

Министерство образования и науки Российской Федерации

ФГБОУ ВПО «Уральский государственный
лесотехнический университет»

Г.В. Давыдова
Л.А. Петрова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Екатеринбург
2015

УДК 657.1.011.5

ББК 65.052

Д 13

Рецензенты:

Кафедра учета, анализа и аудита Института «Высшая школа экономики и менеджмента» Уральского федерального университета им. первого Президента России Б.Н. Ельцина

Т.П.Тихомирова – профессор, кандидат экономических наук

Давыдова Г.В., Петрова Л.А.

Основы бухгалтерского учета: учеб. пособие. – Екатеринбург:

Д 13 Урал. гос. лесотехн. ун-т, 2015. – 177 с.

ISBN 978-5-94984-510-3

Рассмотрены теоретические вопросы учета, в частности даны понятия хозяйственного учета и бухгалтерского учета, определены предмет и объекты бухгалтерского учета, рассмотрены основные элементы метода бухгалтерского учета: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, оценка и калькуляция, инвентаризация, бухгалтерская отчетность. Теоретический материал сопровождается методическими указаниями по решению задач, самостоятельными заданиями, вопросами для самоконтроля, тестами.

Для студентов, изучающих бухгалтерский учет, направлений 080100 «Экономика», 080200 «Менеджмент», 080101.65 «Экономическая безопасность», аспирантов направления 38.06.01 «Экономика».

Печатается по решению Редакционно-издательского совета Уральского государственного лесотехнического университета.

УДК 657.1.011.5

ББК 65.052

ISBN 978-5-94984-510-3

© ФГБОУ ВПО «Уральский государственный лесотехнический университет», 2015

© Давыдова Г.В., Петрова Л.А., 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	5
1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ	6
1.1. Хозяйственный учет, его виды и задачи.....	6
1.2. Функции и принципы бухгалтерского учета.....	9
2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	16
2.1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	16
2.2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	27
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	36
3.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС: ПОНЯТИЕ, СТРОЕНИЕ, СОДЕРЖАНИЕ	36
3.2. ТИПЫ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС.....	39
4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	47
4.1. БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА: НАЗНАЧЕНИЕ, ПОНЯТИЕ, СТРОЕНИЕ	47
4.2. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ, ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРОВОДКЕ	51
4.3. ПОНЯТИЕ О СЧЕТАХ СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА.....	54
4.4. ОБОБЩЕНИЕ ДАННЫХ ТЕКУЩЕГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	56
4.5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	63
4.5.1. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию	63
4.5.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре.....	67
4.6. План счетов бухгалтерского учета.....	75
5. ОСНОВЫ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ И УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ.....	84
5.1. Стоимостное измерение объектов учета: оценка, калькуляция..	84
5.2. Учет процесса снабжения.....	85
5.3. Учет процесса производства.....	93
5.4. Продажа продукции. Оценка, учет	103
6. ДОКУМЕНТАЦИЯ	108
6.1. ТРЕБОВАНИЯ К ПЕРВИЧНОЙ УЧЕТНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ.....	108
6.2. Виды документов.....	110
6.3. Порядок принятия к учету первичных документов.....	112
6.4. Организация документооборота	113
7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	117
7.1. Задачи, объекты, виды инвентаризации.	117
7.2. Организация инвентаризаций.....	120
7.3. Порядок регулирования инвентаризационных разниц.....	124
8. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	133
8.1. Учетные регистры	133
8.2. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	136

8.2.1. Журнально-ордерная форма учета	136
8.2.2. Мемориально-ордерная форма	143
8.2.3. Автоматизированная и упрощенная формы бухгалтерского учета	145
9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ	150
9.1. Понятие, требования к отчетности.....	150
9.2. Состав отчетности экономических субъектов.....	153
9.3. Состав пояснительной записки	158
10. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	161
10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России	161
10.2. Международные стандарты учета и отчетности.....	164
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	169
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	170
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	171
ПРИЛОЖЕНИЕ 2.....	173

ПРЕДИСЛОВИЕ

Становление рыночных отношений в нашей стране, развитие предпринимательской деятельности обусловили повышение потребности в специалистах по бухгалтерскому учету и требований к их профессиональной подготовке. В условиях планового управления народным хозяйством ведение бухгалтерского учета по единой методике лишало специалистов какой-либо самостоятельности. При рыночной экономике с ориентацией на международные стандарты бухгалтерский учет в России претерпел большие изменения и стал действенной функцией управления, языком бизнеса и предпринимательства.

Бухгалтерский учет формирует информацию, необходимую для анализа производственно-хозяйственной деятельности организации, подготовки, обоснования и принятия управленческих решений. Возможность многовариантного учета различных объектов позволяет формировать такую учетную политику, которая способствует повышению эффективности использования средств и достижению более устойчивого финансового состояния организации. Успешная предпринимательская деятельность требует глубоких знаний по бухгалтерскому учету не только от узких специалистов, но и от руководителей организаций, менеджеров различных направлений и уровней. От бухгалтеров требуется подготовка качественной, своевременной и доступной для понимания информации о деятельности организации, а менеджеры должны освоить лексику бухгалтеров, т.е. быть финансово грамотными и понимать язык бизнеса.

Учебное пособие призвано помочь начинающим изучение бухгалтерского учета. В частности, для студентов, обучающихся по направлениям 080101.65 «Экономическая безопасность» 080100 «Экономика», 080200 «Менеджмент», аспирантов направления 38.06.01 «Экономика», пособие может быть рекомендовано при изучении курса «Бухгалтерский учет (теория)», для студентов технических факультетов – при изучении курса «Основы бухгалтерского учета».

Пособие состоит из десяти глав, где изложены основные теоретические положения бухгалтерского учета, определены его задачи, предмет и метод. Подробно рассмотрены элементы метода бухгалтерского учета: метод балансового обобщения, метод двойной записи в системе счетов бухгалтерского учета, инвентаризация, документация, отчетность. Приведена классификация счетов и изложены вопросы учета и оценки основных хозяйственных процессов: материально-технического снабжения, производства и реализации продукции. Теоретическое изложение материала дополняется цифровыми примерами, тестами для проверки степени усвоения изучаемых вопросов и заданиями для самостоятельной работы.

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ

1.1. Хозяйственный учет, его виды и задачи

Любая деятельность нуждается в контроле как со стороны администрации, так и со стороны государственных органов. А контроль требует всестороннего учета деятельности организации (предприятия).

Хозяйственный учет представляет количественное отражение и качественную характеристику хозяйственных процессов и явлений. В Российской Федерации действует единая система хозяйственного учета, основной задачей которой является формирование качественной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, необходимой для обоснования принятия управленческих решений на различных уровнях, для выработки стратегии развития в условиях рыночных отношений.

Для характеристики хозяйственных процессов и явлений используется три вида измерителей: натуральные, трудовые, денежные. *Натуральные измерители* применяются для учета количества материальных ценностей (т, кг, м, штуки и т.д.), а также для качественной характеристики объектов. *Трудовые измерители* необходимы для учета затраченного труда на производство продукции, выполненные работы (рабочий день, час) и последующего расчета заработной платы, производительности труда. *Денежные измерители* позволяют отразить все объекты учета в едином выражении (руб.).

В системе хозяйственного учета выделяют четыре вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский, налоговый.

Оперативный учет отражает отдельные факты, операции производственно-технического характера на всех уровнях организации (участок, цех, производство) в момент их совершения.

Оперативный учет дает информацию о движении материальных ресурсов на предприятии, наличии производственных запасов, выработке продукции, ее отгрузке и т.д. Информация может быть зафиксирована в документах или передана устно, по телефону и т.д. Отличительная черта этого учета заключается в быстром и своевременном получении информации, необходимой для оперативного управления. Оперативный учет на предприятиях ведется работниками производственных подразделений с последующим обобщением информации планового отдела, отделов снабжения, маркетинга, кадров, и т.д. Для отражения информации оперативного учета чаще всего используются натуральные и трудовые измерители.

Статистический учет служит для отражения массовых явлений в целях их изучения, обобщения и выявления закономерностей развития. Статистический учет технико-экономических показателей предприятия позволяет выявлять динамику развития производства, его финансово-экономическое состояние. Данные статистических отчетов используются

для контроля, управления, планирования и прогнозирования как на уровне отдельных организаций (предприятий), так и на уровне экономических районов, отраслей и народного хозяйства в целом. Статистические отчеты предприятий поступают в статуправления, где информация обобщается и оформляется в статистические сборники об итогах развития народного хозяйства, численности населения, уровня жизни и т.д. и периодически публикуются в печати.

В статистическом учете используются натуральные, трудовые и денежные (стоимостные) измерители в зависимости от содержания изучаемых явлений, при этом широко применяются группировки, усреднение, обобщение данных по различным субъектам хозяйствования (региону, отрасли).

Бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных процессов, операций наряду с их качественными характеристиками. Бухгалтерский учет осуществляется путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в натуральных, так и денежных измерителях.

Таким образом, бухгалтерский учёт представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций.

В этом определении отражены основные этапы учётного процесса: наблюдение, измерение (оценка), регистрация, обработка учётной информации для её передачи пользователям. Из определения также следует, что бухгалтерский учет по сравнению с другими видами хозяйственного учета имеет ряд особенностей:

- является *сплошным и непрерывным во времени*, т.е. наблюдения осуществляются изо дня в день, без исключений каких-либо операций;

- *строго документирован*: каждая операция может быть отражена в бухгалтерском учете только на основании первичного документа; документальность придает бухгалтерскому учету юридически доказательную силу;

- *использует специфические методы и приемы* обработки учетных данных, такие как метод балансового обобщения, метод двойной записи в системе бухгалтерских счетов, оценку, калькулирование, инвентаризацию и др.

- *обобщает информацию* о средствах и хозяйственных процессах в денежном выражении, в аналитическом учете использует все три измерителя;

- *организуется в рамках* отдельных хозяйствующих субъектов.

Эти особенности обеспечивают точность информации бухгалтерского учета.

Налоговый учет позволяет контролировать правильность определения налогооблагаемой базы, исчисления налогов и своевременность расчетов по налогам.

В системе управления экономикой важны все виды учета. Однако перечисленные особенности придают бухгалтерскому учету особые роль и значение, которые усиливаются в условиях развития рыночной экономики и укрепления международных связей.

В настоящее время ведение бухгалтерского учета регламентируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, Положениями по бухгалтерскому учету отдельных объектов, операций, процессов (ПБУ) и другими нормативными документами.

С 1 января 2013 г. вступил в силу новый закон «О бухгалтерском учете» за № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. Целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Этим законом дано следующее определение бухгалтерского учета: «Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Основными требованиями к бухгалтерскому учету в соответствии с этим законом являются:

- ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта;
- объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами;
- денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации;
- бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации;
- бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами;
- каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом;
- экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами;
- активы и обязательства подлежат инвентаризации;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на

отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений;

- годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним;

- экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

1.2. Функции и принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет призван способствовать улучшению планирования, прогнозирования, анализа и совершенствованию организации управления предприятия в целом.

В системе управления экономикой бухгалтерский учет выполняет ряд функций: контрольную, обеспечения сохранности собственности, информационную, обратной связи и аналитическую.

В условиях развития рыночных отношений, появления различных форм собственности происходит усиление **контрольной функции** бухгалтерского учета благодаря развитию его форм и методов, широкому внедрению вычислительной техники. Всесторонний (внешний) контроль за деятельностью организаций осуществляют работники контрольно-ревизионных служб, аудиторских фирм, банков, налоговых инспекций. Внутренний контроль за использованием ресурсов организации представляет первостепенный интерес для собственников, руководителей. Контрольная функция бухгалтерского учета усиливается и приобретает еще большее значение, поскольку администрации важно знать финансовое состояние не только своего предприятия, но и предприятий-конкурентов, покупателей и т.д.

Контроль – процесс, позволяющий определить достижение организацией поставленных целей. Этот процесс включает установление стандартов, измерение фактически достигнутых результатов, сопоставление их со стандартами и корректировку показателей при значительных отклонениях от стандартов.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий (заключительный). *Предварительный контроль* проводится до совершения хозяйственных операций и обычно используется по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Предварительный контроль при подборе кадров достигается за счет анализа деловых, профессиональных качеств и навыков, необходимых для выполнения должностных обязанностей.

Предварительный контроль материальных ресурсов осуществляется путем выбора поставщиков, убедительно доказавших возможность поставлять материалы в соответствии с требованиями стандартов, технических условий. Большое значение имеет контроль обеспеченности оптимальными запасами материальных ресурсов.

Средством предварительного контроля финансовых ресурсов является бюджет (текущий финансовый план). Бюджет дает уверенность в наличии средств для реализации проектов, осуществления текущей деятельности.

Текущий контроль проводится в ходе выполнения работ и позволяет исключить существенные отклонения от намеченных планов за счет своевременных обсуждений возникающих проблем и выработки конкретных предложений по их разрешению.

Функция обеспечения сохранности собственности тесно связана с усилением контрольной функции. Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, позволяющая выявить происшедшие в составе собственности изменения. Реализация функции обеспечения сохранности собственности зависит от действующей системы учета и определенных предпосылок:

- наличия оборудованных складских помещений, контрольно-измерительных приборов и автоматов, мерной тары, и т.д.;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов определения объема веса материальных ресурсов, методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- широкого использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

Информационная функция является одной из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления. Бухгалтерский учет является основным источником информации, на основании которой принимаются управленческие решения. Информация бухгалтерского учета широко используется в оперативном и статистическом учете, а также для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности организации. Пользователями бухгалтерской информации являются налоговые службы, банки, фонды, предприятия-поставщики и т.д. Для удовлетворения требований всех пользователей бухгалтерская информация должна быть *достоверной, объективной, своевременной и оперативной*. Информация должна быть *целесообразной* по своему составу (исключающей лишние показатели) и *экономной* (с минимальными трудовыми затратами на ее формирование).

Для осуществления текущего контроля аппарату управления необходима обратная связь. Бухгалтерский учет формирует и передает информацию о фактических параметрах развития объекта управления и тем самым выполняет **функцию обратной связи**.

Применительно к бухгалтерскому учету основными компонентами информационной системы обратной связи являются:

- в качестве ввода – неупорядоченные данные;
- в качестве процесса – обработка данных;
- в качестве вывода – упорядоченная информация.

Бухгалтерский учет призван обеспечить все уровни управления информацией о фактическом состоянии объекта управления и обо всех существенных отклонениях объекта от заданных параметров.

Аналитическая функция тесно связана с информационной, но при этом имеет большое самостоятельное значение. Реализация этой функции позволяет осуществить анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен и т.д. Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники позволяют детализировать анализируемые показатели вплоть до данных первичных документов. Сопоставление фактических данных с нормативными и плановыми показателями, находящимися в памяти ЭВМ, дает возможность получить отклонения, сгруппированные по различным признакам (по причинам, виновникам и т.д.). Такая информация бухгалтерского учета значительно облегчает анализ финансовой, производственно-хозяйственной деятельности и широко используется для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений.

Современный бухгалтерский учет базируется на принципах, выверенных многовековой практикой. К таковым, в частности, относятся принципы двойственности, непрерывности, денежного измерения, автономности, соответствия, последовательности, разделения текущих затрат и капитальных вложений.

Одним из основных является **принцип двойственности**. Этот принцип заключается в обязательном соблюдении равенства между средствами организации и источниками формирования этих средств и достигается методом двойной записи хозяйственных операций.

Принцип непрерывности (принцип работающего предприятия). В бухгалтерском учете исходят из положения, что предприятие (организация) будет функционировать неопределенно длительный период времени и владельцы не намерены его ликвидировать или продавать. Следовательно, все средства предприятия будут использованы для обеспечения нормальной деятельности и обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Принцип денежного измерения. Бухгалтерский учет оперирует только теми фактами, которые поддаются оценке в денежном выражении с достаточной степенью объективности.

Принцип автономности (обособленности имущества). В соответствии с этим принципом средства организации должны учитываться обособленно от средств других юридических лиц, находящихся у данной организации,

в том числе и от имущества собственников. Это относится к имуществу, полученному в доверительное управление, к материальным ресурсам, принятым в переработку или на ответственное хранение.

Принцип соответствия (временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Все факты хозяйственной деятельности организации должны относиться к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Таким образом, все доходы данного отчетного периода должны соотноситься с расходами, обусловившими получение этих доходов.

Принцип разделения текущих затрат и капитальных вложений. В бухгалтерском учете текущие затраты включаются в себестоимость отчетного периода, а капитальные вложения увеличивают внеоборотные активы и включаются в себестоимость в течение длительного периода в виде амортизационных отчислений.

Принцип последовательности применения методов бухгалтерского учета. Организация использует принятую учетную политику последовательно, от одного отчетного периода к другому.

Давно сформулированные и используемые в мировой практике основополагающие принципы находят отражение в регламентирующих документах по бухгалтерскому учету и в нашей стране.

Помимо перечисленных известны и другие принципы, имеющие практическое значение. Это принципы осмотрительности, рациональности, приоритета содержания перед формой и др.

Осмотрительность предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов. Следование этому принципу ограждает организацию от появления скрытых (даже непреднамеренных) резервов.

Рациональность ведения учета означает получение достаточно полной информации при минимальных трудовых и материальных затратах. Незначительным событиям не следует уделять большого внимания.

Приоритет содержания перед формой оправдывает отражение хозяйственной деятельности не столько из правовой формы фактов и условий хозяйствования, сколько из их экономического содержания.

Контрольные вопросы и тесты к главе 1.

Вопросы

1. Назовите виды хозяйственного учета.
2. Каковы характерные черты оперативного учета?
3. Каковы особенности статистического учета?
4. Перечислите особенности бухгалтерского учета, отличающие его от оперативно-технического и статистического видов учета.
5. Функции, выполняемые бухгалтерским учетом в системе управления.
6. В чем заключается информационная функция бухгалтерского учета?
7. В чем заключается контрольная функция бухгалтерского учета?

8. Чем обусловлено деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий?

9. В чем заключается функция обратной связи?

10. В чем заключается функция бухгалтерского учета обеспечения сохранности собственности?

11. Какова цель информации, формируемой бухгалтерским учетом?

12. Какие измерители применяются в бухгалтерском учете?

13. В чем состоит особенность денежного измерителя?

14. Какие измерители применяются в оперативном учете?

15. Назначение информации, получаемой оперативным учетом.

Тесты

Укажите номер правильного (наиболее полного) ответа.

1. Цель Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

- а) создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета;
- б) установление единых требований к бухгалтерскому учету, бухгалтерской отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета;
- в) установление единых требований к бухгалтерскому учету, бухгалтерской отчетности, обобщение учитываемых явлений и определение закономерности их развития.

2. Система хозяйственного учета включает:

- а) статистический, аналитический, производственный виды учета;
- б) оперативный, финансовый, бухгалтерский виды учета;
- в) оперативный, статистический, бухгалтерский, налоговый виды учета.

3. Особенности бухгалтерского учета:

- а) документальность, сплошное отражение и обязательное денежное выражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия, непрерывность учета во времени;
- б) сплошное отражение в натуральном выражении финансово-хозяйственной деятельности предприятия, непрерывность учета во времени;
- в) сплошное отражение фактов хозяйственной деятельности в денежном выражении, ведении учета по мере необходимости, выборочное документальное оформление.

4. Отличительная черта бухгалтерского учета:

- а) усреднение показателей;
- б) строгая документальность;
- в) оперативность получения информации.

5. Основным измерителем для бухгалтерского учета является:

- а) натуральный;
- б) денежный;
- в) трудовой.

6. Бухгалтерский учет отражает хозяйственные операции:

- а) непрерывно;
- б) прерывно;
- в) на 1-е число каждого месяца.

7. Специфические методы и приемы обработки учетных данных являются особенностью учета:

- а) оперативного;
- б) статистического;
- в) бухгалтерского.

8. Специфическими методами бухгалтерского учета являются:

- а) методы прогнозирования и калькулирования;
- б) методы балансового обобщения и двойной записи в системе счетов;
- в) методы планирования и отчетности.

9. Какие функции выполняет бухгалтерский учет в системе управления?

- а) контрольную, бухгалтерскую, обратной связи, информационную, аналитическую, экономическую;
- б) контрольную, информационную, обеспечения сохранности собственности, обратной связи, аналитическую;
- в) контрольную, информационную, обеспечения связи, ревизионную.

10. К качественным характеристикам информации относятся:

- а) понятность, уместность, своевременность, сопоставимость;
- б) достоверность, понятность, уместность, сопоставимость;
- в) сопоставимость, понятность, ценность, нейтральность.

11. Учетная информация:

- а) участвует в управлении, требует регистрации, обработки, хранения;
- б) помогает в принятии управленческих решений и отражается частично в учете;
- в) помогает в принятии управленческих решений и в учете не отражается.

12. Принцип двойственности бухгалтерского учета состоит в том, что:

- а) учет осуществляется в натуральных и денежных измерителях;
- б) средства организации рассматриваются с двух позиций: по составу и размещению, по источникам формирования;
- в) информация о производственной и финансовой деятельности для внутренних и внешних пользователей формируется обособленно.

13. Принцип автономности бухгалтерского учета означает:

- а) автономное размещение имущества организации;
- б) обособленный учет средств организации;
- в) наличие расчетного счета в банке.

