

### 1.3.6. Взаимоотношения бухгалтерии с другими структурными подразделениями предприятия

Бухгалтерия взаимодействует:

- со всеми структурными подразделениями по вопросам документального оформления осуществления хозяйственных операций;
- с юридической службой – по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов, разрешением трудовых, хозяйственных и иных споров;
- с кадровой службой – по вопросам подбора кадров в бухгалтерию, по расчетам заработной платы работникам предприятия. Кадровая служба обязана представлять в бухгалтерию копии приказов по личному составу.

От такого взаимодействия зависит эффективность принятия управленческих решений.

## 2.1. Общая характеристика методов бухгалтерского учета

*Основные объекты бухгалтерского учета.* Основными объектами бухгалтерского учета являются: имущество организации, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

*Конечная цель учетного процесса* – выявление финансового результата:

1. Прибыль (положительный результат);
2. Убыток (отрицательный результат).

*К методам бухгалтерского учета относятся:*

1. Бухгалтерские счета;
2. Двойная запись;
3. Бухгалтерский баланс;
4. Документация (первичная и промежуточная);
5. Оценка;
6. Калькуляция;
7. Инвентаризация;
8. Бухгалтерская отчетность.

Положением по учетной политике установлены следующие *допущения (принципы) ведения бухгалтерского учета*: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

*Допущение имущественной обособленности* означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника.

*Допущение непрерывности деятельности организации* означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности.

*Допущение последовательности применения учетной политики* означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

*Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

**Требование полноты** означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

**Требование осмотрительности** (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).

**Требование приоритета содержания перед формой** означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правомерной формы, но и экономического содержания актов и условий хозяйствования.

**Требование непротиворечивости** обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на первое число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

**Требование рациональности** означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Одним из основных принципов финансового учета является **принцип начислений**. Он неразрывно связан с методологическим допущением при исчислении прибыли – правилом соответствия. Согласно этому правилу расходы должны быть отнесены к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможным благодаря этим расходам. При этом в расчет не принимается момент получения (выплаты) денег.

В соответствии с Первым международным учетным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются: продолжение деятельности, преемственность (постоянство) учетной политики и начисления (накопления, прироста).

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус.

## 2.2. Классификация объектов бухгалтерского учета

Все объекты бухгалтерского учета классифицируются по двум признакам:

1. По составу и размещению;
2. Источники их формирования.

Классификация объектов бухгалтерского учёта организации представлена на рис. 2.1.

Расшифруем некоторые понятия.

**Дебиторская задолженность** – это задолженность других предприятий или лиц перед данными предприятиями. Предприятия или лица в этом случае называются **дебиторами**.

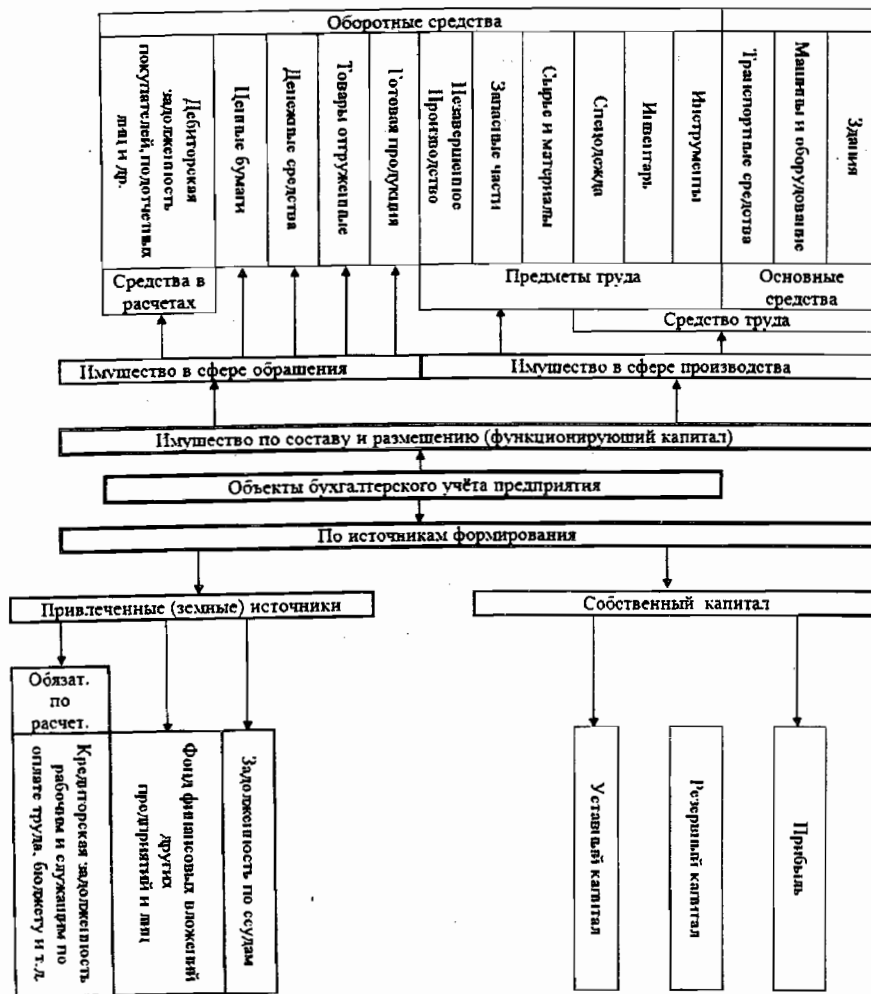


Рис. 2.1. Классификация объектов бухгалтерского учёта предприятия

**Кредиторская задолженность** – это задолженность данного предприятия перед другими предприятиями или лицами. Предприятия или лица в этом случае называются **кредиторами**.

Обе группы показывают одни и те же объекты учёта в двух разрезах, а значит итоговые данные этих групп всегда равны между собой. Это равенство называется **балансовым обобщением** или **балансом**. Это основной метод бухгалтерского учета.

Один из основоположников учета Лука Пачоли отмечает в своем трактате «О счетах и записях»: «Каждому должно быть известно, что никто не может расходовать больше того, чего у него нет, и не может отдавать того, чего он не получал».

### 2.3. Значение и классификация счетов.

#### Двойная запись. План счетов бухгалтерского учета

Получение сведений о движении объектов учёта осуществляется с помощью бухгалтерских счетов. Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения хозяйственных операций, происходящих в имуществе и источниках средств предприятия. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе, а в необходимых случаях – в натуральном и трудовом измерителе.

Все изменения, происходящие с объектами бухгалтерского учета, представляют собой либо их увеличение, либо уменьшение. С целью раздельного учета увеличения и уменьшения счет делится на две части: левая – дебет (Д); кредит – (К).

Счет – это особая таблица, разделенная условно на две части:

Счет	
Дебет	Кредит

По строению счета бывают: активные, пассивные, активно-пассивные.

#### Схема активного счета

Активные счета предназначены для учета имущества предприятия по составу и размещению.

Дебет	Активный счет	Кредит
Сальдо:		Уменьшение
Увеличение		Оборот:
Оборот:		Сальдо:

Сальдо применяется для обозначения разницы между Дебетом и Кредитом.  
Оборот – сумма хозяйственных операций, произведенных за отчетный период без учета входящего остатка.

#### Схема пассивного счета

Пассивные счета предназначены для учета источников формирования имущества.

Дебет	Пассивный счет	Кредит
	Сальдо:	Уменьшение
Увеличение		Оборот:
Оборот:		Сальдо:

Существует два вида активно-пассивных счетов:

1. Счета расчетов.
2. Счета финансовых результатов.

Активно-пассивные счета расчетов могут иметь одновременно и кредитовое, и дебетовое сальдо. Такое сальдо называется *развернутым*.

Синтетическими называют счета, дающие обобщенные показатели об имуществе и источниках его формирования и хозяйственных процессах по экономически однородным группам только в денежном выражении.

Аналитические – детализирующие содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества, их источников и процессов, как в натуральном, так и в денежном выражении.

