить для себя: подчиняться незаконным требованиям руководителя, имея все шансы стать исполнителем налогового правонарушения, или вступить в конфликт с руководителем.

## 2.11 Передача дел от одного бухгалтера к другому

Очень часто главный бухгалтер попадает в ситуацию, когда он вынужден при устройстве на новое место работы принимать дела у своего предшественника. Если бухгалтер, вступая в должность, тщательным образом не проведет проверку состояния дел, то все недостатки будут вскрыты при первой проверке налоговой инспекцией с наложением на организацию соответствующего штрафа. Только планомерный и упорядоченный прием дел у предыдущего бухгалтера может решить эту проблему.

Любому главному бухгалтеру, вновь вступающему в должность, нельзя ограничиваться только проверкой состояния бухгалтерского учета на новом месте. Для гарантии своей спокойной дальнейшей работы он обязан провести всеобъемлющую проверку состояния дел на предприятии.

Приемку дел новому главному бухгалтеру следует вести в определенном порядке. В первую очередь при приемке дел бухгалтер проводит инвентаризацию денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности. В дальнейшем проводится инвентаризация расчетов, товарно-материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, незавершенного производства и расходов будущих периодов. Обязательным элементом инвентаризации является проверка первичных документов. После проведения инвентаризации производится передача бухгалтерских регистров и организационно-распорядительной документации.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат основанием для отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета. К первичным документам относятся: банковские выписки, кассовые документы, авансовые отчеты с прилагающимися к ним оправдательными документами, накладные,

счета-фактуры, договорная и организационно-распорядительная документация и т. д.

Большинство первичных документов должно храниться не менее пяти лет. Поэтому при передаче первичных документов следует проверить наличие документов как минимум за три последних года.

При передаче документов обычно составляется передаточный акт типовой формы. При составлении передаточного акта следует учесть особенности составления этого документа. Согласно действующему законодательству датой документа является дата его подписания или утверждения.

В документах, содержащих описание, оценку фактов или выводы, таких как акт или справка, используют форму изложения текста от третьего лица, например: «бухгалтер Новиков А.С. передает следующие документы», «комиссия установила». Если документ имеет приложения, то в акте обязательно должна быть отметка о наличии приложения, которая оформляется следующим образом: **«приложение на 5 листах в 2 экземплярах»**.

Если приложения сброшюрованы, количество листов не указывается. При изготовлении документов на двух и более страницах вторая и последующие страницы должны быть пронумерованы.

Передаточный акт подписывается двумя сторонами – передающей и принимающей – и составляется не менее чем в двух экземплярах.

В лучшем случае принятие дел может осуществляться с участием предыдущего бухгалтера, но нередко новый бухгалтер должен принимать дела самостоятельно, по фактически имеющимся документам (если прежний бухгалтер уволился достаточно давно). В любом случае принятие дел оформляется актом приемки-передачи с приложением описи получаемых документов.

При приемке дел в первую очередь необходимо проверить наличие банковских счетов, брошюрованных банковских выписок и платежных поручений.

Проверка достоверности сальдо счета 51 «Расчетные счета» на последнюю отчетную дату достигается суммированием сальдо по всем рублевым банковским счетам и сверкой полученной суммы с данными, отраженными в балансе. Аналогичным порядком проверяются остатки по валютным счетам.

В акте отмечается наличие или отсутствие договора на открытие и обслуживание банковского счета и утвержденного банком лимита остатка наличных средств в кассе.

Согласно ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», если бухгалтер совмещал обязанности бухгалтера и кассира и являлся, таким образом, материально-ответственным лицом, передача первичных кассовых документов должна сопровождаться обязательной инвентаризацией кассы. Рекомендуется проводить инвентаризацию кассы при смене главного бухгалтера. Принимающему дела бухгалтеру следует просмотреть кассовую книгу и отчеты кассира и удостовериться в наличии всех необходимых подписей на кассовых ордерах и листах кассовой книги. По результатам инвентаризации составляется Акт инвентаризации наличных денежных средств по унифицированной ф. № ИНВ-15. В акте отражаются результаты инвентаризации фактического наличия денежных средств, денежных ценностей и документов (наличных денег, марок, чеков, чековых книжек и т. п.), находящихся в кассе организации.