14. В системе управления бухгалтерский учет выполняет функцию:

- а) контрольную;*
- б) планирования;*
- в) регулирования.*

15. Реализация функции сохранности собственности достигается с помощью:

- а) отчетности;*
- б) инвентаризации;*
- в) охраны.*

Ответы к тестам:

1 (б); 2 (б); 3 (а); 4 (б); 5 (б); 6 (а); 7 (в); 8 (б); 9 (б); 10 (б); 11(а); 12 (б); 13 (б); 14 (а); 15 (б).

2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Предмет, объекты бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет отражает производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия (организации).

Предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и регламентированная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, по источникам их образования, хозяйственные операции и результаты деятельности организации в денежном выражении. Содержание предмета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов.

Производственно-хозяйственная деятельность направлена на получение ожидаемого результата и возможна при наличии и использовании разнообразного имущества, соответствующего специфике деятельности предприятия. Это основные средства, сырьё, материалы и др., созданные, приобретённые или полученные в результате других причин. Имущество необходимо учитывать по видам, местам использования или хранения, материально ответственным лицам.

Формирование имущества в хозяйствах происходит за счёт различных источников. В коммерческих организациях такими источниками являются вклады учредителей, собственная прибыль, кредиты банка, займы, и др. Источником формирования имущества могут быть ассигнования из федерального и муниципальных бюджетов. Источники формирования имущества и их изменение должны также отражаться в бухгалтерском учёте.

Производственно-хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие основные процессы:

- снабжение (закупка сырья, материалов и т.д.);
- производство готовой продукции (работ, услуг);
- продажа продукции (работ, услуг).

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы имущества другой (так, при реализации готовой продукции имущество организации меняет товарную форму на денежную). Организации могут осуществлять и другие хозяйственные операции (ремонт основных средств, капитальное строительство и др.). Все хозяйственные операции, составляющие основные процессы, так и операции, проводимые периодически, составляют суть деятельности организации и обязательны к бухгалтерскому учёту.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (№ 402-ФЗ от 06.12.2011г) объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами. Объекты бухгалтерского учета группируются следующим образом (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Объекты бухгалтерского учета

Объекты бухгалтерского учета								
Активы (имущество)		Пассивы (источники образования имущества)		Хозяйственные процессы (совокупность фактов хозяйственной деятельности)				Финансовые результаты
Внеоборотные активы	Оборотные активы	Собственный капитал	Заемный капитал	Снабжение	Производство	Сбыт	Иные хозяйственные процессы	Прибыль (убыток)

По составу и характеру использования активы подразделяются на внеоборотные и оборотные.

Внеоборотные активы представляют собой часть имущества предприятия, которая функционирует длительное время (более одного года) в неизменной натуральной форме и отражается в первом разделе бухгалтерского баланса.

К внеоборотным активам относятся:

- нематериальные активы;
- результаты исследований и разработок;
- нематериальные поисковые активы;
- материальные поисковые активы;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- финансовые вложения;
- отложенные налоговые активы;
- прочие внеоборотные активы.

Нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения (свыше 12 месяцев), не имеющие материально-вещественной структуры, но имеющие стоимостную оценку и способность приносить организации доход в будущем. К ним относятся права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных; из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам может относиться деловая репутация организации. Согласно ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой организации (приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов. Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива при выполнении следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации.

Результаты исследований и разработок – это информация о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, учитываемая на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

К нематериальным поисковым активам относятся лицензии, дающие право на выполнение работ по поиску, оценке, разведке полезных ископаемых; результаты топографических, геологических исследований, разведочного бурения, отбора образцов; оценка коммерческой целесообразности добычи и др.

К материальным поисковым активам относится оборудование, система трубопроводов, насосные агрегаты, резервуары, используемые в процессе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются обособленно на субсчетах, открываемых к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства – это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты

основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

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

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организация не предполагает перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды.

Особенностью основных средств является то, что они функционируют в процессе производства длительное время (годы, десятки лет) в неизменной натуральной форме, чем и обуславливают необходимость переносить свою стоимость на себестоимость вырабатываемой продукции в виде амортизационных отчислений. В связи с этим в бухгалтерском учете используется несколько методов оценки основных средств: по первоначальной стоимости, по остаточной стоимости, по восстановительной стоимости. *Первоначальная стоимость* основных средств определяет затраты по приобретению или созданию на момент их ввода в эксплуатацию. Именно эта стоимость должна быть перенесена на себестоимость производимой продукции (услуг) через амортизационные отчисления. *Остаточная стоимость* определяется разностью первоначальной стоимости основных средств и суммы начисленной амортизации за период их эксплуатации. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе. *А восстановительная стоимость* показывает стоимость воспроизводства основных средств в данный момент. Эта стоимость определяется в процессе переоценки основных средств с учетом влияния результатов научно-технического прогресса, изменения цен на материальные, энергетические ресурсы, а также инфляции. Все методы оценки основных средств находят отражение в бухгалтерском учете.

Доходные вложения в материальные ценности – вложения организации в здания, оборудование, транспортные средства и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода. Эти ценности принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Финансовые вложения (долгосрочные) – это инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные займы другим организациям.

К финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, включая долговые, с определенной датой и стоимостью погашения (облигации, векселя);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- прочие аналогичные вложения.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере начисления причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.

Отложенные налоговые активы – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенный налоговый актив формируется тогда, когда возникают вычитаемые временные разницы (расходы в бухгалтерском учете больше чем в налоговом учете).

Прочие внеоборотные активы включают:

- оборудование, требующее монтажа;
- вложения во внеоборотные активы, в частности затраты организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве объектов основных средств или нематериальных активов, а также затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР;
- стоимость многолетних насаждений, не достигших эксплуатационного возраста;
- суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

Оборотные активы представляют собой средства, которые участвуют и полностью потребляются в одном операционном цикле, перенося свою стоимость на произведенную продукцию. Эти средства находятся в постоянном кругообороте, изменяя при этом свою форму: деньги обращаются в средства, имеющие натуральную вещественную форму, которые в последующем будут снова обращены в деньги. Они участвуют в производственном процессе менее 12 месяцев.

Оборотные активы подразделяются следующим образом:

- запасы и затраты;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;

- дебиторская задолженность;
- финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов);
- денежные средства и денежные эквиваленты;
- прочие оборотные активы.

В оборотных активах можно выделить две группы – активы в сфере производства и активы в сфере обращения.

В сфере производства находятся производственные запасы и осуществляются производственные затраты.

Производственные запасы включают:

- материалы (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности и т.д.);
- животные на выращивании и откорме.

Производственные затраты включают:

- основное производство (затраты в незавершенное производство – остаток предметов труда в обработке);
- полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для дальнейшей переработки на данном предприятии;
- вспомогательные производства (затраты ремонтных, энергетических, транспортных и других цехов и участков);
- общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В сфере обращения находятся следующие оборотные активы:

- готовая продукция на складе и отгруженная со склада, но еще не принадлежащая покупателю (товары отгруженные);
- товары, приобретенные у других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи;
- расходы будущих периодов – затраты текущего периода, но относящиеся к следующим периодам (затраты на подписку на спецлитературу, затраты, связанные с подготовкой кадров и т. д.);
- денежные средства и денежные эквиваленты – это наличные деньги в кассе организации и денежные средства на расчетных, валютных счетах и на специальных счетах в банках;
- краткосрочные финансовые вложения – ценные бумаги (акции, облигации, векселя и другие ценные бумаги) со сроком погашения до 12 месяцев, и предоставленные другим организациям краткосрочные займы. Непременным условием при покупке акций является то, что эти акции должны котироваться на бирже;
- дебиторская задолженность – задолженность покупателей, заказчиков, подотчетных лиц, заемщиков, которая, по ожиданиям организации, будет погашена в течение определенного периода времени. В составе дебиторской задолженности отражается также сумма авансов, перечисленных поставщикам и подрядчикам. Дебиторская задолженность представляет собой средства организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц, которые называются дебиторами.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

При покупке сырья, материалов, оборудования, транспортных средств и иного имущества, а также при получении услуг, работ организации в расчетных документах начисляется налог на добавленную стоимость. Сумму налога организация должна перечислить поставщикам и произвести налоговый вычет по НДС из задолженности бюджету. До этого момента сумма НДС отражается как средства в расчетах.

Прочие оборотные активы включают:

- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение о списании на виновных лиц или на прочие расходы;

- суммы излишне уплаченных налогов и сборов, пеней и штрафов, взносов на обязательное страхование, в отношении которых не принято решение о зачете (возврате из бюджета);

- собственные акции (доли), выкупленные у акционеров с целью перепродажи;

- суммы акцизов, подлежащие впоследствии вычетам и др.

Объектами бухгалтерского учета являются не только само имущество предприятия, но и источники его образования, возникновения, которые показывают, за счет каких средств они были приобретены.

Источники образования средств организации подразделяются на собственные (капитал и резервы) и заемные, привлеченные организацией в форме долгосрочных и краткосрочных обязательств.

К собственным источникам образования средств относятся:

- уставный капитал;

- собственные акции, выкупленные у акционеров;

- переоценка внеоборотных активов;

- добавочный капитал (без переоценки);

- резервный капитал;

- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Уставный капитал – долевой, складочный капитал учредителей, сумма которого определяется учредительными документами (на момент создания организации). Уставный капитал создается для обеспечения деятельности организации. Сумма уставного капитала может изменяться только после внесения изменений в учредительных документах.

Собственные акции, выкупленные у акционеров – это стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров для аннулирования или перепродажи.

Переоценка внеоборотных активов. Коммерческие организации могут один раз в год (на конец отчетного года) переоценивать объекты основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке объекты основных средств в последующем должны переоцениваться регулярно. Результаты переоценки подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Добавочный капитал может формироваться за счет эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы продажной и номинальной стоимостей акций (долей), положительных курсовых разниц и т.п. Добавочный капитал предназначается для списания непокрытого убытка, отрицательных курсовых разниц и т. п.

Резервный капитал создается в соответствии с учредительными документами и законодательством за счет нераспределенной прибыли организации и предназначается для целевого использования (на покрытие непредвиденных убытков организации за отчетный период и др.).

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода равна сумме чистой прибыли (чистого убытка) организации в отчетном периоде. Часть налогооблагаемой прибыли уплачивается в виде налогов в бюджет, часть остается на предприятии. Нераспределенная прибыль (убыток) – это прибыль (убыток) после налогообложения.

Нераспределенная прибыль отчетного года используется на выплату дивидендов учредителям и на отчисления в резервный фонд (при его наличии). Нераспределенная прибыль может инвестироваться в основной капитал, может храниться и в виде кассовых остатков или пригодных для обращения на рынке ценных бумаг, использоваться для пролонгирования кредитов клиентам, на выплаты по ссудам или для увеличения ликвидных активов. В соответствии со своей учетной политикой организация может принять решение об использовании прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, на финансирование своих плановых мероприятий.

Целевое финансирование – средства, поступившие от других организаций и лиц, а также из бюджетов различных уровней для финансирования конкретных мероприятий.

Государственная помощь при целевом финансировании бизнеса представляет собой прямые экономические действия, направленные на увеличение экономических выгод для организации, в форме субвенций и субсидий, безвозвратных займов, финансирования отдельных мероприятий. Субвенции и субсидии выражаются в передаче организации активов, или погашения ее кредиторской задолженности в обмен на выполнение определенных условий. Безвозвратные займы представляют собой кредиты, от погашения которых организация освобождается при выполнении ряда условий. Средства целевого финансирования могут использоваться на покрытие убытков, поддержание финансового положения предприятия, пополнение его средств.

Заемный капитал состоит из долгосрочных и краткосрочных обязательств.

К *долгосрочным обязательствам* относят заемные средства, отложенные налоговые обязательства, оценочные обязательства и прочие обязательства.

Заемные средства – это долгосрочные (на срок более 12 месяцев) кредиты и займы, полученные организацией.

Кредиты – это суммы полученных банковских ссуд (долгосрочных кредитов). По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Долгосрочные кредиты предоставляются на срок более одного года на финансирование мероприятий технического развития производства.

Займы – долги организации юридическим и физическим лицам. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

К займам относятся как выпущенные организацией облигации, так и выпущенные и проданные предприятием акции.

Отложенное налоговое обязательство – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенное налоговое обязательство формируется тогда, когда возникают налогооблагаемые временные разницы (расходы в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете).

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Оценочные обязательства – это обязательства, взятые на себя компанией, по которым нельзя точно определить срок исполнения и (или) величину. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать.
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Прочие обязательства – это обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев.

К краткосрочным обязательствам относят заемные средства, кредиторскую задолженность, доходы будущих периодов, оценочные обязательства и прочие обязательства.

Заемные средства – это кредиты и займы, полученные организацией на срок не более года. Организация может получить заемные средства в денежной, натуральной форме, в форме отсрочки оплаты долга, возникающего из другого договора. Краткосрочные кредиты предоставляются на срок менее одного года и используются на оплату товарно-материальных ценностей, на выплату заработной платы и др.

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, являются:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Кредиторская задолженность – это долги организации другим юридическим и физическим лицам-кредиторам, средства которых временно находятся у организации. В частности, организация может быть должна (помимо кредитов и займов):

- поставщикам и подрядчикам за полученные от них материалы, за выполненные ими работы, оказанные услуги, оплата которых организацией не произведена;
- покупателям по полученным от них авансам;
- бюджету и внебюджетным организациям по начисленным, но еще не перечисленным налогам и другим платежам;
- работникам организации по оплате труда;
- учредителям по выплате дивидендов;
- подотчетным лицам по перерасходу сумм, выданных под отчет;
- другим кредиторам по различным видам задолженности.

Доходы будущих периодов – это доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Примерами доходов будущих периодов могут быть:

- полученные суммы арендной платы за переданные в аренду объекты основных средств;
- суммы бюджетных средств, полученных на финансирование капитальных вложений. Эти средства учитываются в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию, с последующим отнесением в течение срока полезного действия суммы начисленной амортизации на финансовые результаты организации (как прочие доходы);
- выручка за перевозки пассажиров по квартальным билетам и т.д.

Оценочные обязательства – это суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев.

Оценочные обязательства признаются в связи:

- с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- предстоящими выплатами отпускных работникам;

- предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективными или трудовыми договорами);

- наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции и т.д.

Хозяйственные процессы, операции характеризуют хозяйственные действия, вызывающие изменения в составе, размещении и источниках образования имущества.

Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета составляют сущность хозяйственной деятельности организации. В результате осуществляемых операций происходит движение и использование ресурсов, определяются затраты и выявляются финансовые результаты. Производственно-хозяйственная деятельность любой организации складывается из процессов материально-технического снабжения, производства и реализации (продажи) готовой продукции.

В процессе материально-технического снабжения (заготовления) приобретаются товароматериальные ценности различного вида – сырье, материалы, топливо и др., необходимые для производственных и хозяйственных нужд, товары для реализации. В бухгалтерском учете процесса заготовления определяется фактическая себестоимость приобретаемых ресурсов, отражается их движение и расчеты с поставщиками.

В процессе производства поступившие материалы превращаются в готовую продукцию или направляются на выполнение определенных работ, услуг. Организация несет и другие затраты на производство, которые должны также своевременно учитываться. Учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости является одним из основных участков бухгалтерского учета. Объем и содержание учетной работы зависит от структуры предприятия, сложности технологического процесса, номенклатуры вырабатываемой продукции.

Процесс продажи является заключительным процессом производственно-хозяйственной деятельности организации, когда выявляется финансовый результат. В бухгалтерском учете процесса реализации определяются расходы на продажу, полная себестоимость реализованной продукции, отражаются расчеты с покупателями и выявляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж. В результате реализации продукции организация получает денежные средства – выручку. Разница между выручкой и полной себестоимостью реализованной продукции и представляет финансовый результат.

Кроме готовой продукции (работ, услуг) могут реализоваться объекты основных средств и прочие активы, в результате чего организация также может получить прибыль или убыток. По объектам основных средств финансовый результат определяется сопоставлением выручки с остаточной стоимостью объектов и затратами, связанными с их продажей. По прочим активам финансовый результат определяется разницей между выручкой и балансовой стоимостью выбывших ценностей.

У организации могут быть и другие хозяйственные операции, в частности, операции по ремонту основных средств, капитальному строительству и т. д.

2.2. Метод бухгалтерского учета

Совокупность приемов и способов, применяемых в определенной последовательности и взаимосвязи для отражения объектов учета, составляет метод бухгалтерского учета.

Приемы и способы осуществления бухгалтерского учета, которые называют элементами метода, постоянно совершенствуются и изменяются под влиянием экономических отношений и новых требований к бухгалтерскому учету. Элементами метода бухгалтерского учета являются документация, оценка, система счетов и двойная запись, инвентаризация, калькуляция, балансовое обобщение, отчетность.

Документация способ сплошного и непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности. Первичный документ есть письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции или о праве на ее совершение. Данные первичных документов в последующем подвергаются экономической группировке и обобщению. Документальное оформление операций является важнейшим средством контроля за соблюдением законности, сохранностью и целесообразностью использования хозяйственных средств. В связи с этим к документам предъявляется ряд требований: они должны быть объективными, достоверными и содержать четко изложенное содержание операции. Дальнейшее отражение и обобщение в учете документально подтвержденных хозяйственных операций требует их оценки.

Оценка – способ, с помощью которого все средства организации, их источники и операции получают денежное выражение. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели, содержащиеся в первичных документах, пересчитываются в денежные с помощью цен, расценок, тарифных ставок и др. Реальность и точность оценки имущества организации имеет важнейшее значение как для построения системы бухгалтерского учета, так и для осуществления управления хозяйственными процессами. Для достижения сопоставимости все предприятия должны соблюдать установленные положения и правила оценки. При оценке средств учитываются все виды затрат, связанные с движением учитываемых объектов, и исчисляется

их фактическая себестоимость. Для получения итоговых данных о каждом объекте бухгалтерского учета все операции обобщают и группируют в определенном порядке с помощью бухгалтерских счетов.

Система счетов и двойная запись. Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств и источников их образования открываются отдельные счета, совокупность которых и называют системой счетов. Сведения, содержащиеся в первичных документах, дают разрозненную характеристику объектов учета, а счета позволяют получить обобщенные представления об учитываемых объектах. Отражение хозяйственных операций в системе счетов осуществляется методом двойной записи, которая обеспечивает взаимосвязанное отражение различных явлений в бухгалтерском учете. Например, процесс поступления закупленных материалов на склад предприятия, увязывается с расходом денежных средств, выплачиваемых поставщику материалов. Метод двойной записи операций раскрывает их экономическое содержание, позволяет более глубоко изучать производственно-хозяйственную деятельность и создает условия для контроля. Метод двойной записи обеспечивает равенство итогов на счетах в конце отчетного периода (равенство средств и источников их формирования).

Правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета периодически проверяется с помощью инвентаризации.

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества. При инвентаризации регистрируются явления и процессы, не отраженные первичными документами (порча, хищения, усушка и т.д. материальных ресурсов). Итоги инвентаризации дополняют первичную документацию. Выявленные излишки или недостатки также находят отражение на счетах бухгалтерского учета. При выявлении виновных лиц с них может быть взыскана часть или полная сумма нанесенного ущерба. Тем самым инвентаризация повышает ответственность работников соответствующих подразделений и позволяет реализовать принцип обеспечения сохранности имущества.

Документально обоснованные операции, отраженные и сгруппированные на счетах бухгалтерского учета в денежной оценке методом двойной записи, проверенные с помощью инвентаризации, служат основанием для калькуляций.

Калькуляция – способ исчисления себестоимости средств и предметов труда, произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ. Калькулирование заключается в подведении общей суммы затрат по тому или иному объекту и определении себестоимости единицы продукции, работ, услуг, материалов и др.

Себестоимость продукции, относящейся к различным отраслям народного хозяйства, определяется на основе соответствующих нормативных актов, регламентирующих состав затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость.

Затраты на производство составляют производственную себестоимость продукции. Полная себестоимость, помимо производственных, включает затраты, связанные с реализацией. По материалам определяется фактическая себестоимость, включающая затраты на их приобретение по ценам поставщика и транспортно-заготовительные расходы.

Исчисление себестоимости материалов, готовой (реализованной) продукции необходимо для определения финансового результата хозяйственной деятельности организации (прибыли или убытка). Выверенные итоговые данные по счетам, включая и счета финансовых результатов, подвергаются дальнейшему обобщению, для чего составляется бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу, размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату (на первое число месяца). С помощью балансового обобщения осуществляется контроль по всей совокупности объектов бухгалтерского учета путем сопоставления хозяйственных средств с их источниками. Баланс – равенство средств и источников их образования, которое должно сохраняться постоянно. Бухгалтерский баланс отражает финансовое состояние организации и является одной из основных форм бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность – единая система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность за определенный период. Бухгалтерская отчетность составляется по установленным формам на основании данных бухгалтерского учета и должна отвечать ряду требований: быть достоверной, целостной (охватывать все операции без исключения), сопоставимой по периодам, последовательной (данные отчетного периода должны быть сравнимы с данными предыдущего периода). Отчетность должна быть представлена за отчетный период в валюте Российской Федерации на русском языке.