Объекты учёта группируются по счетам, согласно плана счетов, который имеет 8 разделов. Все счета, сгруппированные в этих разделах, имеют двузначный код и находят отображение в балансе. Особую группу счетов представляют собой *забалансовые счета*. У них в коде 3 знака. На них отображается имущество, не принадлежащее предприятию, не учитываемое в балансе.

Классификация счетов предприятия по назначению и экономическому содержанию приведена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

#### Классификация счетов бухгалтерского учета

По экономическому содержанию	По назначению	По строению	№ счетов согласно плана счетов	
Счета для учета активов и источников их формирования	Инвентарные счета	Активные	01, 04, 07, 08, 10, 21, 43, 41, 45, 58	
	Дополнительные счета	Активно-пассивные	14, 42	
	Денежные счета	Активные	50, 51, 52, 55, 57	
	Счета фондовые	Пассивные	80, 82, 83, 96	
	Счета расчетные	Активно-пассивные	60, 62, 63, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 79	
	Счета регулирующие	Активные Пассивные	63, 02, 05	
	Ссудные счета и финансирования	Пассивные	66, 67	
	Счета для учета отвлеченных средств	Активные	94, 84 (убытки)	
	Счета для учета хозяйственных процессов и их финансового результата	Счета собирательные и собирательно-распределительные	Активные	15, 16, 25, 26, 28, 29, 97, 44
		Счета калькуляционные	Активные	20, 23
Счета операционно-результативные		Активно-пассивные	90, 91	
Счета финансовых результатов		Активно-пассивные	99	

Наиболее полную классификацию счетов Плана счетов во взаимосвязи с бухгалтерским балансом представил в своей статье «Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли» Профессор кафедры бухгалтерского учета Финансовой академии при Правительстве РФ В.Е. Ануфриев.

Таблица 2.2

## Классификационная характеристика счетов Плана счетов

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное	
						сложение	разложение
1	Основные средства	01	Инвентарный	А	-	х	-
2	Амортизация основных средств	02	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
3	Доходные вложения в материальные ценности	03	Инвентарный	А	-	х	-
4	Нематериальные активы	04	Инвентарный	А	-	х	-
5	Амортизация нематериальных активов	05	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
6	Оборудование к установке	07	Инвентарный	А	-	х	-
7	Вложения во внеоборотные активы	08	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
8	Материалы	10	Инвентарный	А	-	х	-
9	Животные на выращивании и откорме	11	Инвентарный	А	х	-	-
10	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
11	Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	Калькуляционный	А или БО	-	х	-
12	Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	Регулирующий, контрактно-дополнительный	А или П	-	х	-
13	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	Расчетов	А	х	-	-
14	Основное производство	20	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
15	Полуфабрикаты собственного производства	21	Инвентарный	А	-	х	-
16	Вспомогательные производства	23	Калькуляционный, инвентарный	А	-	х	-
17	Общепроизводственные расходы	25	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-
18	Общехозяйственные расходы	26	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-

Продолжение табл. 2.2

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное	
						сложение	разложение
19	Брак в производстве	28	Калькуляционный, собирательно-распределительный	БО	-	-	-
20	Обслуживающие производства и хозяйства	29	Калькуляционный	А	-	х	-
21	Выпуск продукции (работ, услуг)	40	Регулирующий	БО	-	-	-
22	Товары	41	Инвентарный	А	-	х	-
23	Торговая наценка	42	Регулирующий, контрактивный	П	-	х	-
24	Готовая продукция	43	Инвентарный	А	-	х	-
25	Расходы на продажу	44	Калькуляционный, собирательно-распределительный	А	-	х	-
26	Товары отгруженные	45	Расчетов	А	х	-	-
27	Выполненные этапы по незавершенным работам	46	Инвентарный	А	-	х	-
28	Касса	50	Инвентарный	А	х	-	-
29	Расчетные счета	51	Инвентарный	А	х	-	-
30	Валютные счета	52	Инвентарный	А	х	-	-
31	Специальные счета в банках	55	Инвентарный	А	-	х	-
32	Переводы в пути	57	Инвентарный	А	-	х	-
33	Финансовые вложения	58	Инвентарный	А	-	-	х
34	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	Регулирующий, контрактивный	П	-	-	х
35	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	Расчетов	П	-	-	х
36	Расчеты с покупателями и заказчиками	62	Расчетов	А	-	-	х
37	Резервы по сомнительным долгам	63	Регулирующий, контрактивный	П	-	-	-
38	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	Расчетов	П	-	-	х
39	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	Расчетов	П	-	-	х
40	Расчеты по налогам и сборам	68	Расчетов	П	х	-	х
41	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	Расчетов	П	х	-	-

Окончание табл. 2.2

№ п/п	Наименование счета	№ счета	Принадлежность к классификационной группе	Активный – А; Пассивный – П; Без остатка – БО	Способ формирования балансовых статей на основе бухгалтерских счетов		
					перенос остатка по счету в баланс	предварительное сложение	разложение
42	Расчеты с персоналом по оплате труда	70	Расчетов	П	х	-	х
43	Расчеты с подотчетными лицами	71	Расчетов	А	-	х	-
44	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	Расчетов	А	-	х	-
45	Расчеты с учредителями	75	Расчетов	А П	-	-	х
46	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	Расчетов	А П	-	х	х
47	Внутрихозяйственные расчеты	79	Расчетов	А П	-	х	х
48	Уставный капитал	80	Фондовый	П	х	-	-
49	Собственные акции (доли)	81	Инвентарный	А	-	х	-
50	Резервный капитал	82	Фондовый	П	х	-	-
51	Добавочный капитал	83	Фондовый	П	х	-	-
52	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	Фондовый	П	х	-	-
53	Целевое финансирование	86	Фондовый	П	х	-	-
54	Продажи	90	Сопоставляющий	БО	-	-	-
55	Прочие доходы и расходы	91	Сопоставляющий	БО	-	-	-
56	Недостачи и потери от порчи ценностей	94	Собирательно-распределительный	БО	-	-	-
57	Резервы предстоящих расходов	96	Бюджетно-распределительный	П	х	-	-
58	Расходы будущих периодов	97	Бюджетно-распределительный	А	х	-	-
59	Доходы будущих периодов	98	Бюджетно-распределительный	П	х	-	-
60	Прибыли и убытки	99	Финансово-результатный	А П	х	-	-

По характеру остатка счета поделены в таблице на активные и пассивные, что отмечено буквами А – активные и П – пассивные. Отсутствие остатка на счетах отмечено знаком «БО» (без остатка), что означает отсутствие связи с балансом.

По способу участия в формировании статей баланса счета поделены на три группы:

1. Прямой механический перенос суммы сальдо по счету в баланс;
2. Предварительные арифметические (алгебраические) действия, в результате которых балансовая статья формируется из информации, содержащейся на нескольких бухгалтерских счетах (субсчетах);
3. Предварительные арифметические действия, в результате которых балансовые статьи формируются из данных, полученных путем разложения информации одного счета на две балансовые статьи.

Классификация бухгалтерских счетов по структуре представлена на рис. 2.2. На схеме показано, что на первой стадии группировки бухгалтерские счета делятся в зависимости от их назначения на четыре группы: основные, регулирующие, операционные и финансово-результатные счета.

На основных счетах накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

Регулирующие счета уточняют стоимостную характеристику объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах, они не имеют самостоятельного значения, а являются только их дополнением. С их помощью текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки).

Операционные счета предназначены для отражения на них расходов, связанных с осуществлением хозяйственных операций, процессов заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения результатов сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

Хозяйственная деятельность предприятия складывается из отдельных хозяйственных операций, которые отражают движение имущества предприятия и его источников.

Движение имущества отражается при помощи *метода двойной записи*, т.е. в одной и той же сумме по Дебету одного и по Кредиту другого счета. Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета называется *корреспонденцией*. Практически корреспонденция оформляется бухгалтерской записью (так называемой проводкой). Открытие счетов, записи в них хозяйственных операций и их закрытие осуществляется по определенным правилам. При открытии счета в него записывается начальное сальдо: на активных счетах в дебет, на пассивных – в кредит.