При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Экземпляр передается материально-ответственному лицу, сдавшему ценности, второй – материально-ответственному лицу, принявшему ценности, и третий – в бухгалтерию. Во время инвентаризации кассовые операции не осуществляются.

Инвентаризация наличных денежных средств, денежных ценностей и документов проводится комиссией, назначаемой приказом руководителя организации. Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств (денежных ценностей и документов), находящихся в кассе, путем их перерасчета.

В аналогичном порядке составляется Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ-16), хранящихся в кассе организации.

До начала инвентаризации от каждого материально-ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность ценных бумаг и документов строгой отчетности, берется расписка о том, что все расходные и приходные документы на ценные бумаги строгой отчетности сданы в бухгалтерию.

При смене материально-ответственных лиц инвентаризационная опись также составляется в трех экземплярах. С новым бухгалтером, если он принимает обязанности кассира, заключается договор о материальной ответственности.

Передача и принятие авансовых отчетов должны сопровождаться инвентаризацией расчетов с подотчетными лицами. Эта инвентаризация должна помочь новому бухгалтеру избежать в дальнейшем недоразумений с подотчетными лицами, возникающих из-за ошибок в расчетах прежнего бухгалтера. После инвентаризации составляется ведомость по сверке остатков подотчетных сумм, подписанная подотчетными лицами.

При передаче первичных документов по учету труда и заработной платы следует проверить и отразить в передаточном акте наличие приказов о приеме на работу, приказов по утверждению штатного расписания, ведомостей по начислению и выдаче заработной платы и наличие всех необходимых подписей на указанных документах.

При приеме договорной документации следует проверить наличие договоров. Практика показывает, что при проверке удобной для работы является группировка договоров по признакам: «Задолженность организации» и «Задолженность перед организацией».

Состояние бухгалтерского учета расчетов следует отразить в акте. Если в дальнейшем возникает необходимость восстановления бухгалтерского учета или возникнут проблемы с поставщиками и заказчиками, бухгалтер сможет показать руководству, в каком периоде эти проблемы возникли.

По результатам инвентаризации расчетов оформляются: акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами и акт инвентаризации расходов будущих периодов.

К первичным документам, связанным с учетом материальных ценностей, относятся документы по учету основных средств, нематериальных активов, товаров и материалов. В зависимости от существенности сальдо по конкретным счетам в балансе следует решать вопрос о порядке приема указанных документов.

Существенным признается остаток по счету, составляющий не менее 5 % от валюты баланса. При этом следует ориентироваться на сальдо по счетам учета материальных ценностей, возникшее в последнем месяце работы прежнего бухгалтера.

При передаче документов по учету основных средств и нематериальных активов следует убедиться в наличии инвентарных карточек или инвентарных книг, актов ввода в эксплуатацию и амортизационных ведомостей за последние три года.

Наличие или отсутствие первичных документов следует отразить в передаточном акте. Бухгалтеру рекомендуется проверить остатки по счетам учета основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов на обоснованность их отражения в

балансе. Например, для основных средств следует просуммировать их первоначальную (восстановительную) стоимость по имеющимся в наличии инвентарным карточкам, вычесть накопленную амортизацию по амортизационной ведомости и сравнить получившуюся остаточную стоимость со стоимостью основных средств, отраженной в балансе. Совпадение этих сумм укажет на полноту имеющихся первичных документов по основным средствам.

Приведенный порядок можно использовать при приемке-передаче и других имеющихся на предприятии первичных документов (счетов-фактур, накладных на внутреннее перемещение ценностей, ордеров и т. д.).

При приемке документов бухгалтеру в первую очередь следует ориентироваться на баланс, т. е. приемке подлежат документы, подтверждающие имеющиеся в балансе сальдо по счетам учета активов и пассивов.

Предприятие самостоятельно устанавливает формы ведения бухгалтерского учета. Принятая форма учета утверждается приказом руководителя в качестве элемента учетной политики. Поэтому бухгалтер должен решить, достаточно ли он владеет формой ведения бухгалтерского учета, принятой на данном предприятии. Так как учетная политика предприятия неизменна в течение года, переход на другую форму учета, более близкую для нового бухгалтера, может быть осуществлен только с нового отчетного года.

В соответствии с выбранной формой учета предприятие ведет и бухгалтерские регистры. Перечень регистров и рабочий план счетов должны быть утверждены в качестве элемента учетной политики. Если такого перечня нет, бухгалтеру следует составить перечень бухгалтерских регистров и рабочий план счетов.