Способы и приемы бухгалтерского учёта, составляющие его методологию, взаимосвязаны и взаимообусловлены. В результате их применения в бухгалтерском учете осуществляется непрерывное, сплошное и документально обоснованное отражение всех хозяйственных операций и обеспечивается формирование достоверной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Контрольные вопросы, тесты и задания к главе 2

Вопросы

1. Назвать основные объекты бухгалтерского учета.
2. На какие виды и группы делятся средства предприятия?

3. Назвать отличия основных и оборотных средств.
4. Дать понятие дебиторской задолженности.
5. Кого можно назвать дебитором?
6. По каким признакам можно разграничить хозяйственные средства и источники хозяйственных средств?
7. На какие виды и группы делятся источники хозяйственных средств?
8. Назвать собственные источники образования средств.
9. Какие объекты бухгалтерского учета относятся к заемным источникам образования средств?
10. Дать понятие кредиторской задолженности.
11. Кого можно назвать кредитором?
12. Что является предметом бухгалтерского учета?
13. Назвать основные хозяйственные процессы.
14. Какие специальные методы и приемы используются в бухгалтерском учете?
15. Кем впервые была обоснована необходимость двойной записи?
16. В чем заключается метод балансового обобщения?
17. Каково назначение счетов бухгалтерского учета?
18. Какую функцию бухгалтерского учета позволяет реализовывать инвентаризация?
19. Назовите основные требования к бухгалтерской отчетности.
20. Каково значение оценки объектов учета?

Тесты

Укажите номер правильного (наиболее полного) ответа.

1. Имущество организации по функциональной роли в процессе воспроизводства подразделяется на:

- а) основные, оборотные и внеоборотные активы;
- б) средства в сфере производства, средства в сфере обращения, средства во внепроизводственной сфере;
- в) средства производства, оборотные активы, внеоборотные активы.

2. Основные средства относятся к группе:

- а) средств труда;
- б) предметов труда;
- в) собственных источников.

3. Незавершенное производство – это:

- а) расходы будущих периодов;
- б) сырье и материалы на общезаводских складах;
- в) предметы труда, находящиеся в обработке, на рабочих местах.

4. Имущество по источникам образования подразделяется на:

- а) собственное и привлеченное;
- б) заемное и привлеченное;
- в) закрепленное и специального назначения.

5. К собственным источникам образования имущества относят:

- а) средства в расчетах;
- б) займы;
- в) уставный капитал.

6. К обязательствам по распределению относят:

- а) товары отгруженные;
- б) задолженность работникам предприятия по оплате труда;
- в) задолженность поставщикам.

7. К обязательствам по расчетам относят задолженность:

- а) поставщикам;
- б) дебиторов;
- в) учредителям.

8. К оборотным средствам сферы обращения относят:

- а) долги поставщикам;
- б) нематериальные активы;
- в) долги подотчетных лиц.

9. К средствам в расчетах относят:

- а) денежные средства на расчетном счете;
- б) краткосрочные финансовые вложения;
- в) задолженность покупателей.

10. Какие средства являются основными?

- а) здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства;
- б) денежные средства, материалы, дебиторская задолженность;
- в) собственный капитал предприятия.

11. хозяйственная операция – это:

- а) деловая активность хозяйствующего субъекта, выраженная в особой количественной форме – в экономических показателях;
- б) факт хозяйственной жизни, вызывающий изменения в хозяйственных средствах и источниках их образования;
- в) часть кругооборота хозяйственных средств в том или ином виде деятельности предприятия.

12. Какие способы и приемы применяются в бухгалтерском учете?

- а) документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс, отчетность;
- б) баланс, отчетность, калькулирование, ведомости, регистры, оборотные балансы;
- в) корректура, сторно, таксировка, шифровки, баланс, отчетность.

13. Метод бухгалтерского учета – это:

- а) последовательность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, взаимосвязь регистров между собой;
- б) оценка объектов учета в процессе производственно-хозяйственной деятельности;
- в) совокупность способов и приемов, применяемых в определенной последовательности и взаимосвязи для отражения объектов бухгалтерского учета.

14. К заемным источникам образования средств относятся:

- а) основные средства;
- б) уставный капитал;
- в) задолженность поставщикам.

15. Собственные источники предприятия:

- а) дебиторская задолженность;
- б) прибыль;
- в) ссуды банка

16. Расходы будущих периодов представляют:

- а) источник образования средств;
- б) внеоборотные активы;
- в) оборотные активы.

17. Документальность бухгалтерского учета означает:

- а) использование для отражения хозяйственных операций регистров;
- б) принятие к бухгалтерскому учету хозяйственных операций, подтвержденных первичными документами;
- в) ведение бухгалтерского учета в соответствии с регламентирующими документами и законодательными актами.

18. Инвентаризация имущества и обязательств осуществляется для обеспечения достоверности данных:

- а) бухгалтерского учета;
- б) бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.
- в) бухгалтерской отчетности и производственного учета.

19. Для определения фактической себестоимости объектов учета используется:

- а) система счетов и двойная запись.
- б) инвентаризация.
- в) калькуляция.

20. Первичный учет – это:

- а) отражение фактов хозяйственной деятельности в момент их совершения;
- б) первичная оценка имущества и обязательств;
- в) шифровка хозяйственных операций для последующего их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Ответы к тестам:

1 (б); 2 (а); 3 (в); 4 (а); 5 (в); 6 (б); 7 (а); 8 (в); 9 (в); 10 (а); 11(б); 12 (а); 13 (в); 14 (в); 15 (б); 16 (в); 17 (б); 18 (в); 19 (в); 20 (а).

Задания

1. Произвести группировку имущества предприятия:

а) по сферам нахождения:

- сфера производства;
- сфера обращения;
- сфера инвестиционной деятельности;
- внепроизводственная сфера

б) по источникам образования:

- собственные;
- заемные.

Имущество предприятия и источники его образования

№ п/п	Наименование имущества и источников образования	Тыс. руб.
1	Краткосрочные займы	2200
2	Сырье и основные материалы	800
3	Здание, оборудование складского хозяйства	450
4	Валютный счет	500
5	Здание заводоуправления	1500
6	Топливо	750
7	Добавочный капитал	1800
8	Незавершенное производство	340
9	Касса	30
10	Товары отгруженные	630
11	Технологическое оборудование	4200
12	Готовая продукция	570
13	Задолженность поставщикам за полученные материалы	1520
14	Расчетные счета	1080
15	Основные средства ЖКХ	2500
16	Покупные полуфабрикаты	200
17	Задолженность работникам по оплате труда	260
18	Здание основного цеха	1800
19	Уставный капитал	5000
20	Нематериальные активы	140
21	Задолженность по налогам в бюджет	310
22	Задолженность прочим дебиторам и кредиторам	750
23	Собственные акции	250
24	Доходы будущих периодов	70
25	Нераспределенная прибыль	520
26	Резервный капитал	150
27	Задолженность учредителей	150
28	Долгосрочные кредиты банка	2130

Окончание табл.

№ п/п	Наименование имущества и источников образования	Тыс. руб.
29	Финансовые вложения	680
30	Товары	130
31	Запасные части	140
32	Доходные вложения в материальные ценности	600
33	Здание профилактория	1200
34	Задолженность покупателей за отгруженную продукцию	740
35	Задолженность органам социального страхования	270
36	Задолженность подотчетных лиц	30
37	Целевое финансирование	800
38	Расходы будущих периодов	160
39	Резервный капитал	3000

Ответ к заданию 1

Имущество:	в сфере производства	10 610
	в сфере обращения	3730
	в сфере инвестиционной деятельности	1280
	во внепроизводственной сфере	3700
	<i>Итого</i>	<i>19 320</i>
Источники формирования средств:	собственные	11440
	заемные (привлеченные)	7880
	<i>Итого</i>	<i>19 320</i>

2. Произвести группировку имущества предприятия по видам.

Имущество предприятия на 1.01 20__ г.

№ п/п	Наименование имущества и источников образования	Тыс. руб.
1	Сырье и основные материалы	1800
2	Здание заводоуправления	4500
3	Валютный счет	500
4	Здание производственное	6800
5	Топливо	750
6	Незавершенное капитальное строительство	1800
7	Незавершенное производство	340
8	Касса	30
9	Товары на складе	630
10	Технологическое оборудование	9600
11	Готовая продукция	970
12	Запасные части	1220
13	Расчетный счет	1680
14	Транспортные средства	2500
15	Покупные полуфабрикаты	480
16	Тара на складе	260

Окончание табл.

<i>№ n/n</i>	<i>Наименование имущества и источников образования</i>	<i>Тыс. руб.</i>
17	<i>Здание паросилового цеха</i>	<i>3900</i>
18	<i>Инструмент (срок службы менее 1 г.)</i>	<i>1300</i>
19	<i>Нематериальные активы</i>	<i>740</i>
20	<i>Краткосрочные финансовые вложения</i>	<i>910</i>
21	<i>Дебиторская задолженность покупателей</i>	<i>750</i>
22	<i>Задолженность учредителей</i>	<i>150</i>
23	<i>Долгосрочные финансовые вложения</i>	<i>2130</i>
24	<i>Инвентарь производственный</i>	<i>3390</i>

Группировку имущества предприятия и расчет стоимости по группам и подгруппам произвести в таблице следующей формы:

<i>№ n/n</i>	<i>Группа имущества</i>	<i>Подгруппа имущества</i>	<i>Наименование имущества</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>
<i>I</i>	<i>Внеоборотные активы</i>	<i>Нематериальные активы. Основные средства. Долгосрочные финансовые вложения</i>		
	<i>Итого по I группе</i>			<i>35 360</i>
<i>II</i>	<i>Оборотные активы</i>	<i>Запасы Дебиторская задолжен- ность Краткосрочные финансовые вложения Денежные средства</i>		
	<i>Итого по II группе</i>			<i>11 770</i>
	<i>Всего имущества</i>			<i>47 130</i>

Итоговая стоимость имущества по группам приведена в таблице для контроля правильности группировки.

3. По приведенным данным в таблице произвести группировку имущества предприятия по источникам образования.

Состав источников образования имущества предприятия на 1. 01.20 __ гг.

<i>№ n/n</i>	<i>Наименование источников образования имущества</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>
1	<i>Долгосрочные кредиты</i>	<i>8500</i>
2	<i>Нераспределенная прибыль прошлых периодов</i>	<i>5280</i>
3	<i>Добавочный капитал</i>	<i>1800</i>
4	<i>Задолженность поставщикам сырья, материалов</i>	<i>8330</i>
5	<i>Краткосрочные кредиты</i>	<i>3500</i>
6	<i>Задолженность Энергосбыту за потребленную энергию</i>	<i>1900</i>
7	<i>Уставный капитал</i>	<i>2200</i>

Окончание табл.

№ п/п	Наименование источников образования имущества	Сумма, тыс. руб.
8	Резервы предстоящих расходов и платежей	1400
9	Задолженность по отчислениям на соц. страхование	510
10	Резервный капитал	4300
11	Задолженность транспортной организации за перевозки материальных ресурсов	520
12	Прибыль текущего года	1380
13	Задолженность работникам предприятия по заработной плате	1930
14	Целевое финансирование	4700
15	Задолженность по налогам и сборам	880
ИТОГО		47 130

Группировку имущества по источникам образования выполнить в таблице следующей формы.

№ п/п	Группы источников образовательного имущества	Подгруппы источников	Наименование источников	Сумма, тыс. руб.
I	Собственные источники	Капитал и резервы Целевое финансирование и поступления Прибыль		
	ИТОГО			19 660
II	Заемные источники	Долгосрочные Краткосрочные		
	ИТОГО			27 470
	Всего источников			47 130

Объем источников финансирования имущества по группам приведен в таблице для контроля правильности группировки. Следует обратить внимание на то, что стоимость имущества предприятия (задание 2) всегда должна быть равна источникам его образования (задание 3).

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Бухгалтерский баланс: понятие, строение, содержание

Метод балансового обобщения широко используется при планировании, прогнозировании, при подготовке информации для обоснования и принятия управленческих решений, при анализе финансовой, производственно-хозяйственной деятельности и т.д. Этот метод заключается в том, что отражаемые объекты рассматриваются с двух позиций, определяемых видом баланса. Составляются различные виды баланса: бухгалтерский баланс, баланс доходов и расходов, материальный баланс, межотраслевой баланс и т.д.

Баланс означает равенство (буквально – «весы»). Так, материальный баланс означает равенство производства и потребления определенного вида продукции. Продукция рассматривается в данном балансе с позиции производства (предложения) и с позиции потребления (спроса).

Баланс доходов и расходов предопределяет равенство планируемых расходов и ожидаемых доходов.

В бухгалтерском балансе с двух позиций рассматривается имущество организации. С одной стороны, баланс показывает, каким имуществом организация (предприятие) располагает, с другой – за счет каких источников это имущество сформировано. В соответствии с этим дается определение бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки имущества по составу и размещению и по источникам его формирования в денежной оценке на определенную дату. Другими словами, бухгалтерский баланс отражает состояние средств и источников их образования на дату составления (обычно баланс составляется на первое число каждого месяца, а также при ревизиях, проверках, проводимых по решению администрации или внешних органов, или при смене главного бухгалтера). По оформлению бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: актива и пассива (прил. 1). В российском бухгалтерском учете в активе отражается имущество организации, в пассиве – источники формирования этого имущества. А поскольку баланс – это равенство, сумма актива равна сумме пассива и, следовательно, имущество в стоимостной оценке соответствует источникам его образования. Итоги по активу и пассиву называют *валютой бухгалтерского баланса*. Строки актива или пассива, характеризующие определенные виды средств или источников, называются *статьями баланса*. Статьи объединяются в разделы в соответствии с экономическим содержанием учитываемых объектов. В активе баланса имущество сгруппировано в два раздела. В первом разделе актива «Внеоборотные активы» представлены девять статей: «Нематериальные активы», «Результаты исследований и разработок», «Нематериальные поисковые активы», «Материальные поисковые активы», «Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности», «Финансовые вложения», «Отложенные налоговые активы» и «Прочие внеоборотные активы». Нематериальные активы и основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, определяемой разностью первоначальной стоимости и суммы начисленной за период эксплуатации амортизации. Средства, представленные в первом разделе, относятся к наименее ликвидным активам (их непросто превратить при необходимости в наличные деньги).

Во втором разделе актива баланса представлены оборотные средства. Статья «Запасы» отражает информацию по материалам, затратам в незавершенном производстве, готовой продукции и товарам, товарам отгруженным и прочим запасам и затратам. Отдельной статьей представлен налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

Статья «Дебиторская задолженность» отражает задолженность покупателей и заказчиков, дочерних и зависимых обществ, прочих дебиторов. Статья «Финансовые вложения» отражает информацию по краткосрочным ценным бумагам. Статья «Денежные средства» отражает остатки денежных средств на расчетных, валютных, специальных счетах, в кассе, переводах.

Оборотные активы обладают высокой ликвидностью, при этом абсолютно ликвидны денежные средства.

В пассиве баланса источники формирования средств сгруппированы в три раздела (III–V разделы баланса). В третьем разделе пассива баланса «Капитал и резервы» собственные источники формирования средств представлены статьями «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года». Отдельными статьями выделены «Собственные акции, выкупленные у акционеров» и « Переоценка внеоборотных активов»

В четвертом разделе «Долгосрочные обязательства» отражаются кредиты банков и прочие займы, полученные на срок более года. Отдельными статьями выделены «Отложенные налоговые обязательства» и «Оценочные обязательства».

В пятом разделе «Краткосрочные обязательства» отдельными статьями выделены «Заемные средства», где отражаются кредиты и займы, полученные на срок менее года, «Кредиторская задолженность», где отражается задолженность поставщикам и подрядчикам за поставленные материальные ценности и за выполненные работы, работникам организации по заработной плате; бюджету, социальным фондам – по налогам и платежам.

В этом же разделе выделены статьи «Доходы будущих периодов», «Оценочные обязательства» и «Прочие краткосрочные пассивы». Соотношение (процентное) показателей по разделам и статьям актива и пассива называют *структурой баланса*. Знание структуры бухгалтерского баланса имеет большое аналитическое значение, поскольку позволяет своевременно выявлять ухудшение финансового положения предприятия и принимать соответствующие решения.

Благодаря компактной форме отчетный баланс является удобным документом, который дает представление об имущественном состоянии предприятия на определенную дату, а также о произошедших изменениях за длительный период. В балансе отражается информация на три даты. По данным бухгалтерского баланса определяется обеспеченность предприятия средствами, контролируется правильность их использования, выявляются недостатки в работе и их причины.

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов балансов.

Сальдовый баланс отражает состояние средств и источников их формирования на определенную дату. Для составления этого баланса выводятся остатки (сальдо) по счетам. Кроме того, остатки по некоторым (основным)

счетам отражаются с учетом остатков на регулирующих счетах. В частности, основные средства отражаются в балансе по остаточной стоимости. Поэтому данный баланс называется *сальдовым балансом-нетто* (чистым). В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

В качестве промежуточного рабочего документа при составлении сальдового баланса большое значение имеет *оборотный баланс*. В оборотном балансе помимо остатков средств и источников образования имущества содержатся данные об их движении (обороты) за отчетный период. В оборотном балансе отдельными статьями отражается движение объектов учета как на основных, так и на регулирующих счетах. В частности, основные средства отражаются по первоначальной стоимости, а отдельной строкой показывается сумма начисленной амортизации. В результате этого валюта оборотного баланса будет больше валюты сальдового баланса-нетто на сумму, отраженную на регулирующих счетах. Поэтому данный баланс называют *оборотным балансом-брутто* (грубым). Оборотный баланс-брутто используется также для анализа, научных исследований и т.д.

По времени составления баланса относительно периода деятельности предприятия различают следующие виды балансов: вступительный (начальный) баланс, заключительный баланс, ликвидационный баланс.

Вступительный баланс – первый баланс, составленный в начале деятельности предприятия. В его активе отражается имущество, полученное при организации предприятия, в активе – источники поступления этого имущества. Начальный баланс содержит значительно меньше статей, чем все последующие балансы.

Заключительный баланс – отчетный документ о производственно-финансовой деятельности за определенный период времени. Он составляется на основе выведенных остатков по счетам и результатов инвентаризации средств и расчетов.

Предварительный (провизорный) баланс – бухгалтерский баланс, составленный заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества предприятия. Этот баланс составляется на основе фактических данных бухгалтерского учета на дату его составления и ожидаемых данных о хозяйственных операциях, которые будут совершены до конца отчетного периода. Целью предварительного баланса является прогнозирование финансового положения предприятия к концу отчетного периода.

3.2. Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс

Совершаемые на предприятиях хозяйственные операции оказывают непосредственное влияние на состояние средств и источников их формирования, а следовательно, вызывают изменение в бухгалтерском балансе.

Одни операции вызывают изменение валюты баланса, другие приводят к сдвигам в структуре его актива или пассива.

По характеру влияния на бухгалтерский баланс все хозяйственные операции делятся на четыре типа.

Операции первого типа приводят к изменению состава имущества. Операция затрагивает две или более статей актива, в результате чего происходит перегруппировка средств в активе баланса. Валюта баланса в этом случае не изменяется.

Например, с расчетного счета получены в кассу деньги в сумме 20 тыс. руб. для выплаты зарплаты рабочим. В результате этой операции средства по статье «Расчетный счет» уменьшились, а по статье «Касса» увеличились на одну и ту же сумму – 20 тыс. руб. Сумма баланса (валюта) не изменилась.

Баланс (сокращенный), тыс. руб.

	<i>На начало месяца</i>	<i>Изменения (+, –)</i>	<i>На конец месяца</i>
Актив			
<i>Основные средства</i>	<i>1000</i>		<i>1000</i>
<i>Материалы</i>	<i>200</i>		<i>200</i>
<i>Касса</i>	<i>10</i>	<i>+ 20</i>	<i>30</i>
<i>Расчетный счет</i>	<i>180</i>	<i>– 20</i>	<i>160</i>
Баланс	<i>1390</i>		<i>1390</i>
Пассив			
<i>Уставный капитал</i>	<i>300</i>		<i>300</i>
<i>Резервный капитал</i>	<i>40</i>		<i>40</i>
<i>Нераспределенная прибыль</i>	<i>250</i>		<i>250</i>
<i>Кредиторская задолженность поставщикам</i>	<i>800</i>		<i>800</i>
Баланс	<i>1390</i>		<i>1390</i>

Влияние операций первого типа на бухгалтерский баланс можно записать уравнением: $\Sigma A + I_1 - I_1 = \Sigma П$,

где ΣA – сумма актива;

$\Sigma П$ – сумма пассива;

I – изменения в балансе под влиянием хозяйственной операции.

Операции второго типа изменяют источники формирования имущества организации. Эти операции затрагивают две или более статей пассива баланса и не изменяют валюты баланса.

Например, за счет нераспределенной прибыли создан резервный капитал в сумме 100 тыс. руб. В результате этой операции одна статья пассива увеличилась (увеличился резервный капитал), другая – уменьшилась (уменьшилась нераспределенная прибыль) на одну и ту же сумму – 100 тыс. руб. Сумма баланса (валюта) не изменилась.

Баланс (сокращенный), тыс. руб.