В течение отчетного периода на счетах отражаются суммы хозяйственных операций: увеличение – по дебету активных и кредиту пассивных счетов; уменьшение – по кредиту активных и дебету пассивных. Закрытие

счета производится в конце отчетного периода. На счете подсчитываются обороты и выводится конечное сальдо.

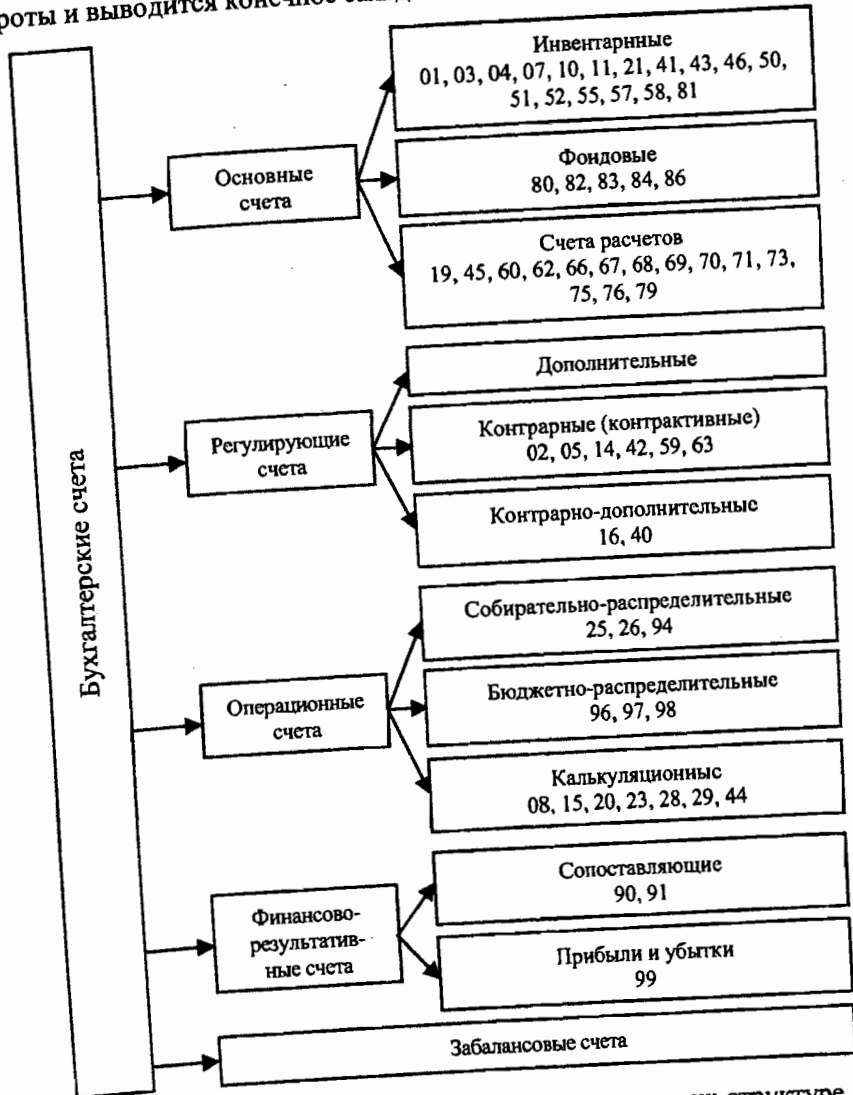


Рис. 2.2. Классификации бухгалтерских счетов по их структуре

## 2.4. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это сгруппированные в определенном порядке и обобщенные сведения о величине имущества предприятия и источ-

никах его формирования в едином денежном измерителе на конкретный момент времени.

Баланс является отчетным документом и составляется, как правило, на первое число месяца.

Баланс строится на известной нам классификации объектов учёта предприятия по составу и размещению и по источникам формирования и имеет 2 части.

Баланс предприятия

Актив	Пассив
Имущество предприятия по составу и размещению	Источники формирования имущества предприятия
Баланс:	Баланс:

Актив означает «деятельный». Пассив означает «не деятельный».

Активы – это то, чем предприятие владеет. Пассивы – то, что предприятие должно. В активе показываются имущество предприятия (основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы, производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, денежные средства, дебиторская готовая продукция, денежные средства, дебиторская задолженность и др.). В пассиве баланса показываются источники имущества предприятия (собственные источники предприятия: Уставный капитал, нераспределенная прибыль, резервы специального назначения; заемные средства: долгосрочные и краткосрочные кредиты банка, и другие заемные средства, кредиторская задолженность).

Имущество и источники имущества сгруппированы в балансе в разделах и статьях баланса.

Слово «баланс» переводится как двучашечные весы или равновесие. В бухгалтерском балансе Левая часть (Актив) равняется правой (Пассив). Это вытекает из принципа построения баланса: в активе и пассиве отражаются одно и то же имущество предприятия, но рассмотренное с двух сторон (по составу – в активе, по источникам – в пассиве).

Итог баланса носит название «валюта баланса».

Бухгалтерский баланс – это способ обобщенного отражения наличия имущества предприятия и источников его образования на определенную дату в денежной оценке, т.е. отражаются остатки по счетам. Движение средств предприятия в балансе не отражено.

Лука Пачоли определял баланс как «... синтез не закрывшихся счетов».

Бухгалтерский баланс – одна из составляющих бухгалтерской отчетности, формируемой организацией. Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал (Концепция).

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату и содержать следующие числовые показатели (ПБУ 4/99).

Таблица 2.3  
Числовые показатели бухгалтерского баланса (ПБУ 4/99)

Раздел	Группа статей	Статьи
<b>АКТИВ</b>		
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности
		Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы
		Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования
		Здания, машины, оборудование и другие основные средства
		Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг
		Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества
		Инвестиции в зависимые общества
Инвестиции в другие организации		
Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев		
Прочие финансовые вложения		
Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	
	Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	
	Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные	
	Расходы будущих периодов	
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
Оборотные активы	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики
		Векселя к получению
		Задолженность дочерних и зависимых обществ
		Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал
		Авансы выданные
	Финансовые вложения	Прочие дебиторы
		Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев
		Собственные акции, выкупленные у акционеров
	Денежные средства	Прочие финансовые вложения
		Расчетные счета
Валютные счета		
		Прочие денежные средства

Продолжение табл. 2.3

Раздел	Группа статей	Статьи
<b>ПАССИВ</b>		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
Долгосрочные обязательства	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается)	
	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
Краткосрочные обязательства	Прочие обязательства	
	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
		Кредиторская задолженность
	Векселя к уплате	
	Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами	
	Задолженность перед персоналом организации	
	Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами	
	Задолженность участникам (учредителями) по выплате доходов	
	Авансы полученные	
	Прочие кредиторы	
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих расходов и платежей		

## 2.5. Бухгалтерский принцип начисления.

### Сущность, виды и методы начислений

Одним из основных принципов финансового учета является принцип начисления, так как он связан с методологическим допущением при исчислении прибыли – правилом соответствия.

*Допущение* как базовый принцип учета предполагает определенные условия, которые организация создает при организации бухгалтерского учета.

*Допущение «временной определенности фактов хозяйственной деятельности»* означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчет-

ности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления» [37, с. 26].

Согласно этому правилу расходы должны быть отнесены к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам. При этом в расчет не принимается момент получения денег. В случае если организация производит расходы или получает доходы в одном отчетном периоде, а относятся они к другому периоду (или нескольким периодам), то расходы следует распределять между разными отчетными периодами каким-либо способом.

В качестве примера можно привести начисление амортизации, когда стоимость объектов основных средств списывается на затраты организации постепенно (равными частями), так как считается, что эта часть стоимости способствовала получению организацией дохода в данном конкретном отчетном периоде.

Правило соответствия позволило разработать *принцип начисления*. Сущность принципа начисления заключается в том, что хозяйственная операция записывается в учетных регистрах в момент ее совершения, а не в момент получения денег.