Поскольку бухгалтерские регистры являются сводными учетными документами, они должны содержать обязательные реквизиты – наименование организации и документа, дату



составления, подписи составивших лиц. Неясных сокращений или неоговоренных исправлений быть не должно.

При ведении учета с применением компьютерной техники допускается хранение регистров на машинных носителях. Надо определить, является ли применяемая бухгалтерская программа официально зарегистрированной, записать или попросить убрать пароль для входа в программу, определить период, за который составлены регистры в полном объеме.

Законным является требование нового бухгалтера получить регистры на бумажных носителях, так как на них должны стоять подписи ответственных лиц, составивших документ. Такая распечатка позволит обеспечить сохранность регистров и неизменность цифр, отраженных прежним бухгалтером в учете.

И наконец, наиболее важными бухгалтерскими регистрами являются бухгалтерские отчеты и налоговые декларации. Необходимо проверить и отметить в акте наличие форм бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций за весь принимаемый период. Бухгалтерская отчетность должна содержать подписи директора и бухгалтера, печать организации, отметки налогового органа о приеме отчетов и не должна содержать неоговоренных исправлений.

1. Для документального оформления проверки состояния бухгалтерского учета в организации необходимо использовать следующие документы.
2. Акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ-15).
3. Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. № ИНВ-17).
4. Акт инвентаризации расходов будущих периодов (ф. № ИНВ-11).
5. Инвентаризационную опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ-16).
6. Инвентаризационную опись основных средств (ф. № ИНВ-1).
7. Инвентаризационную опись нематериальных активов (ф. № ИНВ-1а).

8. Инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3).
9. Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (ф. № ИНВ-4).
10. Инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. № ИНВ-5).
11. Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути (ф. № ИНВ-6).
12. Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (ф. № ИНВ-10).

Принимающий дела бухгалтер должен исходить из того принципа, что оформляемых документов никогда не может быть слишком много. Все участки работы должны быть проверены и результаты проверки оформлены документально. Документальному оформлению также подлежит факт отсутствия того или иного объекта бухгалтерского учета.

Например, при отсутствии основных средств или банковских кредитов желательно заверить это соответствующим актом.

К организационно-распорядительной документации предприятия относятся приказы, распоряжения, внутренняя отчетность, должностные инструкции, переписка и т. д. Практически все эти документы касаются бухгалтерского учета. Поэтому наличие организационно-распорядительной документации следует отметить в акте приемки-передачи.

Особенно тщательно следует проверить наличие комплекта учредительных документов. Если эти документы хранятся у руководителя, бухгалтеру следует увидеть оригиналы и получить копии. Бухгалтеру могут потребоваться:

- устав;
- учредительный договор;
- протоколы собраний акционеров;
- карта учета налогоплательщика;

- коды статистики;
- сведения о постановке на учет в социальных фондах;
- переписка с налоговой инспекцией;
- лицензии;
- ведущиеся арбитражные иски;
- исполнительные листы;
- гарантийные, спонсорские и иные обязательства;
- сметы, планы, проекты.

Передача дел завершается подписанием акта приемки-передачи и письменным докладом руководству об обнаруженных недостатках. Руководство должно принять решение о выделении дополнительного времени или средств для восстановления отсутствующих регистров или первичных документов. Если предприятие подлежит обязательному аудиту, можно пригласить аудиторскую фирму для проведения аудита за промежуточный период, и тогда передача дел становится достаточно простой – анализ имеющейся документации может сделать аудитор.

## **Заключение**

Теоретический материал курса лекций выполнен в соответствии с требованиями Федерального образовательного государственного стандарта 3+.

Изложенный в лаконичной форме материал поможет студентам среднего профессионального образования подготовиться к практическим занятиям, квалификационному экзамену по профессиональному модулю ПМ.05 «Выполнение работ по профессии 20336 Бухгалтер».

Представленные методические указания ориентируют на совершенствование подготовки студентов, умение эффективно и качественно работать с научной, специальной литературой.

# **МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

**в помощь студентам, изучающим профессиональный модуль  
ПМ.05**

**«Выполнение работ по профессии 20336 Бухгалтер»**

для подготовки по специальности 38.02.01

Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)