	<i>На начало месяца</i>	<i>Изменения (+, -)</i>	<i>На конец месяца</i>
<i>Актив</i>			
<i>Основные средства</i>	1000		1000
<i>Материалы</i>	200		200
<i>Касса</i>	30		30
<i>Расчетный счет</i>	160		160
<i>Баланс</i>	1390		1390
<i>Пассив</i>			
<i>Уставный капитал</i>	300		300
<i>Резервный капитал</i>	40	+ 100	140
<i>Нераспределенная прибыль</i>	250		150
<i>Кредиторская задолженность поставщикам</i>	800	- 100	800
<i>Баланс</i>	1390		1390

Ко второму типу относятся также операции по удержанию налогов из заработной платы работников организации и др.

Влияние операций второго типа на бухгалтерский баланс можно записать уравнением: $\Sigma A = \Sigma П + И_2 - И_2$.

Операции третьего типа увеличивают одновременно как величину имущества, так и источников его формирования. Эти операции затрагивают одну статью актива и одну или более статей пассива и наоборот, одну статью пассива и одну или более статей актива. Валюта баланса в результате этих операций увеличивается.

Например, от поставщиков получены материалы стоимостью 30 тыс. руб. Расчеты не произведены. В результате этой операции одновременно увеличивается статья актива «Материалы» и статья пассива «Кредиторская задолженность поставщикам» на одну и ту же сумму – 30 тыс. руб. Валюта баланса увеличивается, равенство актива и пассива сохраняется.

Баланс (сокращенный) тыс. руб.

	<i>На начало месяца</i>	<i>Изменения (+, -)</i>	<i>На конец месяца</i>
<i>Актив</i>			
<i>Основные средства</i>	1000		1000
<i>Материалы</i>	200		230
<i>Касса</i>	30	+ 30,0	30
<i>Расчетный счет</i>	160		160
<i>Баланс</i>	1390		1420
<i>Пассив</i>			
<i>Уставный капитал</i>	300		300
<i>Резервный капитал</i>	140		140
<i>Нераспределенная прибыль</i>	150		150
<i>Кредиторская задолженность поставщикам</i>	800	+30,0	830
<i>Баланс</i>	1390		1420

К данному типу относятся также операции по начислению заработной платы работникам организации за выполненные работы, поступлению от поставщиков основных средств, зачислению на расчетный счет кредитов банка и др.

Влияние операций третьего типа на бухгалтерский баланс можно выразить уравнением: $\Sigma A + И_3 = \Sigma П + И_3$.

Операции четвертого типа одновременно уменьшают величину имущества и источников его формирования. Эти операции затрагивают одну статью актива и одну или несколько статей пассива (или наоборот), уменьшая в результате валюту баланса.

Например, с расчетного счета перечислено поставщикам 60 тыс. руб. в погашение задолженности. Эта операция уменьшает статью актива «Расчетный счет» и статью пассива «Кредиторская задолженность поставщикам» на одну и ту же сумму – 60 тыс. руб. Валюта уменьшается.

Баланс (сокращенный), тыс. руб.

	<i>На начало месяца</i>	<i>Изменения (+, -)</i>	<i>На конец месяца</i>
<i>Актив</i>			
<i>Основные средства</i>	1000		1000
<i>Материалы</i>	230		230
<i>Касса</i>	30		30
<i>Расчетный счет</i>	160	- 60	100
<i>Баланс</i>	1420		1360
<i>Пассив</i>			
<i>Уставный капитал</i>	300		300
<i>Резервный капитал</i>	140		140
<i>Нераспределенная прибыль</i>	150		150
<i>Кредиторская задолженность поставщикам</i>	830	- 60	770
<i>Баланс</i>	1420		1360

К четвертому типу относятся операции по выплате заработной платы из кассы, погашению задолженности по банковским кредитам, по налогам и др.

Влияние операций четвертого типа на бухгалтерский баланс можно записать уравнением: $\Sigma A - И_4 = \Sigma П - И_4$.

Влияние рассмотренных типов хозяйственных операций на бухгалтерский баланс можно представить схемой.

Влияние на бухгалтерский баланс хозяйственных операций различных типов

Бухгалтерский баланс			
Актив (хозяйственные средства)		Пассив (источники хозяйственных средств)	
Увеличение	Уменьшение	Уменьшение	Увеличение
← I тип	→		← II тип
	III тип	←	→
←	IV тип	←	→
	←	→	

Контрольные вопросы, тесты и задания к главе 3

Вопросы для самоконтроля

1. Что отражает бухгалтерский баланс?
2. Назовите важнейший признак баланса.
3. Что отражает статья баланса?
4. Из каких разделов состоит актив и пассив бухгалтерского баланса?
5. Назовите группы экономически однородных статей баланса.
6. Что называют структурой и валютой баланса?
7. В чем заключается необходимость бухгалтерского баланса?
8. Назовите виды бухгалтерских балансов.
9. Каким образом хозяйственные операции влияют на баланс? Перечислите типы хозяйственных операций по своему влиянию на баланс.
10. К какому типу относятся операции, изменяющие структуру пассива?
11. Под влиянием каких хозяйственных операций происходит изменение структуры актива баланса?
12. Какие операции увеличивают (или уменьшают) валюту баланса?
13. Какие балансы называют балансом-нетто и балансом-брутто?
14. Особенности оборотного баланса.
15. Кем подписывается отчетный баланс?

Тесты

1. Бухгалтерский баланс – это обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации:
 - а) по видам и источникам образования в денежной оценке на дату составления;
 - б) по его видам и источникам образования в денежной оценке за определенный период времени;
 - в) на определенную дату в натурально-стоимостных показателях.

2. Основные виды бухгалтерских балансов:

- а) управляемый, saniруемый, разделительный, сводный, консольный, консолидируемый, разделительный, вступительный;
- б) вступительный, региональный, финансовый, ликвидационный, сводный, консольный, разделительный;
- в) вступительный, соединительный, разделительный, saniруемый, ликвидационный, сводный, консолидируемый.

3. Вступительный баланс составляется для:

- а) планирования хозяйственной деятельности;
- б) оценки имущества на дату ликвидации организации;
- в) оценки имущества на дату начала работы.

4. Статьи актива баланса располагаются:

- а) в порядке убывающей ликвидности;
- б) порядке возрастающей ликвидности;
- в) произвольном порядке.

5. В каком порядке расположены статьи пассива баланса?

- а) по возрастающей срочности погашения обязательств;
- б) по возрастающей ликвидности;
- в) в порядке снижения срочности погашения обязательств.

6. Какие операции относятся к I типу?

- а) вызывающие изменения в пассиве баланса, не меняющие его итоги;
- б) вызывающие изменения в активе баланса, не меняющие его итоги;
- в) поступление средств, равновеликое увеличение актива и пассива баланса.

7. Какие операции относят ко II типу?

- а) вызывают изменения в активе баланса, не меняя его итога.
- б) поступление средств, равновеликое увеличение актива и пассива баланса.
- в) вызывают изменения только в пассиве баланса, не меняя его итога.

8. Какие операции относят к III типу?

- а) вызывают изменения в активе баланса, не меняя его итога;
- б) выбытие средств, равновеликое уменьшение актива и пассива баланса;
- в) поступление средств; равновеликое увеличение актива и пассива баланса.

9. Какие операции относят к IV типу?

- а) выбытие средств, равновеликое уменьшение актива и пассива баланса;
- б) вызывают изменения в активе баланса, не меняя его итога;
- в) поступление средств, равновеликое увеличение актива и пассива баланса.

10. Второй тип хозяйственной операции отражается уравнением:

- а) $A + X = П + X$;
- б) $A = П + X - X$;
- в) $A + X - X = П$.

Задачи

1. По данным, приведенным в таблице, произвести группировку имущества предприятия по статьям актива бухгалтерского баланса

Состав имущества предприятия на 1. 04. 20__ г.

№ n/n	Наименование имущества	Сумма, тыс. руб.
1	Пиломатериалы на складе готовой продукции	4500
2	Незавершенное производство	480
3	Горюче-смазочные материалы на складе	250
4	Оборудование технологическое	40 000
5	Дебиторская задолженность покупателей	28 000
6	Химикаты на складе	3300
7	Денежные средства на расчетном счете	1450
8	Размольное оборудование	3750
9	Полуфабрикаты покупные на складе	14 200
10	Дебиторская задолженность подотчетных лиц	120
11	Вспомогательные материалы на складе	1530
12	Запасные части на складе	2700
13	Денежные средства в кассе	270
14	Прочие дебиторы	700
15	Незавершенное капитальное строительство	5600
16	Патенты	1500
17	Тара на складе	2340
18	Программы для ЭВМ	300
19	Цеховой транспорт	450
20	Здания	37 000
21	Складское оборудование	2500
22	Упаковочное оборудование	1900
23	Краткосрочные ценные бумаги	2000
24	Автомобили	7800
25	Строительные материалы на складе	6300
26	Отгруженная продукция покупателям	490
27	Хозяйственный инвентарь	1820
28	Вычислительная техника	2580
29	Лабораторное оборудование	370
30	Долгосрочные ценные бумаги	1500
ИТОГО		175 700

По полученным данным определить структуру имущества предприятия (актива бухгалтерского баланса).

1. При выполнении задания использовать форму баланса, приведенную в прил. 1.

2. По приведенным данным произвести группировку источников образования имущества (по статьям пассива бухгалтерского баланса).

Состав источников образования имущества предприятия на 1. 04.20 _ г.

№ п/п	Наименование источников образования имущества	Сумма, тыс. руб.
1	Задолженность предприятия по налогам и сборам	1640
2	Добавочный капитал	2800
3	Задолженность поставщикам сырья, материалов	42 400
4	Краткосрочные кредиты	1500
5	Задолженность Энергосбыту за потребленную энергию	15 300
6	Уставный капитал	20 250
7	Резервы предстоящих расходов и платежей	3400
8	Нераспределенная прибыль прошлых периодов	5520
9	Долгосрочные займы	30 000
10	Задолженность по отчислениям на социальное страхование и обеспечение	3150
11	Резервный капитал	4230
12	Задолженность транспортной организации за перевозки материальных ресурсов	1120
13	Доходы будущих периодов	680
14	Прибыль текущего года	380
15	Задолженность работникам предприятия по заработной плате	10 430
16	Целевое финансирование	28 000
17	Прочие долгосрочные обязательства	120
18	Заложность учредителям	2500
19	Долгосрочные оценочные обязательства	2080
20	Прочие краткосрочные обязательства	200
ИТОГО		175 700

По полученным данным определить структуру пассива бухгалтерского баланса. При выполнении задания использовать форму баланса, приведенную в прил. 1.

3. Сгруппировать средства и источники их образования, приведенные в таблице, в балансовые статьи, разделы и составить баланс предприятия. При выполнении задания использовать форму баланса, приведенную в прил. 1.

Состав средств предприятия и их источников на 1.07. 20 _ г.

№ п/п	Наименование хозяйственных средств и источников их образования	Сумма, тыс. руб.
1	Резервный капитал	300
2	Транспортные средства	800
3	Дебиторская задолженность покупателей	960
4	Задолженность органам социального страхования	120
5	Денежные средства на расчетном счете	470
6	Задолженность работникам предприятия по заработной плате	350
7	Здание административное	430
8	Резервы предстоящих расходов	85
9	Авансы, выданные поставщикам	140
10	Топливо на складе	650

Окончание табл.

№ п/п	Наименование хозяйственных средств и источников их образования	Сумма, тыс. руб.
11	Прибыль нераспределенная прошлых лет	560
12	Инвентарь производственный	250
13	Задолженность предприятия транспортным организациям	110
14	Запасные части на складе	380
15	Целевое финансирование	500
16	Силовое оборудование	980
17	Прибыль текущего года	140
18	Незавершенное капитальное строительство	1840
19	Краткосрочные кредиты банка	1500
20	Вычислительная техника	320
21	Задолженность прочим кредиторам	200
22	Долгосрочные займы	2000
23	Зеленые насаждения	150
24	Незавершенное производство	165
25	Амортизация основных средств	3200
26	Добавочный капитал	395
27	Здания производственные	1200
28	Готовая продукция на складе	140
29	Уставный капитал	2500
30	Задолженность предприятия энергосбыту	280
31	Товары на складе	50
32	Задолженность предприятия по налогам и сборам	175
33	Оборудование технологическое	2500
34	Деньги в кассе	30
35	Задолженность предприятия поставщикам	390
36	Материалы на складе	1350
37	Долгосрочные ценные бумаги	400
38	Доходы будущих периодов	350
39	Дооценка основных средств	650
40	Доходные вложения в материальные ценности	600

4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1. Бухгалтерские счета: назначение, понятие, строение

Бухгалтерский баланс отражает состояние средств и источников их формирования на определенную дату (на первое число каждого месяца, квартала и др.). Для текущего учета, контроля и получения непрерывной информации о состоянии и движении имущества используется система счетов бухгалтерского учета.

Система счетов – это способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за средствами и хозяйственными операциями.

На каждый вид хозяйственных средств и их источников предназначается отдельный счет, на котором систематизируются и накапливаются текущие данные по однородным хозяйственным операциям.

По строению счет представляет собой двухстороннюю таблицу, левая часть которой имеет условное обозначение «Дебет», правая – «Кредит». Название счета соответствует учитываемому объекту. Например, счет «Основные средства», счет «Материалы» и т.д.

Счет может быть представлен следующей схемой.

Счет 01 «Основные средства»

Дебет				Кредит			
№ операции	Дата	Основание записи	Сумма, тыс. руб.	№ операции	Дата	Основание записи	Сумма, тыс. руб.
1	15.01.20..г	Введены в эксплуатацию основные средства, акт № 1	6500	2	25.01.20..г	Списаны автомобильные транспортные средства после дорожно-транспортного происшествия, акт № 2	300

Операции на счетах отражаются в хронологическом порядке, т.е. в последовательности их совершения во времени на основании первичных документов. И, как видно из представленной схемы счета «Основные средства», при регистрации операции указывается название первичного документа, его номер, дата составления и сумма.

В учебных целях пользуются упрощенной формой счета (в виде буквы «Т»), по дебету и кредиту счета записывается номер операции и сумма по операции.

Дебет	Счет	Кредит
Номер счета и наименование объекта учета		

Большинство счетов имеют остатки на начало и конец отчетного периода, для обозначения которых используется термин «сальдо». Итоговую сумму по операциям за отчетный период по дебету и по кредиту счета принято называть дебетовым и кредитовым оборотом соответственно.

По отношению к бухгалтерскому балансу счета делятся на две группы:

- счета для учета хозяйственных средств;
- счета для учета источников образования средств.

Хозяйственные средства отражаются в активе баланса, поэтому счета для учета средств называют *активными*.

Счета для учета источников образования средств, отражаемых в пассиве баланса, называют *пассивными*. Начальные сальдо (остатки) переносятся в счета из баланса на начало отчетного периода: из актива баланса – в дебет счетов (активных); из пассива баланса – в кредит счетов (пассивных).

Активные счета могут иметь только дебетовые остатки (сальдо), оборот по дебету означает поступление средств, а оборот по кредиту – выбытие средств (использование).

Активный счет	
Дебет	Кредит
наименование объекта учета	наименование объекта учета
С _н – остаток средств на начало отчетного периода	
Операции, в результате которых происходит увеличение остатка (поступление средств)	Операции, в результате которых происходит уменьшение остатка (выбытие средств)
Об _д – оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Об _к – оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций).
С _к – остаток средств на конец отчетного периода	

Для определения конечного сальдо на активном счете используется следующая формула:

$$C_k = C_n + Об_d - Об_k.$$

На активном счете в результате отражения операций к концу отчетного периода может сложиться две ситуации:

- 1) $C_k > 0$, если $C_n + Об_d > Об_k$ (т.е. сальдо есть);
- 2) $C_k = 0$, если $C_n + Об_d = Об_k$ (т.е. сальдо нет).

Кредитового «сальдо» на активном счете быть не может.

В качестве примера рассмотрим активный счет «Материалы».

Дебет	Счет 10 «Материалы»	Кредит
С _н (на 1.04)	500 000	
1.	250 000	3. 420 000
2.	300 000	4. 280 000
Об _д	550 000	Об _к 700 000
С _к (на 1.05)	350 000	

Начальное сальдо показывает, что на начало отчетного периода на складе оставалось материалов на сумму 500 000 руб. Оборот по дебету означает, что в течение отчетного периода на склад поступило материалов на сумму 550 000 руб. Оборот по кредиту показывает, что за отчетный период со склада отпущено материалов на сумму 700 000 руб. Конечное сальдо определилось в сумме 350 000 руб. (500 000 + 550 000 – 700 000).

Начальное сальдо принимается равным конечному сальдо этого счета на конец предыдущего отчетного периода (и отраженного в бухгалтерском балансе, например, на 1.04.), а конечное сальдо будет отражено в бухгалтерском балансе на 1.05.

Пассивные счета могут иметь только кредитовые остатки, оборот по кредиту означает увеличение источника, а оборот по дебету – уменьшение источника образования средств.

Пассивный счет	
Дебет	Кредит
наименование объекта учета	наименование объекта учета
	C_n – остаток источника на начало отчетного периода
Операции, в результате которых происходит уменьшение источников образования средств	Операции, в результате которых происходит увеличение источников образования средств
Об _д – оборот по дебету счета	Об _к – оборот по кредиту счета
	C_k – остаток источников образования средств

Для определения конечного сальдо на пассивном счете используется следующая формула: $C_k = C_n + Об_k - Об_d$.

В результате отражения операций на пассивном счете к концу отчетного периода может сложиться две ситуации:

- 1) $C_k > 0$, если $C_n + Об_k > Об_d$ (т.е. сальдо есть);
- 2) $C_k = 0$, если $C_n + Об_k = Об_d$ (т.е. сальдо нет).

Пассивный счет не может иметь дебетового сальдо.

В качестве примера рассмотрим пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Дебет	Счет 82 «Резервный капитал»	Кредит
	C_n (на 1.04)	600 000
1. 500 000	1.	200 000
Об _д 500 000	Об _к	200 000
	C_k (на 1.05)	300 000

Начальное сальдо на пассивном счете говорит о том, что в прошлые периоды был создан резерв и на 1.04 ... его сумма составила 600 000 руб. Оборот по кредиту показывает, что за отчетный период резерв увеличился на 200 000 руб., а оборот по дебету означает, что 500 000 руб. этого резерва использованы (например, на покрытие убытка от ЖКХ). Конечное сальдо в сумме 300 000 руб. (600 000 + 200 000 – 500 000) будет отражено в пассиве баланса по статье «Резервный капитал» на 1.05...г.

Существуют также **активно-пассивные счета**, которые обладают признаками как активных, так и пассивных счетов. Остаток на этих счетах может быть дебетовым, или кредитовым, или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

Рассмотрим активно-пассивный счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Счет «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	
Дебет	Кредит
	C_n (на 1.04. ...) 150 000
1. 150 000	3. 30 000
2. 70 000	4. 20 000
Об _д 22 0000	Об _к 50 000
C_k (на 1.05. ...) 20000	

Кредитовое сальдо на этом счете означает задолженность предприятия кредиторам. Операции по дебету могут означать погашение кредиторской задолженности или возникновение дебиторской задолженности (задолженности предприятию за выполненные работы, услуги, отгруженную продукцию). Операции по кредиту могут означать погашение дебиторской задолженности или возникновение кредиторской.

Конечное сальдо на активно-пассивных счетах определяется исходя из неравенств:

- при кредитовом начальном остатке:

$(C_n \text{ кредитовое} + \text{Об кредитовый}) > \text{или} < \text{Об дебетовый};$

- при дебетовом начальном остатке:

$(C_n \text{ дебетовое} + \text{Об дебетовый}) > \text{или} < \text{Об кредитовый}.$

Если левая часть неравенства больше правой, конечное сальдо остается на той же стороне, что и начальное сальдо, если меньше – сальдо переходит на другую сторону счета. При равенстве сторон счет не имеет конечного остатка. Дебетовое сальдо на этом счете означает дебиторскую задолженность сторонних организаций предприятию.

Между счетами и бухгалтерским балансом, как уже отмечалось, существует тесная взаимосвязь:

- счета на отчетный период открываются на основании данных баланса (расшифровки балансовых статей) на начало этого периода;

- каждой статье баланса соответствует счет (или несколько счетов);

- счета подразделяются на активные и пассивные аналогично статьям баланса;

- остатки хозяйственных средств из актива баланса отражаются по дебету активных счетов, остатки источников из пассива баланса – по кредиту пассивных счетов;

- все последующие записи по счетам в течение отчетного периода производятся соответственно с записью начального остатка, т.е. операции, вызывающие увеличение остатка, записываются на одну с ним сторону, а операции, вызывающие уменьшение остатка – на противоположную сторону;

- в конце отчетного периода на счетах подсчитываются обороты и выводятся остатки суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам – итогу пассива (валюте) баланса на основании конечных остатков по счетам составляется бухгалтерский баланс на первое число следующего за отчетным периодом месяца.

4.2. Двойная запись, понятие о бухгалтерской проводке

Двойная запись является одним из основных элементов метода бухгалтерского учета, в соответствии с которым каждая операция записывается дважды: по дебету одного счета и по кредиту другого в одной и той же

сумме. Двойная запись является следствием подразделения средств по составу и источникам и различным содержанием дебета и кредита в активных и пассивных счетах. Операции, отраженные по дебету в активных счетах, означают увеличение средств, а по дебету в пассивных счетах – уменьшение источника формирования средств. Операция, отраженная по кредиту активного счета, означает уменьшение средств, а по кредиту пассивного счета – увеличение источника образования средств.