Доход (увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)) [26] отражается в том периоде, когда возникло право на его получение.

В отчетном периоде регистрируются только те расходы (уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)) [21], которые привели к получению дохода данного отчетного периода.

От того, когда доход будет отражен в учете как полученный, зависят такие показатели, как:

- Величина прибыли;
- Сумма налогового платежа;
- Размер выплачиваемых дивидендов;
- Финансовая стабильность предприятия.

При отражении в учете момента признания дохода рекомендуется исходить также из *принципа осмотрительности*, в соответствии с которым, доходы признаются полученными тогда, когда уже не существует сомнения в их получении.

*Начисление* – это факт признания задолженности и оно необходимо в следующих случаях:

- при отражении в учете реально произведенных, но не оплаченных расходов, а так как оплата еще не произведена, то в учете отражается образование кредиторской задолженности (например, начисление заработной платы);
- при отражении в учете реально причитающегося, но не полученного в отчетном периоде, дохода.

Признание реальности получения дохода позволят отразить его на счете «Продажи» с одновременным отражением дебиторской задолженности.

Начисление осуществляется в два этапа:

1. *Этап констатации*, то есть признание доходов в момент их получения, а расходов – при возникновении. Констатация отражает возникновение у организации дебиторской или кредиторской задолженности.
2. *Этап трансформации*, то есть корректировки счетов. Корректирующими называют проводки, которые, как правило, делают в конце отчетного периода для приведения в соответствие доходов и расходов. На принципе соответствия основаны многие корректирующие проводки, так как он требует, чтобы расходы, произведенные с целью получения доходов, вычитались из этих доходов в течение отчетного (бухгалтерского) периода, что позволит правильно отразить в учете формирование прибыли предприятия.

*Существует два метода начислений:*

- Кассовый;
- Кумулятивный.

Кассовый метод, при котором реализация происходит (а значит и прибыль считается полученной) после поступления денег, а расходы отражаются в учете после выплаты денег. Например, по кассовому методу прибыль от услуг, выполненных, но не оплаченных в конце предшествующего года будет после их оплаты отнесена к прибыли следующего года. Расходы, произведенные в предшествующем году, а оплаченные в следующем году будут рассматриваться как расходы следующего года.

Используя этот метод, организации не делают корректирующих записей, не осуществляют соответствия между доходами и расходами.

Кассовый метод может использоваться лишь на небольших фирмах и тогда, когда результаты по нему примерно такие же, что и при кумулятивном методе бухгалтерского учета, или для целей налогообложения.



Кумулятивный метод (метод начисления) признает прибыль сразу после продажи товаров или предоставления услуг независимо от времени получения денег. Расходы же признаются затратами по мере их осуществления, независимо от момента фактического платежа. Например, когда услуга оказывается в кредит, с отсрочкой платежа, прибыль признается сразу, несмотря на то, что деньги еще не были получены. Позднее, при поступлении денег, выручка, прибыль учитываться уже не будут, так как были отражены в учете раньше.

При кумулятивном методе перед подготовкой финансовой отчетности широко используются корректирующие проводки.

## 2.6. Особенности ведения бюджетного учета в Российской Федерации

Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях – бюджетный учет является составной частью российской национальной системы бухгалтерского учета, специализированной на создании учетной информации для управления государственными (муниципальными) финансами на всех уровнях властных структур бюджетной системы РФ.

Реализованные реформы в бюджетном учете: система бухгалтерских счетов по учету вложений в нефинансовые активы, метод начисления для учета расходов, начисление амортизации по срокам полезного использования долгосрочного имущества и другие – способствуют значительному повышению достоверности бюджетной отчетности и сближают бюджетный бухгалтерский учет с бухгалтерским учетом коммерческих организаций.

Бухгалтерский учет единиц бюджетной системы РФ в зависимости от возложенных на них функций в ходе исполнения бюджета делится на две области ведения учета: учет по операциям кассового обслуживания бюджета и учет по операциям исполнения бюджета бюджетным учреждением, которое ведет учет финансово-хозяйственных операций по методу начисления. Единая система ведения бухгалтерского учета для всех единиц бюджетной системы РФ обеспечивает формирование качественной прозрачной отчетности о государственных операциях, позволяет консолидировать учетную информацию по правилам бухгалтерского учета.

Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и операциях, приводящих к изменению активов и обязательств.

Бюджетный учет осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», бюджетным законодательством, иными

нормативными правовыми актами Российской Федерации и Инструкцией по бюджетному учету (Приказ Минфина России от 30.12.2008 № 148н). Раскрываемые подходы бюджетного учета изложены в соответствии с названным инструктивным материалом.

Инструкция № 148н устанавливает единый порядок ведения бюджетного учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях, в органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также в финансовых органах и органах управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, осуществляющих составление и исполнение бюджетов.

Государственная учетная политика реализуется Инструкцией 148н через:

- план счетов бюджетного учета;
- порядок отражения операций по исполнению бюджетов и кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета;
- перечень типовых корреспонденций счетов бюджетного учета;
- иные вопросы организации бюджетного учета.

Все операции, проводимые учреждениями, оформляются первичными документами.

Правила оформления первичных документов определены Законом о бухгалтерском учете.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированной форме первичной учетной документации. Альбом форм документов, утвержденный Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, был разработан с учетом нормативно-правовых актов по ведению бухгалтерского учета хозяйственных организаций и распространен на юридических лиц всех форм собственности. Инструкцией предусмотрены формы по классу 03, взятые из этого альбома и специально доработаны формы, имеющие класс 05 по ОКУД.

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

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

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

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

Первичные учетные документы и регистры, приведенные в приложениях № 2 к Инструкции 148н № 2 «Унифицированные формы первичных учетных документов», № 3 к Инструкции 148н «Перечень рекомендуемых регистров бюджетного учета с указанием обязательных реквизитов и показателей».

Данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в Журналах операций.

Журналы операций подписываются главным бухгалтером и бухгалтером, составившим журнал операций.

По истечении месяца данные оборотов по счетам из журналов операций записываются в Главную книгу.

Автоматизация бюджетного учета основывается на взаимосвязанном едином технологическом процессе обработки первичных учетных документов и отражения операций по соответствующим разделам Плана счетов бюджетного учета.

Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств, проводится учреждением в соответствии с нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Отражение операций при ведении бюджетного учета учреждениями осуществляется в соответствии с Планом счетов бюджетного учета, утвержденным Инструкцией 148н.

Счета в Плате счетов сгруппированы в пять разделов.

*Раздел 1 «Нефинансовые активы»* включает в себя сведения об основных средствах, о произведенных (земля, недра и т.п.) и нематериальных активах, о начисленной амортизации, о материалах, готовой продукции и о капитальных вложениях.

*Раздел 2 «Финансовые активы»* информирует о денежных средствах и документах учреждения, о его финансовых вложениях (депозиты, акции других предприятий, ценные бумаги), о дебиторской задолженности.

В *разделе 3 «Обязательства»* учитываются все виды кредиторской задолженности учреждения.

*Раздел 4 «Финансовый результат»* предназначен для отражения положительной либо отрицательной разницы между доходами и расходами учреждения.

Кроме результатов деятельности за текущий год в этом разделе показываются финансовые итоги предыдущих лет, доходы будущих периодов и сведения по кассовому исполнению бюджета.

*Раздел 5 «Санкционирование расходов бюджетов»* дает информацию о лимитах полученных, переданных бюджетных обязательств, бюджетных ассигнованиях.

В *разделе «Забалансовые счета»* отражаются ценности, временно находящиеся в учреждении и не принадлежащих ему (арендованные основные средства (полученные в безвозмездное пользование), материальные ценности, принятые на ответственное хранение или в переработку, полученные по централизованному снабжению и т.п.), бланки строгой отчетности, путевоки в дома отдыха и санатории и др., а также обязательства, ожидающие исполнения.

Всего в Плате счетов около 2000 счетов. Большинство счетов представляет собой не синтетические, а субсчета первого, второго и третьего порядка.

Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов. При формировании номера счета используется следующая структура.

Таблица 2.4

Структура Плана счетов бюджетного учета

Разряд				
1-17	18	19-21	22-23	24-26
классификации доходов бюджета, классификации расходов бюджета, классификации источников финансирования дефицита бюджета (без кода классификации операций сектора государственного управления – КОСГУ	Код вида деятельности: – бюджетная деятельность – 1; – приносящая доход деятельность – 2; – деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении – 3.	Код синтетического счета	Код аналитического счета	Код классификации операций сектора государственного управления (приложение № 5 к Инструкции 148н).

Такое построение счета создает аналитическую основу, необходимую при переходе к бюджетированию, ориентированному на результат. Разряды 18-26 образуют код счета бюджетного учета

В бюджетном учете работают только активные и пассивные счета, активно-пассивных счетов нет.

Учреждениям разрешается введение в код аналитического счета Плана счетов разрядов для получения дополнительной информации, необходимой внутренним пользователям.

По правилам бюджетного учета: каждый счет имеет в конце три знака Актив баланса, например: счет 010104 XXX «Машины и оборудование».

010104000 – обозначает дебетовый остаток по счету.

Дебет 010104310 – увеличение стоимости машины и оборудования.

Кредит 010104410- уменьшение стоимости машины и оборудования.

В каждом счете учитывается увеличение стоимости или дебиторской задолженности и уменьшение стоимости или уменьшение дебиторской задолженности, то есть, раскрыты обороты по всем счетам и они накапливаются до конца года.

Пассив баланса, например: счет 030222 ХХХ «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретению материальных запасов».

030222000 – обозначает кредитовый остаток по счету (кредиторская задолженность).

Кредит 030222730 – увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов.

Дебет 030222830 – уменьшение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов.

В каждом счете отражается увеличение кредиторской задолженности и уменьшение кредиторской задолженности, то есть, раскрыты обороты по всем счетам и они накапливаются до конца года.

Поэтому показатели могут иметь и отрицательное значение, например, если в активе баланса счет 020805000 «Расчеты с подотчетными лицами по оплате транспортных услуг» имеет отрицательное сальдо (кредиторскую задолженность), то он в отчетности показывается в дебете со знаком минус.

В некоторых счетах три последних знака работают как показатель кода экономической классификации расходов.

Например, по кредиту счета амортизации 010404410 «Уменьшение стоимости машин и оборудования за счет амортизации» производится увеличение, т.е. начисление амортизации, а по дебету этого счета идет уменьшение амортизации за счет выбытия основных средств.

Обороты по счетам бюджетного учета, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств (КОСГУ 310, 410, 340, 440, 510, 610, 560, 660, 730, 830), в регистры бюджетного учета следующего года не переходят.

Счета раздела 4 – накопительные по определенным кодам по доходам (040101100 по одним и тем же последним трем знакам могут быть записи и по дебету, и по кредиту).

Счет по расходам 040101200, расходы по бюджету – 140101200, средствам, полученным ранее от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности после уплаты налога на прибыль, а также не принимаемые в целях налогообложения – 240101200, накапливаются до конца года, и его уменьшение может быть только в двух случаях: сторнируемые неправильные записи в течение текущего финансового года и закрытие года.

Благодаря интеграции с бюджетной классификацией РФ План счетов бюджетного учета на основе кодов классификации запасов активов и обязательств и потоков по операциям позволяет учитывать активы или пас-

сивы в начале учетного периода, провести учет изменений в них, вызванных операциями, и соответственно выйти на их стоимость на конец отчетного периода. Такая система учета дает возможность анализировать последствия конкретных экономических событий в секторе государственного управления.

#### *Организация бюджетного учета нефинансовых активов*

К нефинансовым активам относятся: основные средства, нематериальные активы, произведенные активы, амортизация, материальные запасы, вложения в нефинансовые активы, нефинансовые активы в пути, нефинансовые активы имущества казны.

К объектам основных средств (счет 010100000 «Основные средства») относятся материальные объекты основных фондов, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, независимо от стоимости объектов со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Изменение первоначальной стоимости производится лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Балансовой стоимостью основных средств является их первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Первоначальная стоимость основных средств формируется по дебету счета 010601000 «Капитальные вложения в основные средства» – отражаются операции, связанные с приобретением, безвозмездным поступлением, новым строительством (изготовлением) и реконструкцией, модернизацией, достройкой, дооборудованием. Аналитический учет по счету 010601000 ведется в Многографной карточке в разрезе видов (кодов) затрат. Учет основных средств ведется в рублях и копейках.

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов основных средств, за исключением активов в драгоценных металлах, по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и начисленной суммы амортизации. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Переоценка активов в драгоценных металлах осуществляется в порядке, установленном Министерством финансов РФ на дату совершения операций и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Каждому объекту, кроме объектов стоимостью до 3000 рублей включительно, а также библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости присваивается уникальный инвентарный порядковый номер.

Аренданные основные средства учитываются у арендаторов на *забалансовом счете 01 «Аренданные основные средства»* под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем, кроме финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя).

Степень изношенности основных средств учреждения характеризует *счет 010400000 «Амортизация»*.

Расчет годовой суммы начисления амортизации основных средств, производится линейным способом исходя из балансовой стоимости объектов и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этих объектов.

Начисленная амортизация отражается путем накопления сумм на соответствующих счетах аналитического учета *счета 010400000 «Амортизация»* в следующем порядке:

- на объекты основных средств до 3000 рублей включительно, а также на драгоценности, ювелирные изделия независимо от стоимости, амортизация не начисляется;
- на объекты основных средств от 3000 до 20000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты библиотечного фонда стоимостью до 20000 рублей включительно амортизация начисляется в размере 100 % балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;
- на объекты основных средств, стоимостью свыше 20000 рублей амортизация начисляется в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Аналитический учет по *счету 010400000 «Амортизация»* ведется в Оборотной ведомости по нефинансовым активам.

Аналитический учет по *счетам 010410000 «Амортизация недвижимого имущества в составе имущества казны», 010411000 «Амортизация движимого имущества в составе имущества казны», 010412000 «Амортизация нематериальных активов в составе имущества казны»* не ведется.

Общая сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц, отражается в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Аналитический учет основных средств ведется на инвентарных карточках:

- Инвентарная карточка учета основных средств;
- Инвентарная карточка группового учета основных средств;
- Инвентарная карточка учета основных средств открывается на каждый объект основных средств;

– Инвентарные карточки регистрируются в Описи инвентарных карточек по учету основных средств.

Материально-ответственные лица ведут Инвентарные списки нефинансовых активов, кроме библиотечных фондов, драгоценностей и ювелирных изделий.

Поступление и внутреннее перемещение основных средств оформляются первичными документами:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), кроме основных средств, стоимостью до 3000 рублей и библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости;

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях;

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031); Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032); Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002); Требование-накладная (ф. 0315006); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Выдача основных средств в эксплуатацию оформляется документами:

- стоимостью до 3000 рублей включительно – на основании Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210);
- стоимостью свыше 3000 рублей, а также библиотечного фонда, независимо от стоимости, – на основании Требований-накладных (ф. 0315006).

Выбытие основных средств оформляется первичными документами: Ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210); Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003); Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033); Акт о списании автотранспортных средств (ф. 0306004); Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143); Акт о списании исключенной из библиотеки литературы (ф. 0504144) с приложением списков исключенной литературы; Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), кроме объектов основных средств, стоимостью до 3000 рублей, библиотечного фонда и драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости; Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях; Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения соответствующих актов не допускается.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов нефинансовых активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Для контроля за соответствием учетных данных по объектам основных средств у материально ответственных лиц и данных по соответствующим счетам аналитического учета счета 010100000 «Основные средства» составляется Оборотная ведомость по нефинансовым активам.