Каждая хозяйственная операция в силу своего двойственного характера обязательно затрагивает два объекта учета и, соответственно, два счета. Так, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличиваются запасы материалов на складе, а с другой – уменьшаются денежные средства (если материалы куплены на наличные) или возникает задолженность поставщикам на сумму, равную стоимости материалов.

По своему влиянию на баланс и его структуру, как было рассмотрено выше, операции делятся на четыре типа, но все операции не нарушают баланса – равенства актива и пассива, т.е. имущество организации всегда равно источникам его формирования.

Следовательно, необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки имущества организации по составу и размещению и по источникам его образования.

Метод двойной записи имеет важное контрольное значение: поскольку каждая операция отражается на счетах дважды, по дебету одного и кредиту другого счета, то обороты по дебету и кредиту счетов должны быть равны. Неравенство оборотов по счетам за отчетный период говорит о несоблюдении метода двойной записи.

Взаимосвязь между счетами (дебетом одного и кредитом другого), возникающая в результате двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*, а взаимодействующие счета называются *корреспондирующими*.

Краткая запись взаимодействующих счетов по каждой хозяйственной операции с помощью номеров (шифров) счетов называется *бухгалтерской записью, или проводкой*. Другими словами, проводка (счетная формула) есть указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы записей по данной хозяйственной операции.

Бухгалтерские записи (проводки) по количеству затрагиваемых ими счетов подразделяются на простые и сложные.

Проводки, в которых корреспондируют только два счета – один по дебету, другой – по кредиту, называют *простыми*.

Пример. С расчетного счета получены деньги в кассу (на командировочные расходы) в сумме 50 000 руб. Проводка по данной операции будет следующей:

{	Дебет счета «Касса»	50 000 руб.
	Кредит счета «Расчетный счет»	50 000 руб.

Проводки, в которых один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или наоборот называют **сложными**.

Пример. Из кассы выдана зарплата рабочим 45 000 руб. и аванс на командировочные расходы 5000 руб. Проводка по этой операции будет следующей:

{	Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	45 000 руб.
	Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами»	5000 руб.
	Кредит счета «Касса»	50 000 руб.

Сложные проводки можно представить в виде двух простых:

1. { Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 45 000 руб.
Кредит счета «Касса» 45 000 руб.
2. { Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами» 5000 руб.
Кредит счета «Касса» 5000 руб.

В сложных проводках корреспонденция счетов должна быть выражена ясно. Поэтому нельзя составлять такие бухгалтерские записи (проводки), где одновременно затрагиваются несколько счетов по дебету и несколько по кредиту.

Правильное определение корреспондирующих счетов и составление бухгалтерских записей имеет большое значение. Поэтому при приобретении первых навыков составления проводок по каждой операции можно выделить четыре этапа.

1. По содержанию операции определяются участвующие в ней объекты учета (счета).

2. Устанавливается связь объекта с балансом, т.е. определяется, что отражает объект – имущество (отраженное в активе баланса и учитываемое на активном счете) или источник образования этого имущества (отраженный в пассиве баланса и учитываемый на пассивном счете).

3. Определяется тип операции по характеру ее влияния на валюту и структуру баланса.

4. По типу операции и схеме записей на активных и пассивных счетах устанавливается, какой из двух корреспондирующих счетов по рассматриваемой операции дебетуется, а какой кредитуется.

Вернемся к рассмотренным выше операциям и составим бухгалтерские проводки по предлагаемой методике.

Операция 1. *С расчетного счета получены деньги в кассу в сумме 50 000 руб.*

- в данной операции затрагивается два объекта учета (счета): «Касса» и «Расчетный счет»;

- оба объекта характеризуют имущество (денежные средства) и размещены в активе баланса;

- в результате операции изменяется две статьи актива баланса, в кассе сумма денег увеличивается, на расчетном счете – уменьшается, т.е. валюта баланса не изменяется, и операция относится к первому типу;

- оба счета являются активными, а значит увеличение средств отражается по дебету, уменьшение – по кредиту; следовательно, по данной операции дебетуется счет «Касса» и кредитуется счет «Расчетный счет».

Операция 2. Из кассы выдана заработная плата работникам предприятия в сумме 45 000 руб.

- в данной операции затрагивается два объекта (счета): «Расчеты с персоналом по оплате труда» и «Касса»;

- первый объект размещен в пассиве баланса и отражает задолженность предприятия работникам по заработной плате, второй объект «Касса» отражает имущество и размещен в активе баланса;

- в результате операции деньги в кассе уменьшаются, и одновременно уменьшается задолженность работникам по заработной плате, т.е. уменьшается сумма актива и сумма пассива (валюта) баланса; операция относится к четвертому типу;

- уменьшение средств отражается по кредиту активного счета, а уменьшение кредиторской задолженности – по дебету пассивного счета; следовательно, по данной операции кредитуется счет «Касса» и дебетуется счет «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По способу регистрации хозяйственных операций в бухгалтерском учете различают записи в хронологическом и систематическом порядке.

Хронологическая запись представляет собой отражение хозяйственных операций в последовательности их совершения независимо от их содержания.

Систематическая запись предусматривает регистрацию тех же хозяйственных операций согласно их экономическому содержанию.

Хронологические и систематические записи могут осуществляться отдельно и вместе. В первом случае хозяйственные операции первоначально отражаются в регистрационном журнале в хронологической последовательности их осуществления, а затем в систематическом порядке – на счетах бухгалтерского учета. Во втором случае хронологические и систематические записи производятся в одном комбинированном учетном регистре.

4.3. Понятие о счетах синтетического и аналитического учета

Счета бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения информации делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для укрупненной группировки и учета состава движения средств организации, их источников и хозяйственных процессов в денежном выражении. Учет, осуществляемый на этих счетах, называется **синтетическим**. Данные синтетического учета используются при составлении бухгалтерского баланса и других форм отчетности, при анализе финансово-хозяйственной деятельности и т.д. К синтетическим счетам относятся «Основные средства», «Материалы», «Расчеты с поставщиками» и т.д.

Для осуществления управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, контроля за состоянием расчетов с конкретными поставщиками, оптимизации запасов по различным видам материальных ресурсов и т.д. необходимо иметь детализированные данные по учитываемым объектам. Для получения подробной информации используются *аналитические счета*. Учет на этих счетах называется *аналитическим*. В аналитическом учете используются различные измерители. В частности, в аналитических счетах, отражающих движение товарно-материальных ценностей, учет ведется в денежном и натуральных измерителях, т.е. в количественно-суммовом выражении.

В аналитических счетах, отражающих источники средств, а также расчеты с поставщиками, с бюджетом – по налогам и т.д. учет ведется только в денежном выражении.

Уровень детализации аналитического учета зависит от поставленной цели и состава объектов, сгруппированных на синтетическом счете. Например, счет «Материалы» имеет одиннадцать субсчетов, такие как «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты...», «Топливо» и т.д. Субсчета являются синтетическими счетами второго порядка. Каждый из субсчетов может быть детализирован по аналитическим счетам. Так, например, к субсчету «Сырье и материалы» можно открыть аналитические счета «Древесное сырье», «Макулатура» и т. д. (счета третьего порядка). В свою очередь счет «Древесное сырье» можно детализировать аналитическими счетами «Балансовая древесина» и «Привозная щепа» (счета четвертого порядка). К счету «Балансовая древесина» можно открыть аналитические счета «Хвойная балансовая древесина», «Лиственная балансовая древесина» (счета пятого порядка).

Синтетические и аналитические счета тесно взаимосвязаны, что проявляется в следующем:

- аналитические счета открываются в развитие синтетических счетов (для их детализации);
- операция, отраженная на синтетическом счете, должна быть обязательно записана на аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- запись в синтетическом счете и в его аналитических счетах производится на одну и ту же сторону (по дебету или кредиту);
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на его аналитических счетах – частными суммами (дающими в итоге общую сумму);
- оборот по дебету синтетического счета равен сумме дебетовых оборотов соответствующих аналитических счетов (то же и по кредиту счетов);
- сальдо (остаток) синтетического счета равен сумме остатков его аналитических счетов.

Для подтверждения правильности учета ежемесячно проводится сверка данных синтетических и аналитических счетов.

Следует отметить, что не все синтетические счета требуют детализации. Необходимость ведения аналитического учета по многим счетам определяется организацией самостоятельно, что находит отражение в учетной политике и рабочем плане счетов.

4.4. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

Для получения сводной информации об имуществе организации и источниках его формирования данные бухгалтерских счетов в конце отчетного периода обобщаются. Одним из способов обобщения данных текущего бухгалтерского учета является составление *оборотных ведомостей*. Оборотные ведомости составляются по синтетическим и аналитическим счетам. В первом случае в оборотную ведомость записываются все синтетические счета (табл. 4.1), используемые в организации, при этом по каждому счету отражается начальное сальдо, обороты по дебету и кредиту и конечное сальдо.

Таблица 4.1

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за апрель 20__ г.

№ п/п	Наименование синтетических счетов	Остатки на 1.04. 20__ г.		Обороты за апрель 20__ г.		Остатки на 1.05. 20__ г.	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	Основные средства						
2	Материалы						
3	И т.д.						
	<i>Итого</i>	Σ1	Σ1	Σ2	Σ2	Σ3	Σ3

При правильном ведении текущего бухгалтерского учета в итоговой строке оборотной ведомости по синтетическим счетам должно быть три пары равных итогов:

- сумма начальных остатков по дебету всех счетов равна сумме начальных остатков по кредиту всех счетов;
- сумма оборотов по дебету всех счетов равна сумме оборотов по кредиту всех счетов;
- сумма конечных остатков по дебету всех счетов равна сумме конечных остатков по кредиту всех счетов;

Первое равенство обусловлено начальным балансом (сумма средств равна сумме источников).

Второе равенство является следствием двойной записи всех операций за отчетный период.

Третье равенство обеспечено первым и вторым равенством. Оборотную ведомость по синтетическим счетам называют оборотным балансом-брутто. Она содержит остатки и обороты по всем используемым счетам и

тем самым представляет собой обобщенное отражение состояния средств организации и их источников на определенную дату и изменение в их составе и величине за отчетный период.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам представляют собой своды оборотов и сальдо по каждой их группе, объединяемой одним синтетическим счетом. В зависимости от используемых в аналитическом учете измерителей оборотные ведомости по аналитическим счетам могут быть двух форм: количественно-суммовые и суммовые (контокоррентные).

Количественно-суммовая оборотная ведомость предназначена для обобщения информации аналитических счетов, открываемых к синтетическим счетам материальной группы (материалы, готовая продукция и т.д.), т.е. тех счетов, на которых учет ведется в денежном и количественном выражении.

Суммовая оборотная ведомость составляется по тем аналитическим счетам, которые ведутся только в денежном выражении (счета расчетов и счета для учета собственного капитала).

При правильном ведении синтетического и аналитического учета общие итоги остатков и оборотов оборотной ведомости по аналитическим счетам равны остаткам и оборотам объединяющего их синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам. И тем самым оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют большое информационное и контрольное значение:

- позволяют наблюдать за наличием и движением конкретных видов хозяйственных средств и источников их формирования;
- служат основой для проверки правильности учета на синтетических счетах;
- способствуют сохранности имущества организации.

Оборотные ведомости дают представление об изменениях в составе средств и их источников за отчетный период. Однако по данным ведомости нельзя определить источники поступления средств и направления их использования. Для получения такой информации составляют ***шахматные оборотные ведомости*** (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Шахматная оборотная ведомость

Кредит счетов Дебет счетов	Кредит счетов	Мате- риалы	Расчеты с персоналом по оплате труда	Расчетный счет	Расчеты с поставщиками	Итого по дебету счетов
Материалы					5000	5000
Основное производство	3500		2000			5500
Касса				500		500
Расчеты с поставщиками				4000		4000
Итого по кредиту	3500	2000		4500	5000	15 000

В ведомости отражаются итоги оборотов каждого счета за отчетный период. Записи в шахматную ведомость производятся так, чтобы была видна корреспонденция счетов.

Например, за месяц в результате неоднократных поставок было получено материалов на общую сумму 5000 у.д.е. В этих операциях счет «Материалы» (по дебету) корреспондируют со счетом «Расчеты с поставщиками» (по кредиту). В шахматной ведомости эта сумма записывается один раз на пересечении корреспондируемых счетов. Подведенный итог (оборот) по дебету счетов предопределяет итог (оборот) по кредиту счетов.

Наряду с этим шахматная оборотная ведомость показывает, за счет чего складываются обороты по счетам. Например, оборот по кредиту счета «Расчетный счет» в сумме 4500 у.д.е. сформировался при использовании денежных средств в двух направлениях: - перечислено поставщикам – 4000 у.д.е.; выдано в кассу – 500 у.д.е. Таким образом, шахматная ведомость предоставляет свод оборотов по счетам, позволяющий раскрывать их содержание и проводить проверку правильности корреспонденции счетов.

На практике широко используются *сальдовые ведомости*. Благодаря простой удобной форме сальдовые ведомости дают возможность осуществлять текущие наблюдения и контроль за остатками товарно-материальных ценностей. Сальдовые ведомости ведутся чаще по счетам аналитического учета при широкой номенклатуре различных видов материальных ценностей: сырья, материалов, топлива, готовой продукции.

Эти ведомости содержат только остатки по счетам на первое число каждого месяца, ведутся в течение года и имеют следующую форму (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Сальдовые ведомости к счету «Материалы»

Наименование аналитических счетов	Единица измерения	Цена, руб.	Остатки по счетам					
			01.01.2013 г.		01.02.2013 г. и т. д.		01.01.2014 г.	
			количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.
А								
В								
и т.д.								
Итого	Х	Х	Х		Х		Х	

Сальдовые ведомости, по сравнению с оборотными сокращают объем работ, но их использование требует тщательной проверки выведения остатков и допустимо лишь при наличии строгого контроля за учетными данными, на основе которых эти остатки выводятся, а также при высокой ответственности материально ответственных лиц и исполнителей.

Пример: рассмотрим ведение счетов синтетического и аналитического учета, порядок составления и сверки оборотных ведомостей.

1. Исходные данные.

1.1. Бухгалтерский баланс на 1.04.20...г. (сокращенный)

(в условных денежных единицах)

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
1. Основные средства	2500	1. Уставный капитал	2700
2. Материалы	320	2. Расчеты с поставщиками	560
3. Расчетный счет	780	3. Расчеты по налогам и оборотам	340
Баланс	3600	Баланс	3600

1.2. Выписка из оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Материалы»

Наименование материалов	Единица измерения	Цена, у.д.е.	Количество	Сумма, у.д. е.
1. Сталь	т	8	25	200
2. Алюминий	т	30	4	120
Итого		X	X	320

1.3. Выписка из оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками».

Поставщики	Сумма, у.д.е.
1. Metallургический комбинат	320
2. Алюминиевый завод	240
Итого	560

1.4. Журнал хозяйственных операций за апрель ...

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, у.д.е.		Корреспонденция	
		частная	общая	дебет	кредит
1	С расчетного счета перечислено поставщикам в погашение задолженности: - металлургическому комбинату - алюминиевому заводу	320 240	560	«Расчеты с поставщиками»	«Расчетный счет»
2	Переданы материалы со склада в производство: сталь 8 у.д.е. X 15 алюминий 30 у.д.е. X 3	120 90	210	«Основное производство»	«Материалы»
3	От металлургического комбината получена сталь 8 у.д.е. X 20, расчеты не произведены	160	160	«Материалы»	«Расчеты с поставщиками»
4	От алюминиевого завода получен алюминий 30 у.д.е. X 5, расчеты не произведены	150	150	«Материалы»	«Расчеты с поставщиками»
5	Переданы со склада в производство материалы: сталь 8 у.д.е. X 20 алюминий 30 у.д.е. X 3	160 90	250	«Основное производство»	«Материалы»

2. Синтетический и аналитический учет хозяйственных операций за апрель 20 _г.

Порядок учета хозяйственных операций на синтетических и аналитических счетах:

- операции отражаются в журнале и на счетах только при наличии первичного документа;

- по каждой операции составляется корреспонденция счетов, т.е. определяются взаимодействующие счета;

- в соответствии с корреспонденцией операции разносятся по синтетическим счетам методом двойной записи, т.е. одна и та же сумма отражается по дебету одного счета и кредиту другого;

- при ведении аналитического учета записи по операциям повторяются на аналитических счетах на ту же сторону (дебет или кредит), что и на счете синтетическом;

- на синтетических счетах отражаются общие суммы по операциям, на аналитических – частные;

- после разнесения всех операций подсчитываются обороты и выводятся остатки на конец периода как на синтетических, так и на аналитических счетах.

2.1. Для ведения учета открываются синтетические счета (Т-счета). Для этого из бухгалтерского баланса на 1.04 переносят на счета остатки: из актива баланса – в дебет счетов, из пассива баланса – в кредит счетов. Далее разносят операции по счетам, подсчитывают обороты, выводят конечные остатки (сальдо).

Д Счет «Основные средства» К	
С _н 2500	
Об _д -	Об _к -
С _к 2500	

Д Счет «Расчетный счет» К	
С _н 780	1) 560
Об _д -	Об _к 560
С _к 220	

Д Счет «Материалы» К	
С _н 320	
3) 160	2) 210
4) 150	5) 250
Об _д 310	Об _к 460
С _к 170	

Д Счет «Расчеты с поставщиками» К	
	С _н 560
1) 560	3) 160
	4) 150
Об _д 560	Об _к 310
	С _к 310

Д Счет «Уставный капитал» К	
	С _н 2700
Об _д -	Об _к -
	С _к 2700

Д Счет «Расчеты по налогам и счетам» К	
	С _н 340
Об _д -	Об _к -
	С _к 340

Д Счет «Основное производство» К	
С _н -	
2) 210	
5) 250	
Об _д - 460	Об _к -
С _к 460	

Д Счет «Расчетный счет» К	
С _н 780	1) 560
Об _д -	Об _к 560
С _к 220	

2.2. К синтетическому счету «Материалы» открывают аналитические счета. Для этого из оборотных ведомостей по аналитическим счетам переносят остатки на 1.04. 20__ г.

Д Аналитический счет «Сталь» к синтетическому счету «Материалы»				К			
№	Цена, у.д.е.	Количество, т.	Сумма, у.д.е.	№	Цена, у.д.е.	Количество, т.	Сумма, у.д.е.
С _н	8	25	200	2)	8	15	120
3)	8	20	160	5)	8	20	160
Об _о	8	20	160	Об _к	8	35	280
С _к	8	10	80				

Д Аналитический счет «Алюминий» к синтетическому счету «Материалы»				К			
№	Цена, у.д.е.	Количество, т.	Сумма, у.д.е.	№	Цена, у.д.е.	Количество, т.	Сумма, у.д.е.
С _н	30	4	120	2)	30	3	90
4)	30	5	150	5)	30	3	90
Об _о	30	5	150	Об _к	30	6	180
С _к	30	3	90				

2.3. К синтетическому счету «Расчеты с поставщиками ...» открывают аналитические счета.

Аналитический счет	
Д «Металлургический комбинат»	К
	С _н 320
1) 320	3) 160
Об _о 320	Об _к 160
	С _к 160

Аналитический счет	
Д «Алюминиевый завод»	К
	С _н 240
1) 240	4) 150
Об _о 240	Об _к 150
	С _к 150

3. Обобщение данных синтетического и аналитического учета.

В конце отчетного периода после подсчета оборотов и выведения остатков (сальдо) на синтетических и аналитических счетах составляются оборотные ведомости.

3.1. Оборотная ведомость по синтетическим счетам.

В этой ведомости каждому счету (независимо от того, были на нем отражены операции или нет) отводится строка, где отражается остаток на начало периода, обороты по дебету и кредиту (при их наличии) и остаток на конец периода. После отражения в ведомости информации со всех синтетических счетов подсчитываются итоги.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за апрель 20__ г.

№ п/п	Наименование синтетических счетов	Остатки на 1.04. 20__ г.		Обороты за апрель 20__ г.		Остатки на 1.05. 20__ г.	
		дебет	кре- дит	дебет	кре- дит	дебет	кре- дит
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Основные средства	2500	–	–	–	2500	–
2	Материалы	320	–	310	460	170	–

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Расчетный счет	780	–	–	560	220	–
4	Основное производство	–	–	460	-	460	–
5	Расчеты с поставщиками	–	560	560	310	-	310
6	Уставный капитал	–	2700	-	-	-	2700
7	Расчеты по налогам и сборам	–	340	-	-	-	340
	<i>Итого</i>	3600	3600	1330	1330	3350	3350

В итоге оборотной ведомости получены три пары равных результатов, что подтверждает правильность ведения записей по синтетическим счетам.

3.2. Оборотные ведомости по аналитическим счетам

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету «Материалы» за апрель 20 г.

Наименование	Единица измерения	Цена, у.д.е.	Остаток на 1.04.20 г.		Приход за 04.20 г.		Расход за 04.20 г.		Остаток на 1.05.20 г.	
			кол-во	сумма, у.д.е.	кол-во	сумма, у.д.е.	кол-во	сумма, у.д.е.	кол-во	сумма, у.д.е.
1. Сталь	Т	8	25	200	20	160	35	280	10	80
2. Алюминий	Т	30	4	120	5	150	6	180	3	90
<i>Итого</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	320	<i>X</i>	310	<i>X</i>	460	<i>X</i>	170

Итоговая строка оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету по своим показателям совпадает со строкой «Материалы» оборотной ведомости по синтетическим счетам, что подтверждает правильность учета материалов.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками»

Поставщики (аналитические счета)	Остаток на 1.04.20 г.		Обороты за 04.20 г.		Остаток на 1.05.20 г.	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1. Металлургический комбинат		320	320	160		160
2. Алюминиевый завод		240	240	150		150
<i>Итого</i>		560	560	310		310

Поскольку расчеты с поставщиками учитываются в денежном выражении, данная оборотная ведомость по своей форме отличается от оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Материалы».

Итоговая строка этой оборотной ведомости совпадает со строкой «Расчеты с поставщиками» оборотной ведомости по синтетическим счетам, что подтверждает правильность учета на соответствующем синтетическом счете. На практике аналитический учет ведется в оборотных ведомостях.

3.3. Бухгалтерский баланс на 1.05.20__г.

После сопоставления данных синтетического и аналитического учета может быть составлен бухгалтерский баланс на 1.05.20__г. Основанием для сопоставления баланса являются конечные остатки из оборотной ведомости по синтетическим счетам. В нашем примере валюта оборотного баланса будет равна валюте сальдового бухгалтерского баланса, поскольку в примере не использовались регулирующие счета.

Бухгалтерский баланс на 1.05.20__г.

Актив	Сумма, у.д.е.	Пассив	Сумма, у.д.е.
1. Основные средства	2500	1. Уставный капитал	2700
2. Материалы	170	2. Расчеты с поставщиками	310
3. Основное производство	460	3. Расчеты по налогам и платежам	340
4. Расчетный счет	220		
Баланс	3350	Баланс	3350

При сопоставлении начального и конечного балансов видно, что в результате проведенных за отчетный период операций валюта баланса уменьшилась, изменилась и структура баланса.

4.5. Классификация счетов бухгалтерского учета

Для решения различных задач учета, контроля, анализа финансово-хозяйственной деятельности, подготовки принятия управленческих решений важное значение имеет классификация счетов бухгалтерского учета.

Классификация счетов – это их группировка по наиболее существенным признакам, обеспечивающая единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей, а также возможность осознания «экономической нагрузки» того или другого счета.

Различают классификацию счетов по следующим признакам:

- экономическое содержание отражаемых объектов;
- назначение и структура.

4.5.1. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

В основу данной группировки положено экономическое содержание учитываемого объекта. Классификация счетов по данному признаку позволяет ответить на вопрос «Что учитывается на данном счете?». По данному признаку все счета бухгалтерского учета делятся на три группы:

- 1) для учета средств организации;
- 2) источников образования средств;
- 3) хозяйственных процессов и их результатов.

Первая группа объединяет активные счета, предназначенные для учета хозяйственных средств. На этих счетах отражается наличие, поступление, использование или выбытие имущества организации. Счета для получения средств в зависимости от сферы нахождения учитываемого имущества могут быть подразделены на подгруппы:

- счета для учета имущества в сфере производства;
- счета для учета имущества в сфере обращения;
- счета для учета средств в сфере инвестиционной деятельности.

На счетах имущества в сфере производства отражаются средства труда и предметы труда. Так, на счете «Основные средства» учитываются средства труда, на счете «Материалы» и «Животные на выращивании и откорме» – предметы труда.

Счета для учета имущества в сфере обращения можно подразделить на следующие группы:

- счета для учета денежных средств;
- учета предметов обращения;
- учета средств в расчетах.

Денежные средства учитываются на счетах «Касса», «Расчетный счет», «Валютный счет», «Специальные счета в банках» и др.

Предметы обращения отражаются на счетах «Готовая продукция» и «Товары отгруженные».

Счет «Готовая продукция» отражает наличие и движение готовой продукции внутри предприятия (передача готовой продукции из производства на склад, отгрузка со склада покупателям). Счет «Товары отгруженные» используется для учета готовой продукции с момента ее отгрузки до момента перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателям.

Счета для учета средств в расчетах используются для отражения дебиторской задолженности покупателей, других организаций, работников.

Дебиторская задолженность покупателей и других организаций возникает при отгрузке им готовой продукции, оказании услуг, сдаче выполненных работ и отражается на счетах «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Дебиторская задолженность своих работников возникает при выдаче из кассы денег в подотчет (на хозяйственные нужды или аванс на командировочные расходы) и учитывается на счете «Расчеты с подотчетными лицами».

Дебиторская задолженность работников может возникнуть при предоставлении займов и учитывается на счете «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Дебиторская задолженность учредителей возникает при регистрации предприятия и формировании уставного капитала в соответствии с учредительными документами.

Счета для учета средств в сфере инвестиционной деятельности используются для отражения следующих вложений:

- доходных вложений в материальные ценности (здания, сооружения, оборудование и др., предназначенные для представления другим организациям за плату во временное пользование);

- вложений в нематериальные активы, вложений, направляемых на совершенствование, замену и пополнение основных средств;

- финансовых вложений в паи, акции и прочие ценные бумаги других организаций.

Вторая группа объединяет пассивные счета, предназначена для учета источников образования имущества организации. Эти счета подразделяются на две подгруппы:

- для учета собственных источников образования средств;

- заемных средств.

К счетам, отражающим движение собственных источников образования имущества организации, относятся «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль» и т.д. На счете «Уставный капитал» отражаются источники образования имущества на момент создания организации. Размер уставного капитала, как уже отмечалось, определяется учредительными документами и отражает стоимость переданного организации учредителями имущества в денежной или натурально-вещественной форме (или сумму обязательств учредителей по взносу в уставный капитал). Остальные счета этой группы предназначены для отражения источников образования средств, возникших в процессе производственно-хозяйственной деятельности.

Счета для учета заемных (привлеченных) источников предназначены для отражения кредиторской задолженности другим организациям, бюджету, фондам, физическим лицам. Эти счета делятся на две подгруппы:

- для учета обязательств по расчетам;

- обязательств по распределению.

Для учета обязательств по расчетам используются счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», на которых отражаются долги (кредиторская задолженность) организации другим организациям за поставленные товароматериальные ценности, работы, услуги, банкам по полученным от них кредитам.

Счета для учета обязательств по распределению используются для отражения долгов работникам предприятия и государственным органам по налогам и платежам, возникающих в процессе производственно-хозяйственной деятельности. К этой подгруппе относят счета «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты по налогам и сборам».

Третья группа счетов предназначена для учета хозяйственных процессов и их результатов.

Эти счета могут быть подразделены на три подгруппы:

- для учета процесса производства;
- процесса обращения;
- результатов хозяйственных процессов.

К счетам, отражающим процесс производства, относятся счета «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» и др. Эти счета являются активными, по дебету счетов отражаются затраты, связанные с производством продукции. Одни из них используются для исчисления себестоимости той или другой продукции, другие – для учета затрат по отдельным статьям.

К счетам, отражающим процесс обращения, относятся счета «Готовая продукция», «Продукция отгруженная», «Расходы на продажу».

К счетам, отражающим результаты хозяйственных процессов, относятся счета «Прибыль и убытки», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Продажа». Первый служит для отражения выявленного на счете «Продажи» финансового результата за текущий год, второй отражает оставшуюся после уплаты всех налогов и платежей и распределения прибыль в распоряжении предприятия. Классификацию счетов по экономическому содержанию можно обобщить в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Группировка счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

№ п/п	Группа счетов (учитываемый объект)	Сфера нахождения объекта, принадлежность имущества, процессы, результаты	Подгруппа счетов для учета:	Номер счета (согласно приказу МФ РФ № 69н)
1	2	3	4	5
1	Счета для учета имущества (средств)	Производство	Средства труда	01, 02
			Предметы труда	10, 11, 14, 16
			Нематериальные активы	04, 05
		Обращение	Денежные средства	50, 51, 52, 55, 57
			Предметы обращения	41, 43, 45, 15
			Средства в расчетах (дебиторская задолженность)	60, 62, 63, 71, 73, 75, 76, 79
		Инвестиционная деятельность	Доходные вложения в материальные ценности	03
			Вложения в основные средства, в н/м активы	07, 08
			Финансовые вложения в паи, акции и прочие ценные бумаги других организаций	58, 59

Окончание табл. 4.4

1	2	3	4	5
2	Счета для учета источников образования средств	Собственные источники (и приравненных к ним)	Капитал	80, 81, 82, 83, 86
			Прибыль	84
		Заемные источники	Обязательства по расчетам	60, 66, 67, 76
			Обязательства по распределению	68, 69, 70, 75, 79
3	Счета для учета хозяйственных процессов и результатов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности	Процесс производства	Основное, вспомогательное производство, полуфабрикатов, расходы по управлению и обслуживанию и др.	20, 21, 23, 25, 26, 28, 29
		Процесс обращения	Расходы на продажу	44
		Финансовые результаты	Продажа, прибыль, убытки, прочие доходы, расходы и резервы	90, 99, 91, 94, 96, 97, 98

4.5.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Классификация счетов бухгалтерского учета по их структуре позволяет ответить на вопрос «Что означают обороты и остатки по счетам?». Тем самым данная группировка способствует правильному пониманию отражаемой информации на счетах различного назначения. Эту классификацию можно представить в следующем виде (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

№ п/п	Группа счетов	Подгруппа счетов	Характеристика счетов по отношению к бух. балансу	Счета
1	2	3	4	5
1	Основные	Инвентарные	Активные	01, 03, 04, 07, 10, 11, 21 41, 43, 46, 50, 81
		Для учета денежных средств и вложений	Активные	51, 52, 55, 57, 58,
		Фондовые	Пассивные	80, 82, 83, 84, 86
		Расчетные	Активные	19, 73
			Пассивные	66, 67, 68, 69, 70
	Активно-пассивные	60, 62, 71, 75, 76, 79		
2	Регулирующие	Дополнительные	Активные	10тзр к 10ц
		Контрарные	Пассивные (контрактивные)	02, 05, 14, 59, 63
		Контрарно-дополнительные	Активные	16, 40

Окончание табл. 4.5

1	2	3	4	5
3	Операционные	Собирательно-распределительные	Активные	25, 26, 94
		Бюджетно-распределительные	Активные	97
			Пассивные	96, 98
		Калькуляционные	Активные	08, 15, 20, 23, 28, 29, 44
	Отражающие	Активные	30 – 39	
4	Финансово-результативные	Сопоставляющие	Активно-пассивные	91, 92
		Прибыль и убытки	Активно-пассивный	99
5	Забалансовые			001 – 011

Основные счета служат основанием для составления бухгалтерского баланса и могут быть подразделены на четыре подгруппы: счета инвентарные, счета фондовые, счета для учета денежных средств и вложений, счета для учета расчетов.

Инвентарные счета предназначены для учета имущества организации, фактическое наличие которого устанавливается в процессе проводимых инвентаризаций. По отношению к бухгалтерскому балансу эти счета являются активными, т.е. их остатки отражаются по статьям актива баланса.

Строение инвентарного счета можно представить следующей схемой.

Инвентарный (активный) счет

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
C_n – наличие имущества на начало периода	$Об_k$ – выбытие, имущества (–)
$Об_d$ – поступление имущества (+)	
C_k – наличие имущества на конец периода	

К инвентарным счетам относятся «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы» и др.

Счета для учета денежных средств и вложений предназначены для отражения и обобщения информации о наличии и движении денежных средств, ценных бумаг, платежных и денежных документов. Это такие счета, как «Касса», «Расчетный счет», «Валютный счет», «Специальные счета в банках», «Переводы в пути» и «Финансовые вложения». Все счета активные.

Фондовые счета предназначены для учета собственных источников образования имущества организации. По отношению к бухгалтерскому балансу эти счета являются пассивными, т.е. выведенные в конце отчетного периода остатки с этих счетов отражаются по статьям пассива баланса. Строение фондового счета можно представить следующей схемой.

Фондовый (пассивный) счет

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	C_n – наличие источника образования средств на начало периода
$Об_d$ – отвлечение, уменьшение источника (–)	$Об_k$ – увеличение, привлечение источника (+)
	C_k – наличие источника образования средств на конец периода

К фондовым счетам относятся «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и др.

Счета для учета расчетов по отношению к бухгалтерскому балансу могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Активные счета для учета расчетов служат для отражения образования, погашения и списания дебиторской задолженности. Строение этих счетов можно представить схемой:

Активный счет для учета расчетов

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
C_n – наличие дебиторской задолженности на начало периода	
$Об_d$ – образование и увеличение дебиторской задолженности (+)	$Об_k$ – погашение, списание дебиторской задолженности (–)
C_k – наличие дебиторской задолженности на конец периода	

К счетам этой подгруппы относятся «Резервы по сомнительным долгам», «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Так, последний из перечисленных счетов предназначен для учета расчетов персонала по предоставленным организацией займам, а также по возмещению причиненного работниками ущерба (в результате порчи, хищений, по которым установлены виновные). По дебету счета «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражается сумма предоставленного работнику займа, а также суммы ущерба, подлежащие удержанию с виновных лиц. По кредиту счета отражаются суммы внесенных в кассу платежей или (и) суммы удержаний из заработной платы. Сальдо означает остаток долга по займу, невозмещенной суммы ущерба.

Пассивные счета для учета расчетов используются для отражения образования, погашения и списания кредиторской задолженности. Строение этих счетов можно представить схемой:

Пассивный счет для учета расчетов

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	C_n – кредиторская задолженность на начало периода
$Об_d$ – погашение, уменьшение дебиторской задолженности (–)	$Об_k$ – образование и увеличение кредиторской задолженности (+)
	C_k – непогашенная кредиторская задолженность на конец периода

К пассивным счетам для учета расчетов относятся «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию». Так, получение организацией банковской ссуды отражается по кредиту соответствующего счета, погашение (возвращение) – по дебету, кредитовое конечное сальдо означает сумму невозвращенной ссуды (кредита).

Активно-пассивные счета для учета расчетов отражают взаимоотношения организации с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с подотчетными лицами, с учредителями, с филиалами, с прочими дебиторами и кредиторами. Особенностью этих счетов, как уже отмечалось, является то, что остаток (сальдо) может быть дебетовым или (и) кредитовым. Например, по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» начальное кредитовое сальдо означает задолженность организации поставщикам за поставленные материальные ресурсы (работы, услуги). По дебету счета отражаются операции по перечислению с расчетного счета денежных средств в погашение кредиторской задолженности за поступившие материалы или авансов в счет предстоящих поставок материальных ресурсов. По кредиту отражаются операции по поступлению материальных ресурсов от поставщиков, в счет полученных авансов или последующих расчетов. Остаток на конец периода останется кредитовым, если сумма кредитового начального остатка и кредитового оборота по счету будет больше дебетового оборота, в противном случае конечный остаток будет дебетовым. Дебетовое сальдо по счету означает дебиторскую задолженность поставщиков (сумма авансовых платежей и других форм расчетов превышает стоимость поставленных материалов) и отражается в активе баланса. Кредитовое сальдо отражается в пассиве баланса.

В некоторых случаях возникает необходимость отражения в балансе развернутого сальдо. Например, счет «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» используется для отражения операций по расчетам со многими дебиторами и кредиторами. При этом дебиторская задолженность одних организаций и лиц не может быть погашена кредиторской задолженностью других. В этом случае на счете, в строке остатков показывают одновременно по дебету задолженность дебиторов предприятия, а по кредиту – задолженность предприятия кредиторам. Развернутое сальдо отражается соответственно в активе и пассиве бухгалтерского баланса.

Строение активно-пассивного счета для учета расчетов можно представить следующей схемой.

Регулирующие счета, предназначенные для уточнения оценки учитываемых объектов на основных счетах. Использование этих счетов обеспечивает:

- сохранность неизменной оценки объектов, учитываемых на основных счетах;
- обособленный учет корректировочных показателей;

- возможность получения уточненной оценки объектов в любой момент времени (по необходимости).

Активно-пассивный счет для учета расчетов

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Либо С_н – наличие дебиторской задолженности на начало периода</i>	<i>Либо С_к – наличие кредиторской задолженности на начало периода</i>
<i>Об_д – образование, увеличение дебиторской задолженности; погашение кредиторской задолженности за отчетный период</i>	<i>Об_к – погашение дебиторской задолженности; образование и увеличение кредиторской задолженности за отчетный период</i>
<i>Либо С_к – непогашенная дебиторская задолженность на конец периода</i>	<i>Либо С_н – непогашенная кредиторская задолженность на конец периода</i>

В этом заключается аналитическое значение регулирующих счетов. По способу уточнения оценки объектов, учитываемых на основных счетах, выделяют три группы регулирующих счетов: дополнительные счета, контрарные счета, контрарно-дополнительные счета.

Дополнительные регулирующие счета всегда увеличивают оценку объекта, отраженного на основном счете. И если основной счет активный, то дополнительный к нему счет тоже активный. Так, материалы отражаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, которая складывается из затрат на приобретение материалов по ценам поставщиков и транспортно-заготовительных расходов. При широкой номенклатуре используемых материальных ресурсов в текущем учете затруднено исчисление фактической себестоимости каждого вида ресурсов. Поэтому в течение отчетного месяца движение материалов учитывают или по цене поставщика, или по плановым (учетным) ценам. А сумму транспортно-заготовительных расходов или сумму отклонений фактической себестоимости от плановой цены учитывают отдельно.

Взаимосвязь основного и дополнительного активных счетов определяется следующей схемой.

<i>Основной счет</i>		<i>Дополнительный счет</i>	
<i>«Материалы»</i>		<i>«Транспортно-заготовительные расходы»</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>15 600 (стоимость материалов по цене поставщика)</i>		<i>+ 400 (расходы на погрузку, доставку и т. д.)</i>	

Фактическая себестоимость материалов определяется суммой показателей, отраженных по дебету основного и дополнительного счетов (15 600 + 400), и составляет 16 000 руб.

Поскольку оценка объекта на основном счете «Материалы» уточняется в сторону увеличения (+), постольку субсчет «ТЗР» является дополнительным.

В новом плане счетов синтетические дополнительные счета отсутствуют.

Контрарные регулирующие счета всегда противоположны основным счетам и уточняют оценку объекта в сторону уменьшения. Следовательно, если основной счет активный, то контрарный счет пассивный. Контрарный пассивный счет по отношению к основному активному счету называют контрактивным.

Взаимосвязь основного активного и регулирующего пассивного счетов можно рассмотреть на примере счетов «Основные средства» и «Амортизация основных средств».

<i>Основной активный счет</i>		<i>Регулирующий пассивный (контрактивный) счет</i>	
<i>«Основные средства»</i>		<i>«Амортизация основных средств»</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>C_н</i> 2 800 000			<i>C_н</i> 1 200 000

На основном активном счете «Основные средства» отражается их первоначальная стоимость (2 800 000 р). По кредиту пассивного счета «Амортизация основных средств» накапливается сумма начисленной амортизации (части стоимости ОС, перенесенной на себестоимость продукции – в примере 1 200 000 р.). Разность этих показателей определяет остаточную стоимость основных средств (1 600 000 р.). Очевидно, что счет «Амортизация основных средств» по отношению к активному счету «Основные средства» является регулирующим (уточняет оценку основных средств), контрарным (противоположным), а наиболее точно – контрактивным (пассивный счет уменьшает оценку объекта на активном счете). Контр-активным является также пассивный счет «Амортизация нематериальных активов» по отношению к активному счету «Нематериальные активы» и др.

Контрарно-дополнительные счета могут увеличивать или уменьшать оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Операционные счета предназначены для учета затрат и калькулирования себестоимости производимой продукции, выполняемых работ и предоставляемых услуг. Эти счета подразделяются на четыре группы: собирательно-распределительные, распределительные, бюджетно-калькуляционные и отражающие.

Собирательно-распределительные счета предназначены для учета и последующего распределения косвенных затрат. Счета этой подгруппы активные, по дебету в течение отчетного периода собираются затраты, связанные с обслуживанием оборудования и управлением предприятием. В конце отчетного периода общая сумма затрат распределяется по объектам учета (по видам продукции) и списывается по кредиту собирательно-

распределительных счетов в корреспонденции со счетами «Основное производство». К этой группе относятся счета «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» и «Расходы на продажу». Строение этих счетов можно представить следующей схемой.

Собирательно-распределительный счет

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>В течение месяца собираются затраты к распределению</i>	<i>Списание распределенных расходов по объектам учета</i>
<i>Об_д – сумма расходов к распределению</i>	<i>Об_к – сумма списанных расходов</i>

Собирательно-распределительные счета не имеют остатков.

Бюджетно-распределительные счета отражают информацию по расходам, относящимся к смежным отчетным периодам. Счета этой группы используются для предотвращения резких колебаний себестоимости продукции по отчетным периодам года. Это могут быть активные и пассивные счета. В эту группу входят «Расходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов и платежей». Первый счет является активным, второй пассивным. Строение бюджетно-распределительных счетов можно представить следующими схемами.

Активный бюджетно-распределительный счет

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>С_н – расходы прошлых периодов, относящиеся к будущим периодам</i>	<i>Об_к – списание расходов, относящихся к данному отчетному периоду</i>
<i>Об_д – расходы отчетного периода, относящиеся к будущим периодам</i>	
<i>С_к – остаток расходов, относящихся к будущим периодам</i>	

Остатки по счету отражаются во втором разделе актива баланса.