Непроизведенные активы (счет 010300000 «Непроизведенные активы»), используются в процессе деятельности учреждения, не являются продуктами производства, права собственности на которые, должны быть установлены законодательно. В соответствии с Инструкцией № 148н к ним относятся:

- земельные участки, а также вложения в них и неотделимые от них расходы неинвентарного характера (поверхностные улучшения земель, планировка и расчистка участков, мелиоративные, ирригационные и другие подобные работы) – счет 010301000 «Земля»;
- подтвержденные ресурсы недр (запасы полезных ископаемых), некультивируемые биологические ресурсы (животные и растения, находящиеся в государственной или муниципальной собственности) и водные ресурсы (водоносные пласты и другие ресурсы подземных вод) – счет 010302000 «Ресурсы недр»;
- прочие непроизведенные активы – счет 010303000 «Прочие непроизведенные активы».

Непроизведенные активы отражаются по первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот.

Учреждения проводят переоценку их стоимости по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данные объекты переоценивались ранее.

Каждому объекту присваивается уникальный порядковый инвентарный номер.

Аналитический учет ведется в Инвентарной карточке учета основных средств.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов непроизведенных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление оформляется: Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

Выбытие объектов непроизведенных активов, находящихся на учете в учреждении, производится на основании первичных документов:

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003); Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033); Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001); Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031).

К материальным запасам (счет 0 105 00 000 «Материальные запасы») согласно инструкции 148н относятся: предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости; готовая продукция; специальные инструменты и специальные приспособления независимо от их стоимости; специальная одежда, специальная обувь, постельные принадлежности; форменная одежда, вещевое имущество, одежда и обувь; тара; молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные; многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала и т.д.

Материальные запасы принимаются к учету по фактической стоимости.

Списание (отпуск) материальных запасов производится по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости. Один из способов оценки материальных запасов при их списании (отпуске) утверждается в учетной политике учреждения.

Аналитический учет материальных запасов, продуктов питания, молодняка животных и животных на откорме ведется на Карточках количественно-суммового учета материальных ценностей.

Аналитический учет продуктов питания ведется на основании данных Накопительной ведомости по приходу продуктов питания и Накопительной ведомости по расходу продуктов питания в Оборотной ведомости по нефинансовым активам, записи производятся.

Учет разбитой посуды ведется материально ответственными лицами в Книге регистрации боя посуды (ф. 0504044).

Материально ответственные лица ведут Книгу (Карточку) учета материальных ценностей по наименованиям, сортам и количеству. Учет операций по расходу, выбытию из эксплуатации, перемещению внутри учреждения материальных запасов, ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление материальных запасов отражается в регистрах бюджетного учета на основании первичных учетных документов (накладных поставщика и т.п.). Если имеются расхождения с данными документов поставщика, составляется Акт о приемке материалов (ф. 0315004).

Перемещение материальных запасов внутри учреждения, передача их в эксплуатацию отражается на основании первичных документов: Требование-накладная (ф. 0315006); Меню – требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202); Ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210).

Списание материалов и продуктов питания оформляется документами: Меню – требование на выдачу продуктов питания (ф. 0504202); Ведомость на выдачу кормов и фуража (ф. 0504203); Ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения (ф. 0504210); Путевой лист (ф.ф. 0340002, 0345001, 0345002, 0345004, 0345005, 0345007); Акт о списании материальных запасов (ф. 0504230); Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря (ф. 0504143). Списание посуды производится на основании данных Книги регистрации боя посуды (ф. 0504044).

*Счет 010201000 «Нематериальные активы»* предназначен для учета нематериальных активов.

Объекты нематериальных активов принимаются к бюджетному учету по первоначальной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости производится в случаях модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов нематериальных активов.

Балансовой стоимостью является первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Переоценка проводится на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Каждому объекту присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется в регистрах бюджетного учета и не обозначается на объектах.

Аналитический учет ведется в Инвентарной карточке учета основных средств.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов нематериальных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление и внутреннее перемещение нематериальных активов, оформляются первичными документами: Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001); Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031); Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. 0306032); Требование-накладная (ф. 0315006).

Передача их в эксплуатацию внутри учреждения отражается в регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица на основании Требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах.

Выбытие оформляется Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306003), Актом о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. 0306033).

Для учета вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, затрат, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ, которые впоследствии будут приняты к бюджетному учету в качестве объектов нефинансовых активов предназначен счет 010600000 «Вложения в нефинансовые активы».

Аналитический учет ведется в Многографной карточке в разрезе видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому), приобретаемому объекту нефинансовых активов, по виду производимой готовой продукции, оказываемой услуге (работе).

*На счете 010700000 «Нефинансовые активы в пути»* учитывается стоимость объектов основных средств, нематериальных активов, материальных запасов, отгруженных поставщиками, но не поступивших к концу отчетного периода в учреждение, при осуществлении расчетов по аккредитиву и централизованному снабжению.

Суммы должны быть подтверждены оформленными в установленном порядке накладными поставщика, Требованием-накладной (ф. 0315006) со штампами транспортного узла (станции, порта и др.), удостоверяющими отгрузку груза, а при централизованном снабжении – Извещениями (ф. 0504805).

Аналитический учет ведется по отдельным поставщикам на Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей.

*Счет 010800000 «Нефинансовые активы имущества казны»* предназначен для учета объектов имущества казны Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в разрезе материальных основных фондов, нематериальных основных фондов, произведенных активов и материальных запасов.

Объекты отражаются в бюджетном учете в стоимостном выражении без ведения инвентарного и аналитического учета объектов имущества.

Аналитический учет ведется в порядке, установленном для ведения реестра имущества соответствующего публично-правового образования.

Учет операций по выбытию и перемещению объектов в составе имущества казны ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

*Организация бюджетного учета финансовых активов*

Финансовые активы являются одним из основных элементов имущества учреждения, обеспечивающих ведение хозяйственной деятельности.

Для учета финансовых активов предназначены счета 2 раздела плана счетов «Финансовые активы».

*Счет 020100000 «Денежные средства учреждения»* предназначен для учета учреждением движения денежных средств на банковских счетах, в кассе, а также для учета движения денежных документов.

*На счете 020101000 «Денежные средства учреждения на банковских счетах»* учитываются операции по движению денежных средств учреждения в случае проведения указанных операций не через органы казначейства, а также операции со средствами, полученными от деятельности, приносящей доход.

На основании документов, приложенных к выпискам со счетов, ведется Журнал операций с безналичными денежными средствами.

Учет движения наличных денежных средств в кассе учреждения ведется *на счете 020104000 «Касса»*.

При оформлении и учете кассовых операций учреждения руководствуются порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, установленным Центральным банком Российской Федерации.

Учет операций по движению наличных денежных средств на счете 020104000 «Касса» ведется в Журнале операций по счету «Касса» на основании кассовых отчетов.

Для учета денежных документов: оплаченных талонов на бензин и масла, на питание и т.п., оплаченных путевок в дома отдыха, санатории, турбазы, полученных извещений на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины и т.п. предназначен *счет 020105000 «Денежные документы»*.

Денежные документы хранятся в кассе учреждения.

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам в Карточке учета средств и расчетов.

Учет операций с денежными документами ведется в Журнале по прочим операциям.

*На счете 020106000 «Аккредитивы»* учитывается движение денежных средств по аккредитивным расчетам по договорам с поставщиками за поставки материальных ценностей и за оказанные услуги.

Аналитический учет по счету ведется по каждому выставленному аккредитиву на Карточке учета средств и расчетов.

Ведется Журнал операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам с аккредитивного счета.

Краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения, иные финансовые активы учитываются *на счете 020400000 «Финансовые вложения»*.

Учет операций по движению финансовых вложений ведется в Журнале операций с безналичными денежными средствами.

*На счете 020500000 «Расчеты по доходам»* учитываются расчеты по начисленным органом государственной власти, органом местного самоуправления, органом управления государственным внебюджетным фондом, Центральным банком Российской Федерации, а также бюджетными учреждениями, созданными органами государственной власти, органами местного самоуправления, осуществляющими в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание, принятие решений о возврате излишне уплаченных (взысканных) обязательных платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним и иным поступлениям в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации суммам доходов в момент возникновения требований соответствующих администраторов к плательщикам.