Пассивный бюджетно-распределительный счет

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Об_д – покрытие затрат текущего периода за счет ранее созданного резерва (источника)</i>	<i>С_н – остаток неиспользованного резерва, созданного в прошлые периоды, на начало периода</i>
	<i>Об_к – создание резерва – источника покрытия затрат в следующих отчетных периодах</i>
	<i>С_к – остаток неиспользованного резерва (источника) на конец периода</i>

Остатки по счету отражаются в пассиве баланса.

В плане счетов предусмотрена группа отражающих счетов (№ № 30 – 39), предназначенных для управленческого учета затрат.

Калькуляционные счета предназначены для учета затрат и исчисления себестоимости по каждому виду производимой продукции (работ, услуг). К этой подгруппе относятся следующие счета: «Основное производство», «Вспомогательное производство», «Брак в производстве» и т.д. Все эти счета активные. В зависимости от сложности технологии и длительности производственного цикла эти счета могут иметь начальные и конечные остатки, которые принято называть незавершенным производством.

По дебету счетов в течение отчетного периода отражаются затраты на производство в разрезе калькуляционных статей, по кредиту – фактическая производственная (или усеченная) себестоимость выпущенной из производства продукции, а также возвратные отходы, возврат излишних материальных ресурсов на склад и др.

Строение и содержание информации калькуляционного счета может быть представлены следующей схемой.

<i>Калькуляционный счет</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>С_н – незавершенное производство на начало отчетного периода</i>	<i>Об_к – производственная себестоимость выпущенной готовой продукции</i>
<i>Об_д – затраты за отчетный период в разрезе калькуляционных статей</i>	
<i>С_к – незавершенное производство на конец отчетного периода</i>	

Отражающие счета предназначены для управленческого учета.

Финансово-результативные счета предназначены для отражения и выявления финансового результата производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Счета этой группы подразделяются на сопоставляющие и счета финансовых результатов.

Сопоставляющие счета имеют особое значение в бухгалтерском учете. Они используются для выявления результатов по реализации продукции, работ и услуг и прочей деятельности методом сопоставления показателей, отраженных по дебету и кредиту этих счетов. В соответствии с планом счетов к сопоставляющим относятся счета «Продажи» и «Прочие доходы и расходы». Так, по счету «Продажи» по дебету и кредиту отражается один объект учета – реализованная продукция по разной оценке, соответственно, по полной себестоимости и по цене продаж. Сопоставляя эти оценки реализованной продукции, выявляют финансовый результат по реализации (прибыль или убыток). Строение этого счета может быть представлено следующей схемой.

Сопоставляющий счет «Продажи»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Полная фактическая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)</i>	<i>Реализованная продукция (работы, услуги) по цене продажи</i>
<i>Финансовый результат – прибыль</i>	<i>Финансовый результат – убыток</i>
<i>Обд</i>	<i>Обк</i>

Итоговые обороты по дебету и кредиту счета выравниваются финансовым результатом. Если выручка от реализации больше себестоимости, финансовым результатом является прибыль, которая отражается по дебету счета. Если себестоимость больше выручки, финансовый результат – убыток, который отражается по кредиту счета в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки». Таким образом, эти счета являются активно-пассивными и не имеют остатка на отчетную дату.

К группе финансово-результативных счетов относится счет «Прибыли и убытки». Это активно-пассивный счет. По дебету счета отражаются убытки организации, по кредиту – прибыль. Конечный финансовый результат от производственно-хозяйственной и финансовой деятельности на отчетную дату определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборота. Структура счета может быть представлена следующей схемой.

Финансово-результативный счет «Прибыли и убытки»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Либо С_н</i>	<i>Либо С_н</i>
<i>Обд – убытки, потери и расходы, относимые на убытки</i>	<i>Обк – прибыль и доходы, относимые на прибыль</i>
<i>Либо С_к – чистый убыток</i>	<i>Либо С_к – чистая прибыль</i>

В течение года финансовые результаты накапливаются, т.е. счет имеет остатки либо по дебету, либо по кредиту, либо развернутый остаток. По окончании отчетного года заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом «Нераспределенная прибыль (убыток)». Тем самым на 01.01. следующего отчетного года счет «Прибыли и убытки» не имеет начального остатка. Порядок закрытия этого счета по окончании отчетного года называется реформацией баланса.

Забалансовые счета предназначены для учета средств, не принадлежащих организации, а полученных на хранение, переработку и т.д.

4.6. План счетов бухгалтерского учета

Одним из важнейших документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета является план счетов и инструкция по его применению.

Планом счетов, или счетным планом, называют систематизированный перечень счетов текущего бухгалтерского учета.

Использование единого плана счетов позволяет достичь единообразия в построении бухгалтерского учета всех хозяйствующих субъектов и получать обобщенные показатели в масштабе объединений, отдельных отраслей и народного хозяйства в целом.

Введенные с 1 января 2001 г. план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению были утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. Этот план разработан во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283. В последующие годы в план счетов были внесены некоторые изменения. План счетов содержит все изменения, обусловленные совершенствованием системы бухгалтерского учета в нашей стране и, прежде всего, разработкой и утверждением Министерством финансов РФ положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Все счета для удобства использования сгруппированы и расположены в соответствии с последовательностью кругооборота средств хозяйствующего субъекта. В действующем Плане счетов бухгалтерского учета выделены восемь разделов.

Раздел 1 «Внеоборотные активы» включает счета, предназначенные для отражения наличия и движения основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности и других видов внеоборотных активов.

Раздел 2 Производственные запасы объединяет счета для учета наличия и движения предметов труда и их оценки: «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.

Раздел 3 «Затраты на производство» включает счета, предназначенные для учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Это такие счета, как «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. Данный раздел содержит счета без названия, которые обеспечивают возможность выбора варианта формирования информации о расходах по обычным видам деятельности.

Раздел 4 «Готовая продукция и товары» объединяет счета для учета движения продуктов труда и затрат, связанных с процессом их реализации. В частности, в разделе представлены следующие счета: «Выпуск продукции», «Товары», «Торговая наценка», «Готовая продукция», «Расходы на продажу», «Товары отгруженные» и «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Раздел 5 «Денежные средства» включает счета, предназначенные для учета денежных средств в кассе, на расчетном, валютном и специальных счетах в банках, переводов в пути и финансовых вложений.

Раздел 6 «Расчеты» объединяет счета для учета формирования и погашения дебиторской и кредиторской задолженности. В раздел включены счета для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с финансовыми организациями по кредитам и займам, с бюджетом – по налогам и сборам, с фондами – по отчислениям на социальное страхование и обеспечение, с работниками – по заработной плате, с подотчетными лицами и др.

Раздел 7 «Капитал» представлен счетами, предназначенными для отражения вложений собственников и прибыли, накопленной за время деятельности организации. В раздел включены следующие счета: «Уставный капитал», «Собственные акции», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль» и «Целевое финансирование». На всех этих счетах отражаются собственные (приравненные к собственным) источники формирования средств организации.

Раздел 8 «Финансовые результаты» объединяет счета, предназначенные для обобщения информации о доходах и расходах, для определения финансовых результатов от всех видов деятельности, для формирования конечного результата деятельности организации в отчетном году. Это такие счета, как «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Недостачи и потери от порчи ценностей», «Резервы предстоящих расходов», «Расходы будущих периодов», «Доходы будущих периодов» и «Прибыли и убытки».

План включает девяносто девять счетов бухгалтерского учета. Часть счетов не имеет названия. Такие счета, включенные в каждый раздел, делают план счетов бухгалтерского учета «гибким», т.е. применимым в организациях, относящихся к различным отраслям народного хозяйства и имеющих специфические особенности. Счета без названия дают также возможность выбора способа учета тех или иных процессов и операций.

План счетов содержит также раздел «Забалансовые счета», включающий счета, предназначенные для учета имущества, не принадлежащего организации. В частности, это счета для учета арендованных основных средств, товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, материалов, принятых в переработку и др.

Единый план счетов содержит синтетические счета и субсчета (счета второго порядка). Аналитические счета планом не регламентируются. Их количество определяется потребностью и особенностями конкретного предприятия. Каждому синтетическому счету и субсчету присвоен цифровой код.

План счетов бухгалтерского учета сопровождается инструкцией по его применению. Инструкция устанавливает единые подходы к применению плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на

счетах бухгалтерского учета. Она содержит краткую характеристику синтетических счетов и субсчетов, их структуру и назначение, а также порядок отражения на счетах наиболее распространенных фактов и их экономическое содержание.

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

На основе единого плана счетов организации составляют рабочий план счетов. Рабочий план включает счета и субсчета, необходимые для учета средств, источников образования средств и хозяйственных процессов данной организации. Рабочий план счетов прилагается к приказу об учетной политике.

Вопросы, тесты и задания к главе 4

Вопросы для самопроверки

- 1. Каково назначение счетов бухгалтерского учета?*
- 2. В каких показателях отражаются операции на синтетических счетах?*
- 3. Каково строение синтетического счета?*
- 4. Что означает «сальдо» на счете?*
- 5. Что означает оборот по дебету или кредиту счета?*
- 6. Какие различают счета по отношению к балансу?*
- 7. Дать характеристику активного счета.*
- 8. Дать характеристику пассивного счета.*
- 9. Особенность активно-пассивного счета.*
- 10. Сущность двойной записи и ее контрольное значение*
- 11. Что называют корреспонденцией счетов?*
- 12. Какова последовательность составления корреспонденции?*
- 13. Что называют простой проводкой (корреспонденцией)?*
- 14. Какова особенность сложной проводки?*
- 15. Каково назначение аналитического учета?*
- 16. Назовите измерители аналитических счетов материальной группы.*
- 17. Какова особенность аналитических счетов по расчетам?*
- 18. На какие группы делятся счета по экономическому содержанию?*
- 19. На какие группы делятся счета по структуре?*
- 20. Каково назначение инвентарных счетов?*
- 21. Что отражают операционные счета?*
- 22. Каково назначение калькуляционных счетов?*
- 23. На каких счетах выявляется финансовый результат?*
- 24. Назначение единого плана счетов бухгалтерского учета.*
- 25. Назначение забалансовых счетов.*

Тесты.

Укажите номер правильного (наиболее полного) ответа

1. Какие счета называют активными?

- а) счета, предназначенные для учета средств по их функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности;
- б) счета, предназначенные для учета источников образования средств;
- в) счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов.

2. Пассивные счета – это счета для учета:

- а) имущества;
- б) источников образования средств;
- в) результатов хозяйственной деятельности.

3. Какие счета называют активно-пассивными?

- а) предназначенные для учета средств;
- б) для учета источников образования средств;
- в) для учета расчетов и финансовых результатов.

4. Субсчет – это:

- а) счет синтетического учета;
- б) счет аналитического учета;
- в) забалансовый счет.

5. План счетов бухгалтерского учета – это:

- а) классификатор общей номенклатуры синтетических счетов;
- б) совокупность синтетических, аналитических счетов и субсчетов;
- в) совокупность синтетических и аналитических счетов.

6. Корреспонденция счетов – связь между:

- а) синтетическими и аналитическими счетами;
- б) дебетом одного и кредитом другого счета;
- в) субсчетами и аналитическими счетами.

7. Количество используемых аналитических счетов определяется:

- а) потребностями управления хозяйственной деятельностью;
- б) потребностью составления отчетности;
- в) квалификацией персонала.

8. При классификации счетов по экономическому содержанию выделяют:

- а) счета для учета имущества, источников образования и хозяйственных процессов;
- б) счета для учета имущества, хозяйственных процессов и финансовых результатов;
- в) счета для учета имущества, источников образования и расчетов.

9. Операционные счета подразделяются на:

- а) калькуляционные, бюджетно-распределительные, финансовые;
- б) собирательно-распределительные, калькуляционные, бюджетно-распределительные;
- в) счета для расчетов, калькуляционные, бюджетно-распределительные.

10. Основные счета подразделяются на:

- а) инвентарные, калькуляционные, финансовые;
- б) инвентарные, фондовые, счета для расчетов;
- в) операционные, фондовые, счета для расчетов.

Задания

1. Синтетический учет хозяйственных операций за отчетный период

Исходные данные:

1. Баланс на 1 октября 20__ г.

Актив	Сумма, у.д.е.	Пассив	Сумма, у.д.е.
Основные средства	5000	Уставный капитал	7200
Материалы	600	Кредиторская задолженность: - поставщикам	300
Расчетный счет	3000	- в бюджет	900
Касса	80	- по оплате труда	280
Баланс	8680	Баланс	8680

2. Хозяйственные операции за октябрь 20__ г.

Операция	Сумма, у.д.е.	Корреспонденция	
		Дебет	Кредит
1. Получены материалы от поставщиков	400		
2. С расчетного счета погашена задолженность в бюджет	900		
3. С расчетного счета погашена задолженность поставщикам	700		
4. Из кассы выдан Иванову И.И. аванс на командировку	80		
5. Получены деньги с расчетного счета в кассу	300		
6. Из кассы выдана заработная плата	280		
7. Получено топливо от поставщиков, расчеты не произведены	400		
8. С расчетного счета погашена задолженность поставщикам	400		
9. Материалы переданы в производство	800		
10. Начислена заработная плата рабочим основного производства	320		

Требуется:

1. Открыть счета на основании баланса и счета, необходимые для решения задачи.
2. Составить бухгалтерские проводки по операциям и выполнить разноску сумм по счетам.
3. Подсчитать обороты и остатки на счетах за октябрь.
4. Составить баланс на 1 ноября.

2. Аналитический учет

Исходные данные:

1. Баланс на 1 марта 20__ г.

Актив	Сумма, у.д.е.	Пассив	Сумма у.д.е.
1. Основные средства	3000	1. Уставный капитал	5000
2. Материалы	800	2. Кредиторская задолженность поставщика	1000
3. Расчетный счет	2200		
Баланс	6000	Баланс	6000

2. Выписка из оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Материалы»

Наименование материала	Цена, у.д.е.	Количество	Сумма, у.д.е.
1. Материал А, т	100	6	600
2. Материал Б, кг	20	10	200
Итого	x	x	800

3. Хозяйственные операции за март 20__ г.

№ п/п	Содержание операции	Сумма		Корреспонденция	
		частная	общая	Дебет	Кредит
1.	Передано со склада в производство: – материал А 5 т по цене 100 – материал Б 8 кг по цене 20	500 160	660		
2.	Акцептован счет поставщиков на поступившие материалы: – материал А 10 т по цене 100 – материал Б 30 кг по цене 20	1000 600	1600		
3.	С расчетного счета перечислено поставщиком в погашение задолженности		2000		
4.	Передано в производство: – материал А 7 т по цене 100 – материал Б 25 кг по цене 20	700 500	1200		

Требуется:

1. Открыть на основании баланса синтетические счета, а также счет «Основное производство», необходимый для решения задачи.

2. Открыть на основании выписки из оборотной ведомости аналитические счета «Материал А» и «Материал Б» к синтетическому счету «Материалы».

3. Составить бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям за март и разнести операции по счетам синтетического и аналитического учета.

4. Подсчитать обороты и вывести остатки по счетам синтетического и аналитического учета.

5. Составить оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета. Выполнить сверку.

6. Составить бухгалтерский баланс на 1 ноября 20__ г.

3. Классификация счетов

Исходные данные

1. Выписка из плана счетов

Код счета	Наименование счета
01	Основные средства
02	Амортизация основных средств
03	Доходные вложения в материальные ценности
04	Нематериальные активы
05	Амортизация нематериальных активов
08	Вложения во внеоборотные активы
10	Материалы
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей
20	Основное производство
21	Полуфабрикаты собственного производства
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
43	Готовая продукция
44	Расходы на продажу
50	Касса
51	Расчетный счет
55	Специальные счета в банках
60	Расходы с поставщиками и подрядчиками
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
66	Краткосрочные кредиты и займы
67	Долгосрочные кредиты и займы
68	Расчеты по налогам и сборам
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
70	Расчеты с персоналом по оплате труда
71	Расчеты с подотчетными лицами
75	Расчеты с учредителями
80	Уставный капитал
82	Резервный капитал
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
90	Продажи
91	Прочие доходы и расходы
96	Резервы предстоящих расходов
97	Расходы будущих периодов
99	Прибыль и убытки

Требуется:

На основании приведенных данных выполнить группировку счетов бухгалтерского учета по:

- а) экономическому содержанию;
- б) структуре.

Группировку счетов выполнить в следующих таблицах.

<i>Группа счетов</i>	<i>Подгруппа счетов по сфере нахождения, принадлежности имущества, процессам, результатам</i>	<i>Код счета</i>	<i>Наименование счета</i>
<i>Счета для учета имущества (средств):</i>	<i>В сфере производства</i>		
	<i>В сфере обращения</i>		
	<i>В сфере инвестиционной деятельности</i>		
<i>Счета для учета источников образования средств</i>	<i>Собственных источников (и приравненных к ним)</i>		
	<i>Заемных источников</i>		
<i>Счета для учета хозяйственных процессов и результатов</i>	<i>Процесса производства</i>		
	<i>Процесса обращения</i>		
	<i>Финансовых результатов</i>		

Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

<i>№ п/п</i>	<i>Группа счетов</i>	<i>Подгруппа счетов</i>	<i>Характеристика счетов по отношению к бухгалтерскому балансу</i>	<i>Код счета</i>	<i>Название счета</i>
1	Основные	Инвентарные	?		
		Денежных средств и вложений	?		
		Фондовые	?		
		Расчетные	Активные		
Пассивные					
Активно-пассивные					
2	Регулирующие	Дополнительные	Активные		
			Пассивные		
		Контрарные	Пассивные (контр-активные)		
3	Операционные	Контрарно-дополнительные	Активные		
		Собирательно-распределительные	?		
		Калькуляционные	?		
		Отражающие	?		
4	Бюджетно-распределительные		Сопоставляющие	?	
			Активные		
5	Финансово-результативные		Пассивные		
			?		
6	Забалансовые				

5. ОСНОВЫ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ И УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

5.1. Стоимостное измерение объектов учета: оценка, калькуляция

В процессе осуществления хозяйственной деятельности средства (имущество) организации совершают кругооборот. В кругообороте выделяются три взаимосвязанных процесса:

- снабжение производства необходимыми предметами и средствами труда;
- производство продукции, удовлетворяющей потребителей;
- реализация готовой продукции.

На всех стадиях кругооборота хозяйственных средств необходимо отражать затраты организации, т.е. осуществлять стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета.

В основе стоимостного измерения лежат два элемента бухгалтерского учета: оценка и калькуляция.

Оценка представляет способ выражения в денежном измерении всех хозяйственных явлений. В основе оценки лежат реальные затраты материальных, трудовых и денежных средств на приобретение, изготовление, реализацию учитываемых объектов.

Реальность и правильность оценки имущества предприятия и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. Для достижения сопоставимости всеми организациями должны соблюдаться установленные положения и правила оценки. Правила и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/98) «Учет материально-производственных запасов» и др. Общим требованием к учету объектов является их оценка по фактической себестоимости. При выявлении фактической себестоимости имущества и затрат используется элемент метода бухгалтерского учета – калькуляция.

Калькуляция – способ группировки затрат, их обобщения и исчисления себестоимости объектов учета. Себестоимостью называют совокупность всех затрат, связанных с тем или иным процессом в денежном выражении. По времени составления различают плановые и отчетные калькуляции. Первые составляются по плановым нормам, расценкам, ценам для определения плановых затрат. Фактические (отчетные) калькуляции составляются после совершения хозяйственных процессов по данным бухгалтерского учета о фактических объемах заготовленных запасов, объемах производства, реализации и фактических затратах.

По составу затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляции «усеченной», производственной и полной себестоимости. Калькуляция «усеченной» себестоимости включает только затраты, связанные с производством. Калькуляция производственной себестоимости помимо названных затрат включает управленческие и общехозяйственные затраты, т.е. производственная себестоимость включает все затраты, возникшие в сфере производства. Калькуляция полной себестоимости дополняется затратами, связанными с реализацией продукции.

Калькулирование как элемент метода бухгалтерского учета используется для стоимостного измерения имущества хозяйства, находящегося в процессе постоянного кругооборота на всех его стадиях.

На первой стадии (в процессе снабжения) определяется фактическая себестоимость заготавливаемых предметов труда и средств труда.

На второй стадии (в процессе производства) исчисляется производственная (или учетная) себестоимость продукции, работ, услуг.

На третьей стадии (в процессе реализации) определяется полная фактическая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг.

5.2. Учет процесса снабжения

Процесс снабжения – совокупность операций по обеспечению организации предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности.

Основными задачами учета процесса снабжения являются:

- правильное и своевременное документирование всех операций снабжения и количественное отражение заготавливаемых средств и предметов труда;
- выявление всех затрат, связанных с процессом заготовления;
- определение фактической себестоимости заготовленных средств и предметов труда.