Аналитический учет расчетов с дебиторами ведется в Журнале операций расчетов с дебиторами по доходам либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты с поставщиками по авансам, перечисленным учреждениями учитываются *на счете 020600000 «Расчеты по выданным авансам»*.

Пунктом 6 Постановления Правительства Российской Федерации от 14 ноября 2007 года № 778 «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2008 год и плановый период 2009 и 2010 годов» установлено право получателей средств федерального бюджета при заключении договоров (государственных контрактов) о поставке товаров, выполнении работ и оказании услуг, включая договоры, подлежащие оплате за счет средств, полученных от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности, предусматривать авансовые платежи:

- в размере до 100 процентов суммы договора (контракта), но не более лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по договорам (контрактам) об оказании услуг связи, о подписке на печатные издания и об их приобретении, об обучении на курсах повышения квалификации, о приобретении авиа- и железнодорожных билетов, билетов для проезда городским и пригородным транспортом, путевок на санаторно-курортное лечение, по договорам обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- в размере до 60 процентов суммы договора (контракта), но не более 60 процентов лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по государственным контрактам на

оказание услуг по авиационным перевозкам высших должностных лиц органов государственной власти Российской Федерации, иных должностных лиц и представителей официальных делегаций, выполняемым по отдельным решениям Президента Российской Федерации;

- в размере до 30 процентов суммы договора (контракта), но не более 30 процентов лимитов бюджетных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета в соответствующем финансовом году, – по остальным договорам (контрактам), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Аналитический учет ведется в Журнале по расчетам с поставщиками и подрядчиками либо в Карточке учета средств и расчетов.

На счете 020700000 «Расчеты по бюджетным кредитам» отражаются суммы задолженности по основному долгу, начисленным процентам, штрафам и пеням по предоставленным из бюджета бюджетным кредитам, государственным кредитам, по государственным и муниципальным гарантиям.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета выданных кредитов.

Расчеты с подотчетными лицами по выдаваемым им авансам учитываются на счете 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами».

Авансы под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается. На заявлении о выдаче сумм под отчет работником бухгалтерии проставляется соответствующий счет аналитического учета счета 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами» и делается отметка об отсутствии за подотчетным лицом задолженности по предыдущим авансам.

Об израсходовании авансовых сумм подотчетные лица представляют Авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Аналитический учет ведется в Журнале по расчетам с подотчетными лицами либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты по суммам выявленных недостач и хищений денежных средств и ценностей, суммы потерь от порчи материальных ценностей и другие суммы, подлежащие удержанию, списанию в установленном порядке учитываются на счете 020900000 «Расчеты по недостачам».

При определении размера ущерба, причиненного недостачами и хищениями, следует исходить из рыночной стоимости материальных ценностей на день обнаружения ущерба. Под рыночной стоимостью в бюджетном учете понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов по каждому виновному лицу с указанием фамилии, имени и отчества, должности, даты возникновения задолженности и суммы недостачи.

На счете 021001000 «Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам» учитываются расчеты по суммам НДС, предъявленным поставщиками (подрядчиками) за поставленные нефинансовые активы, выполненные работы, оказанные услуги и по суммам налога с полученных предварительных оплат в счет предстоящих поставок нефинансовых активов (выполнений работ, услуг) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС в порядке, предусмотренном налоговым законодательством Российской Федерации. На счете учитываются расчеты по НДС, который подлежит возмещению из бюджета согласно гл. 21 НК РФ.

Аналитический учет ведется в Карточке учета средств и расчетов.

#### Организация бюджетного учета обязательств

Для отражения в бюджетном учете операций по возникновению и погашению обязательств учреждения используется детализация обязательств в учете не только по статьям экономической классификации расходов, но и с выделением для каждого типового обязательства (дебиторская задолженность перед поставщиками, задолженность учреждения перед своими работниками по оплате труда, задолженность учреждения перед органом федерального казначейства за полученные со своего лицевого счета в кассу наличные денежные средства и т.п.) отдельного номера счета. Данный порядок способствует усилению контроля за целевым использованием учреждением средств бюджетов.

На счете 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам» учитываются расчеты учреждения с поставщиками за поставленные материальные ценности и оказанные услуги, с подрядчиками за выполненные работы, а также начисление и выплата сумм заработной платы, денежного довольствия и стипендий, оплаты пенсий, пособий и иных социальных выплат.

Аналитический учет ведется в Журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками либо в Карточке учета средств и расчетов.

Аналитический учет расчетов по оплате труда и стипендиям ведется в Журнале операций расчетов по оплате труда.

Аналитический учет расчетов по пенсиям, пособиям и иным социальным выплатам ведется в Журнале по прочим операциям либо в Карточке учета средств и расчетов.

Расчеты с бюджетом по удержанным налогам из оплаты труда, другим налогам и платежам учитываются на счете 030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты».



Аналитический учет по счету ведется в разрезе видов расчетов в Многографной карточке или в Карточке учета средств и расчетов, с отражением в Журнале по прочим операциям и Журнале операций расчетов по оплате труда.

На счет 030403000 «Расчеты по удержаниям из выплат по оплате труда» учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы и денежного довольствия, стипендий; безналичным перечислениям на счета во вклады сотрудников учреждения; взносам по договорам добровольного страхования; взносам на пенсионное страхование; суммам членских профсоюзных взносов; исполнительным листам и другим документам.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов.

На счет 030404000 «Внутренние расчеты» учитываются внутренние расчеты между главными распорядителями, распорядителями, получателями бюджетных средств, находящимися в их ведении (главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета и администраторами источников финансирования дефицита бюджета), по поступлению и выбытию бюджетных нефинансовых, финансовых активов и обязательств между ними, а также внутренние расчеты по централизованному снабжению и расчетов по средствам от приносящей доход деятельности между головным учреждением и обособленным подразделением без юридического лица в части операций по централизации и распределению денежных средств.

Счет 030405000 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами» предназначен для учета учреждением расчетов по платежам из бюджета с финансовыми органами.

Платежи из бюджета учитываются на основании документов, приложенных к выписке со счета бюджета, предоставляемой финансовым органом, соответствующим главным распорядителям (распорядителям) получателями средств бюджета.

В течение года по счету числится кредитовый остаток по кодам в соответствии с функциональной классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

При завершении финансового года учтенные по кредиту счета 030405xxx суммы списываются в дебет счета 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» – счет 030405000 закрывается.

#### *Организация бюджетного учета финансовых результатов учреждения*

Под финансовыми результатами учреждения в бюджетном учете понимаются не только результаты разрешенной ему предпринимательской деятельности, но и всей его финансово-хозяйственной деятельности.

Финансовый результат определяется по методу начисления на счете 040100000 «Финансовый результат учреждения» сопоставлением суммы

начисленных расходов учреждения с суммами начисленных доходов. При этом доходами учреждения (кредит счета 040101100) считаются все поступления в его адрес (увеличения задолженности перед ним распорядителей бюджетных средств и сторонних организаций), а расходами (дебет счета 040101200) – все отчисления и платежи учреждения по своим обязательствам. Кредитовый остаток по данному счету отражает положительный результат деятельности учреждения, а дебетовый остаток – отрицательный результат.

Для закрытия взаиморасчетов учреждения с обслуживающим его органом федерального казначейства по счетам текущего финансового года предназначен счет 040103000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов». В конце года доходы и расходы учреждения «закрываются» его обязательствами перед финансовыми органами.

#### *Организация бюджетного учета операций по санкционированию расходов бюджетов*

В плане счетов бюджетного учета для отражения операций по санкционированию расходов предназначен раздел 5 «Санкционирование расходов бюджетов». Счета открываются для ведения учета сумм лимитов бюджетных обязательств, принятых бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований и ведутся в течение финансового (бюджетного) года.

В течение 10 дней со дня утверждения сводной бюджетной росписи финансовый орган, доводит показатели росписи до всех нижестоящих распорядителей и получателей бюджетных средств (ст. 220 БК РФ).

В течение 10 дней со дня получения уведомления о бюджетных ассигнованиях бюджетное учреждение обязано составить и представить на утверждение вышестоящего распорядителя бюджетных средств смету доходов и расходов по установленной форме. В течение пяти дней со дня представления указанной сметы распорядитель бюджетных средств утверждает эту смету.

В результате анализа показателей представленных смет доходов и расходов подведомственных учреждений и в пределах полученных от вышестоящего распорядителя лимитов соответствующий распорядитель бюджетных средств утверждает и доводит до учреждений лимиты бюджетных обязательств (ст. 223 БК РФ).

Учреждения в течение года подтверждают свои бюджетные обязательства путем оформления и передачи в органы федерального казначейства (банковские организации, в которых им открыты счета) платежных документов (ст. 225 БК РФ), а распорядители бюджетных средств соответственно подтверждают принятые учреждениями бюджетные обязательства, исполняя платежные документы учреждений (ст. 226 БК РФ).

Последовательность санкционирования расходов бюджета установлена ст. 219, 225 БК РФ (санкции за нарушение определены гл. 28, ст. 294-

297): кроме утверждения бюджетной росписи, главные распорядители утверждают и доводят до подведомственных учреждений лимиты бюджетных обязательств (ЛБО), подведомственные бюджетные учреждения принимают на бюджетный учет полученные ЛБО, в пределах полученных ЛБО бюджетные учреждения принимают на себя денежные обязательства, которые подлежат обязательному учету.

Номер счета санкционирования расходов бюджета в целях отражения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, утвержденных сметных назначений по приносящей доход деятельности и принятых учреждениями обязательств формируется с отражением в 22 разряде номера счета кода аналитического учета соответствующего финансового года:

1. текущий финансовый год;
2. первый год, следующий за текущим (очередной финансовый год);
3. второй год, следующий за текущим (первый год, следующий за очередным);
4. второй год, следующий за очередным.

По завершении текущего финансового года показатели (остатки) по соответствующим аналитическим счетам учета текущего финансового года на следующий год не переносятся.

При утверждении финансовым органом главным распорядителям бюджетных средств, главным администраторам источников финансирования дефицита бюджета бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств по кодам групп, статей КОСГУ их детализация по соответствующим кодам статей, подстатей КОСГУ осуществляется главными распорядителями (распорядителями, получателями) бюджетных средств, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита бюджета с отражением оборотов по дебету и кредиту соответствующего аналитического счета санкционирования расходов бюджета.

Изменения в показателях бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, утвержденных сметных назначений по приносящей доход деятельности и принятых учреждением обязательств, утвержденных в установленном порядке в течение текущего финансового года, отражаются в бюджетном учете корреспонденциями на соответствующих счетах санкционирования расходов бюджета: при утверждении увеличения показателей – со знаком «плюс»; при утверждении уменьшения показателей – со знаком «минус».

#### *Учет операций на забалансовых счетах*

На забалансовых счетах учитываются ценности, временно находящиеся в учреждении и не принадлежащие ему (арендованные основные средства (полученные в безвозмездное пользование), материальные ценности, принятые на ответственное хранение или в переработку, получен-

ные по централизованному снабжению и т.п.), бланки строгой отчетности, путевки в дома отдыха и санатории и др. а также обязательства, ожидающие исполнения.

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе.

Учреждениям разрешается вводить дополнительные забалансовые счета для обеспечения их управленческого учета.

Все материальные ценности, иные активы и обязательства, учитываемые на забалансовых счетах, инвентаризируются в порядке и в сроки, установленные для объектов, учитываемых на балансе.

#### *Учет операций по централизованному снабжению материальными ценностями*

Расчеты с поставщиками по централизованному снабжению материальными ценностями учреждений производятся вышестоящими учреждениями, учреждениями, уполномоченными на централизованное заключение государственной (муниципальной) закупки.

Учреждение-грузополучатель по получении от вышестоящего учреждения-заказчика Извещения (ф. 0504805) в двух экземплярах об отправке в его адрес поставщиком материальных ценностей контролирует их прибытие и сообщает вышестоящему учреждению-заказчику о поступлении и отражении в учете этих ценностей, направляя ему второй экземпляр Извещения (ф. 0504805). Если материальные ценности не получены в период, достаточный для их транспортировки, об этом необходимо сообщить вышестоящему учреждению-заказчику для принятия мер к розыску и доставке их адресат.

Учреждение-грузополучатель при получении материальных ценностей от поставщика, осуществляющего поставку в рамках заключенного с ним государственного (муниципального) контракта до поступления от государственного (муниципального) заказчика Извещения (ф. 0504805) и прилагаемых к нему документов (акта приема-передачи осуществленных вложений в материальные ценности и (или) копий документов, представленных поставщиком в подтверждение поставки материальных ценностей в адрес учреждения -грузополучателя) производит принятие к учету материальных ценностей с отражением их на забалансовом счете 22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению».

При поступлении Извещения (ф. 0504805) и прилагаемых к нему документов (акта приема-передачи осуществленных вложений в материальные ценности и (или) копий документов, представленных поставщиком в подтверждение поставки материальных ценностей в адрес учреждения -грузополучателя) производит отражение в учете корреспонденций, предусмотренных пунктом 268 инструкции 148н, с одновременным списанием принятого к балансовому учету материальных ценностей с забалансового

счета 22 «Материальные ценности, полученные по централизованному снабжению».

*О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации*

Главные распорядители, распорядители, получатели бюджетных средств, главные администраторы, администраторы доходов бюджетов, главные администраторы, администраторы источников финансирования дефицита бюджетов, финансовые органы Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и органы управления государственными внебюджетными фондами и территориальными государственными внебюджетными фондами, осуществляющие составление и исполнение соответствующих бюджетов (финансовые органы), органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов, составляют и представляют годовую, квартальную и месячную отчетность об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (бюджетная отчетность) по формам согласно приложению к Инструкции «О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» приказ МФ РФ от 13 ноября 2008 г. № 128н, зарегистрирован в Минюсте РФ 19 декабря 2008 г. № 12908.

Бюджетная отчетность составляется на следующие даты: месячная – на первое число месяца, следующего за отчетным, квартальная – по состоянию на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года, годовая – на 1 января года, следующего за отчетным.

Бюджетная отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером. Формы бюджетной отчетности, содержащие плановые и аналитические показатели, кроме того, подписываются руководителем финансово-экономической службы.

Перед составлением годовой бюджетной отчетности должна быть проведена инвентаризация активов и обязательств в установленном порядке.

Бюджетная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года в рублях с точностью до второго десятичного знака после запятой.

### 3.1. Состав бухгалтерской отчетности и правила формирования и представления бухгалтерской отчетности

Первоначально Минфин РФ ориентировался на Европейские Директивы (4, 7). В 1996 г. Минфин разработал Положение по бухгалтерскому учету № 4/96. В нем были даны российские подходы к бухгалтерской отчетности. Впервые прозвучало понятие «пользователь отчетности» (до этого момента единственным пользователем было государство). Пользователями были названы:

- Инвесторы, акционеры;
- Работники;
- Заимодавцы;
- Контрагенты;
- Государственные органы (статистика, фискальные органы, судебная система);
- Общество.

Сегодня одним из условий выхода предприятия на международные финансовые рынки и привлечения инвестиций, является обеспечение прозрачности информации о финансовом состоянии, которую обеспечивает качественная бухгалтерская отчетность. Формирование бухгалтерской отчетности – сложный и ответственный этап работы бухгалтерской службы каждой организации.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета. Состав бухгалтерской отчетности для юридических лиц (кроме кредитных организаций, страховых компаний и бюджетных учреждений) установлен Приказом Минфина № 67н и включает следующие формы:

- Бухгалтерский баланс (форма № 1);
- Отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- Приложения к формам № 1-2:
  - Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
  - Отчет о движении денежных средств (форма № 4);