Учет и оценка товарно-материальных ценностей в процессе снабжения регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/98). Интенсивное заготовление средств труда (машин, оборудования и т.д.) осуществляется при расширении производства, проведении реконструкций, перевооружения и других технических мероприятий. В периоды текущей эксплуатации технологических линий, потоков оборудования заготовление средств труда носит скорее единичный характер. При этом учитываются все затраты, связанные с приобретением, доставкой и др. по каждой единице оборудования, транспортных средств и т.д. Заготовление предметов труда практически в каждой организации носит массовый характер. При этом номенклатура заготавливаемых ресурсов достигает сотен, тысяч наименований. В связи с этим учет процесса заготовления (снабжения) требует больших

трудовых затрат и повышенного к себе внимания. От уровня организации учета этого процесса в определенной степени зависят себестоимость выпускаемой продукции, а тем самым и финансовые результаты. Приобретая материальные ценности, организация выплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам (цене поставщика). Цена поставщика на конкретные предметы труда определяется с учетом условий их поставки. По условиям поставки (франко) ресурсов различают следующие виды цен:

- цена франко-склад поставщика;
- цена франко-станция отправления;
- цена франко-станция назначения;
- цена франко-склад покупателя.

В первом случае все затраты на погрузку и доставку ресурсов берет на себя покупатель. По другим условиям поставки поставщик несет и включает в цену затраты по погрузке и доставке ресурсов до станции отправления, до станции назначения, до склада покупателя соответственно.

Исходя из условий поставки, покупатель несет определенные расходы по погрузочно-разгрузочным работам и транспортировке материальных ресурсов на свой склад, которые принято называть транспортно-заготовительными расходами (ТЗР). Очевидно, что эти затраты уменьшаются при переходе от цены франко-склад поставщика к цене франко-станция отправления и т.д. Стоимость товарно-материальных ценностей по цене поставщика вместе с транспортно-заготовительными расходами составляет фактическую заготовительную себестоимость этих ценностей.

Для отражения движения предметов труда в бухгалтерском учете предназначены синтетические счета «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей». К счету «Материалы» могут открываться субсчета «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты», «Топливо» и т.д.

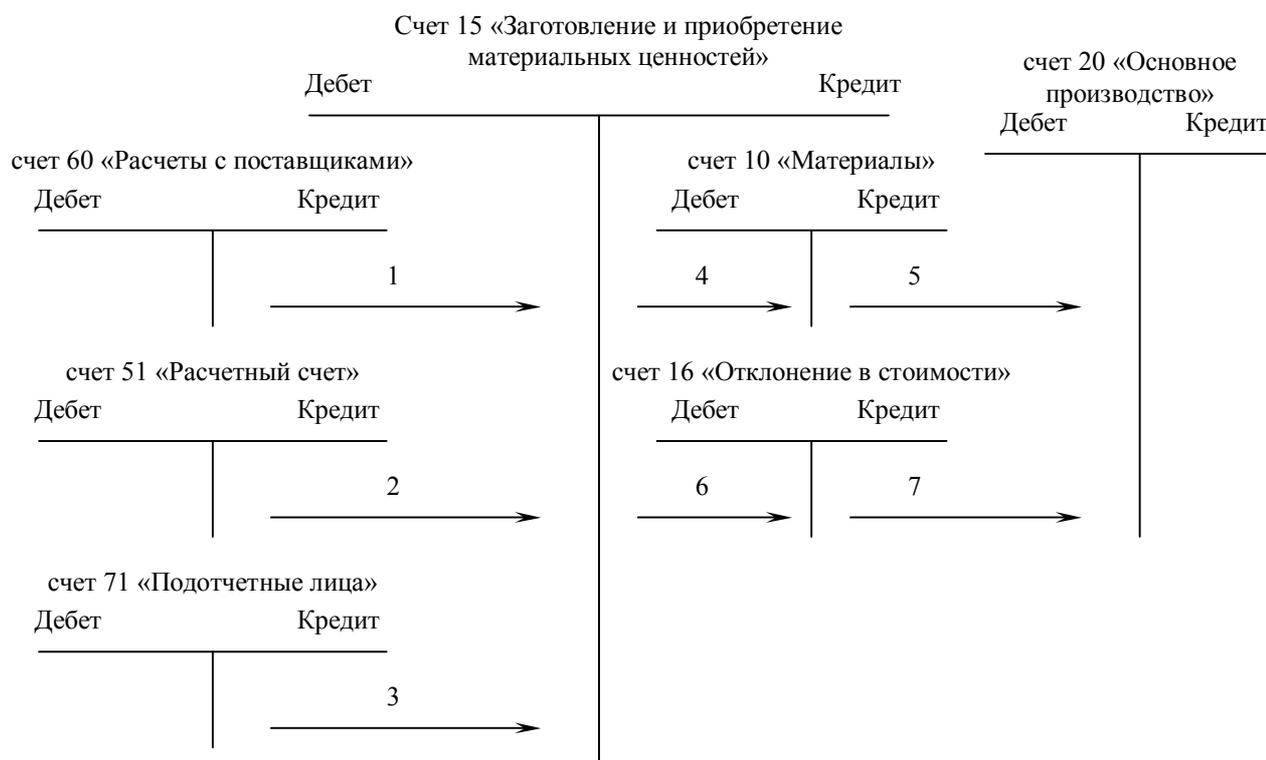
Аналитический учет материалов ведется в соответствии с их номенклатурой. Номенклатура – перечень используемых на предприятии материалов, по каждому из которых приводится полное название, качественная характеристика и присвоенный постоянный номер (код). Во всех документах, связанных с учетом движения предметов труда, вместо полного названия указывается номенклатурный номер. Это упрощает составление документов и дает возможность автоматизации их обработки. В связи с широкой номенклатурой используемых предметов труда на практике не представляется возможным определять себестоимость каждого их вида. Поэтому учет заготовленных предметов труда в текущем периоде ведется по твердым учетным ценам. В качестве такой цены могут быть использованы плановая себестоимость, оптовые цены поставщика.

Учет процесса изготовления и использования предметов труда на бухгалтерских счетах может осуществляться одним из двух вариантов:

- с использованием счетов «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; при использовании этого способа на счете «Материалы» предметы труда отражаются по учетной оценке (плановой себестоимости);
- с использованием одного счета «Материалы», на котором предметы труда отражаются по фактической себестоимости, а в аналитическом учете отдельно отражается стоимость материалов по цене поставщика и транспортно-заготовительные расходы.

Необходимо отметить, что в соответствии с реформированием бухгалтерского учета основным становится первый вариант учета процесса изготовления товарно-материальных ценностей.

В этом случае по дебету счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется фактическая себестоимость материалов, а по кредиту отражается их учетная оценка в корреспонденции с дебетом счета «Материалы». Взаимодействие бухгалтерских счетов, используемых для учета процесса изготовления товарно-материальных ценностей по первому способу, можно представить следующей схемой.



По дебету счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» собираются фактические затраты по приобретению предметов труда и формируется их фактическая себестоимость. В частности, по дебету счета отражается стоимость приобретенных ценностей по цене поставщика, транспортно-заготовительные расходы, оплачиваемые с расчетного счета

или подотчетными лицами (операции 2, 3). В течение отчетного периода эти операции повторяются многократно.

Оприходованные на складе материалы списываются с кредита счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета «Материалы» по учетной оценке (операция 4), и по учетной оценке (по плановой себестоимости) материалы передаются на нужды производства (операция 5). Эти операции также многократны.

В конце отчетного периода сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов на счете «Заготовление и приобретение материальных ценностей» выявляется сумма отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной оценки и списывается в дебет счета «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (операция 6). При превышении учетной себестоимости (кредитового оборота по счету 15) над фактической себестоимостью материалов (дебетовым оборотом по счету 15) делается такая же запись по счетам, но способом «красное сторно».

После выявления отклонения фактической себестоимости от учетной оценки списывается сумма отклонений, относящихся к потребленным материалам (операция 7). Расчет суммы отклонения, относимой на счета затрат, определяется в два этапа:

1) определяется % отклонения:

$$\% \text{ отклонения} = \frac{С_{Нсч16} + ОбД_{сч16}}{С_{Нсч10} + ОбД_{сч10}} \cdot 100 \% ;$$

2) рассчитывается сумма отклонения, относимая на используемые в течение отчетного периода материалы.

$$\text{Сумма отклонения (руб.)} = \frac{\% \text{ отклонения} \times \text{стоимость потребленных материалов}}{100 \%}$$

Пример

1. Остатки по счетам на 01.01.20 г.

Наименование счетов	Сумма, у.д.е.	
	Дебет	Кредит
1. Материалы (по учетной оценке)	800	
2. Отклонение в стоимости материальных ценностей	50	
3. Расчетный счет	2500	
4. Расчеты с поставщиками и подрядчиками		600

2. Операции по приобретению и использованию материалов за январь 200 г.

№	Содержание операций	Сумма, у.д.е.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Акцептован счет за материалы по цене поставщика	1400	15	60
2	Акцептован счет транспортной организации за транспортировку материалов	125	15	60

Окончание табл.

1	2	3	4	5
3	Оплачены подотчетным лицом расходы по заготовке материалов	40	15	71
4	Оприходованы на склад материалы по учетной оценке (плановой себестоимости)	1500	10	15
5	Отпущены материалы по учетной оценке (плановой себестоимости)			
	- на изготовление продукции	1800	20	10
	- на общепроизводственные нужды	200	25	10
6	Списывается отклонение фактической себестоимости материалов от учетной оценки	65	16	15
7	Списываются отклонения, отнесенные на материалы, переданные			
	- на изготовление продукции	?	20	16
	- на общепроизводственные нужды	?	25	16
8	Оплачен счет поставщиков	1525	60	51

Отразим хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета, подсчитаем обороты и остатки. Начальные остатки принимаем в соответствии с условием (1).

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Дебет		Кредит	
1.	1400	4.	1500
2.	125	6.	65
3.	40		
Об _д	1565	Об _к	1565
С _к	-		

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит	
С _н	800	5.1.	1800
4.	1500	5.2.	200
Об _д	1500	Об _к	2000
С _к	300		

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Дебет		Кредит	
С _н	50	7.1.	90
6.	65	7.2.	10
Об _д	65	Об _к	100
С _к	15		

Счет 51 «Расчетный счет»

Дебет		Кредит	
С _н	2500	2.	125
		8.	1400
Об _д	-	Об _к	1425
С _к	1075		

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
5.	1800		
7.1.	90		
Об _д	1890	Об _к	-
С _к	1890		

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет		Кредит	
5.	200		
7.2.	10		
Об _д	210	Об _к	-
С _к	210		

Счет 60 «Расчеты с поставщиками»

Дебет		Кредит	
8.	1525	С _н	600
		1.	1400
		2.	125
Об _д	1525	Об _к	1525

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
		3.	40
Об _д	-	Об _к	40
		С _к	40

Для определения отклонений, относимых на израсходованные материалы по данным счетов 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и

10 «Материалы», определяем процент отклонения:

$$\% \text{ откл} = \frac{С_{н16} + Об_{д16}}{С_{н10} + Об_{д10}} \cdot 100 \% = \frac{50 + 65}{800 + 1500} \cdot 100 \% = 5 \% .$$

По стоимости израсходованных материалов по учетной оценке и проценту отклонения определяется сумма отклонений, относимая на материалы, переданные:

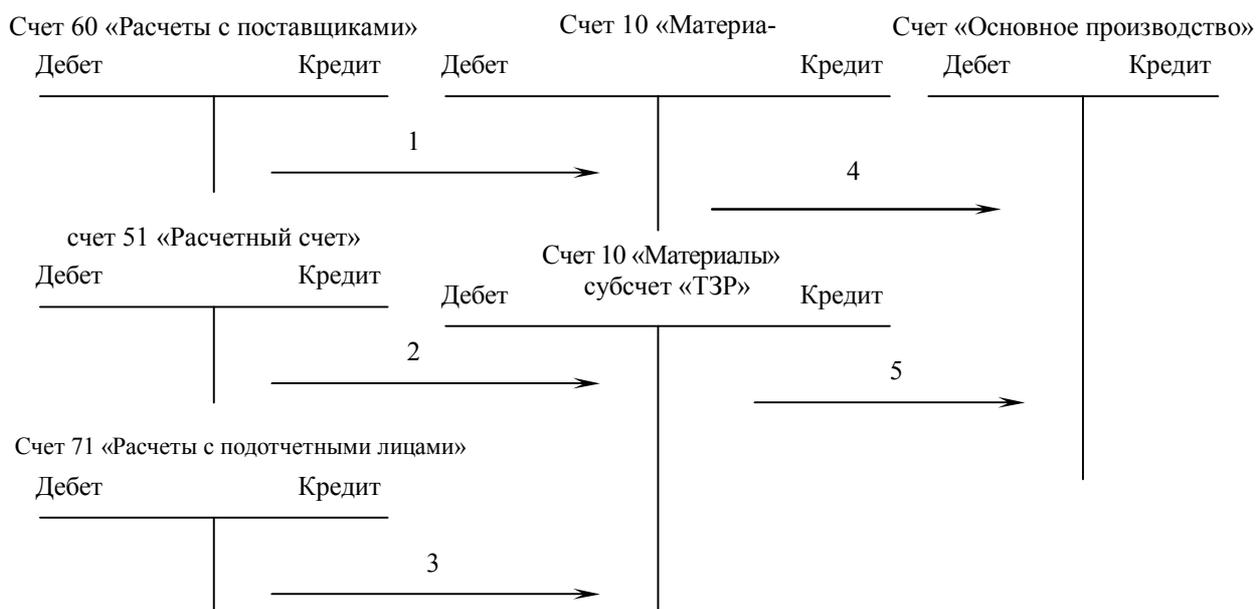
$$\text{в основное производство} = \frac{1800 \cdot 5 \%}{100 \%} = 90 \text{ у. д. е.}$$

$$\text{на общепроизводственные нужды} = \frac{200 \cdot 5 \%}{100 \%} = 10 \text{ у. д. е.}$$

Эти суммы отражаются на счетах в соответствии с корреспонденцией по операции 7, и тем самым использованные на различные цели материалы доводятся до фактической себестоимости. В частности, фактическая себестоимость материалов, переданных на производство продукции, составит 1890 у.д.е. (1800 + 90), на общехозяйственные нужды – 210 у.д.е.

Фактическая себестоимость материалов, оставшихся на складе на конец отчетного периода, определяется суммой остатков по счетам «Материалы» и «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и составит 315 у.д.е. (300 + 15).

При втором варианте учета процесса заготовления предметов труда на синтетическом счете «Материалы» отражаются все затраты, связанные с этим процессом, но транспортно-заготовительные расходы и стоимость материалов по цене поставщика отражаются на соответствующих субсчетах. Взаимодействие счетов, используемых для учета процесса заготовления материалов, по второму варианту можно представить следующей схемой:



На соответствующем субсчете счета «Материалы» отражается движение предметов труда по цене поставщика, в частности, по дебету отражается оприходование на склад материалов, полученных от поставщиков (операция 1), по кредиту – материалы, отпущенные в производство (операция 4). Транспортно-заготовительные расходы отражаются по дебету субсчета «ТЗР», открытого к счету «Материалы» (операции 2, 3). Таким образом по дебету счета «Материалы» формируется фактическая себестоимость материалов в запасе. Для доведения оценки материалов, переданных в производство, до фактической себестоимости первоначально определяется процент транспортно-заготовительных расходов:

$$\%TЗР = \frac{C_{н10TЗР} + Об_{д10TЗР}}{C_{н10} + Об_{д10}} 100 \%$$

Зная стоимость материалов (по цене поставщиков), переданных в производство, и процент транспортно-заготовительных расходов, можно определить сумму транспортно-заготовительных расходов, которую следует отнести на материалы, переданные в производство (или на другие нужды):

$$\text{Сумма ТЗР} = \frac{\% \text{ ТЗР} \times \text{Стоимость потребленных материалов по цене поставщика}}{100 \%}$$

Пример

1. Остатки по счетам на 01.01.20__ г.

Наименование счетов, субсчетов	Сумма, у.д.е.	
	Дебет	Кредит
1. <i>Материалы</i>		
- по оптовой цене поставщика	1200	
- транспортно-заготовительные расходы	90	
2. <i>Расчетный счет</i>	2500	
3. <i>Расчеты с поставщиками и подрядчиками</i>		700
4. <i>Расчеты с подотчетными лицами</i>	50	

2. Операции по приобретению и использованию материалов за январь 20__ г.

№	Содержание операций	Сумма, у.д.е.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Акцептованы счета поставщиков за поступившие материалы по цене поставщика	2100	10Ц	60
2	Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов	190	10ТЗР	60 (76)
3	Оплачены подотчетным лицом расходы по разгрузке материалов	50	10ТЗР	71
4	С расчетного счета оплачено поставщикам за поступившие материалы и доставку	2290	60	51
5	Отпущены материалы по цене поставщика			
	- на изготовление продукции	2400	20	10Ц
	- на общепроизводственные нужды	300	25	10Ц
6	Списаны ТЗР, относящиеся на материалы, переданные			
	- на основное производство	?	20	10ТЗР
	- на общепроизводственные нужды	?	25	10ТЗР

Для определения фактической себестоимости материалов, израсходованных на различные нужды, откроем необходимые счета, разнесем операции по счетам методом двойной записи, подсчитаем обороты и остатки.

Счет 10 «Материалы по цене поставщика»

Дебет		Кредит	
С _н	1200	5.1.	2400
1.	2100	5.2.	300
Об _д	2100	Об _к	2700
С _к	600		

Счет 10 «Материалы» субсчет «ТЗР»

Дебет		Кредит	
С _н	90	6.1.	240
2.	190	6.2.	30
3.	50		
Об _д	240	Об _к	270
С _к	60		

Счет 60 «Расчеты с поставщиками»

Дебет		Кредит	
4.	2290	С _н	700
		1.	2100
		2.	190
Об _д	2290	Об _к	2290
		С _к	700

Счет 51 «Расчетный счет»

Дебет		Кредит	
С _н	2500	4.	2290
Об _д	-	Об _к	2290
С _к	210		

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
5.1.	2400		
6.1.	240		
Об _д	2640	Об _к	-
С _к	2640		

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет		Кредит	
5.2.	300		
6.2.	30		
Об _д	330	Об _к	-
С _к	330		

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
С _н	600	3.	50
Об _д	-	Об _к	50
С _к	-		

Исходя из начальных остатков и дебетовых оборотов по счетам «Материалы» и «ТЗР», определяем:

$$\% \text{ТЗР} = \frac{С_{н_{10\text{ТЗР}}} + Об_{10\text{ТЗР}}}{С_{н_{10}} + Об_{10}} = \frac{90 + 240}{1200 + 2100} 100 \% = 10 \%$$

Сумма ТЗР, отнесенная на материалы, переданные:

$$\text{в основное производство} = \frac{2400 \cdot 10 \%}{100 \%} = 240 \text{ у.д.е.},$$

$$\text{на общепроизводственные нужды} = \frac{300 \cdot 10 \%}{100 \%} = 30 \text{ у.д.е.}$$

Рассчитанные суммы отклонений отражаем по счетам в соответствии с корреспонденцией счетов операции б. По дебету счетов 20 и 26 определится фактическая себестоимость переданных материалов в основное производство и общехозяйственные нужды соответственно. Фактическая себестоимость остатков материалов на складе на конец периода определится суммой конечных остатков по счетам «Материалы» и «ТЗР» и составит 660 (600+60).

5.3. Учет процесса производства

Процесс производства связан со значительными затратами различных материальных, трудовых, денежных и прочих ресурсов, сумма которых составляет себестоимость производимой продукции (работ, услуг). Себестоимость продукции является одним из важнейших показателей деятельности любой организации, предопределяя ее финансовое состояние. В связи с этим основными задачами учета процесса производства являются:

- учет объемов производства в развернутой номенклатуре и ассортименте продукции;
- учет фактических затрат на производство продукции, выполнение работ и предоставление услуг;
- калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, работ и услуг.

Учет затрат и формирование себестоимости продукции (работ, услуг) регламентируется Положениями по бухгалтерскому учету «Расходы организации», «Доходы организации» (ПБУ 9/99, 10/99), а также отраслевыми положениями по учету и калькулированию себестоимости. Учет процесса производства предполагает отдельный учет затрат по видам производств, деление всех затрат на прямые и косвенные.

При **учете** различают основное и вспомогательное производства.

К *основному производству* относят цехи, выпускающие продукцию по профилю установленной деятельности. К *вспомогательным производствам* относят цехи, производящие различные виды энергии или выполняющие определенные виды работ для обеспечения и создания благоприятных условий работы основных цехов. К вспомогательным производствам относятся паросиловое хозяйство, ремонтно-механические цехи и др. Для учета затрат по видам производств предназначены счета «Основное производство» и «Вспомогательные производства». В аналитическом учете затраты, собираемые на этих счетах, подразделяются по цехам, стадиям обработки, видам продукции, заказам и др.

По дебету счетов «Основное производство» и «Вспомогательные производства» учитываются затраты в разрезе калькуляционных статей. Поэтому данные счета при их классификации по назначению и структуре относят к калькуляционным. По способу отнесения на учитываемые объекты затраты делят на **прямые и косвенные**. К **прямым затратам** (статьям затрат) относятся:

- материальные затраты (сырье и материалы, топливо и энергия);
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- единый социальный налог.

К косвенным относят затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством и организации в целом:

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- цеховые расходы;
- общехозяйственные расходы;
- внепроизводственные расходы (расходы по продаже).

В течение отчетного периода на калькуляционных счетах (20, 23) собираются прямые затраты, непосредственно связанные с производством конкретной продукции, осуществлением работ, оказанием услуг.

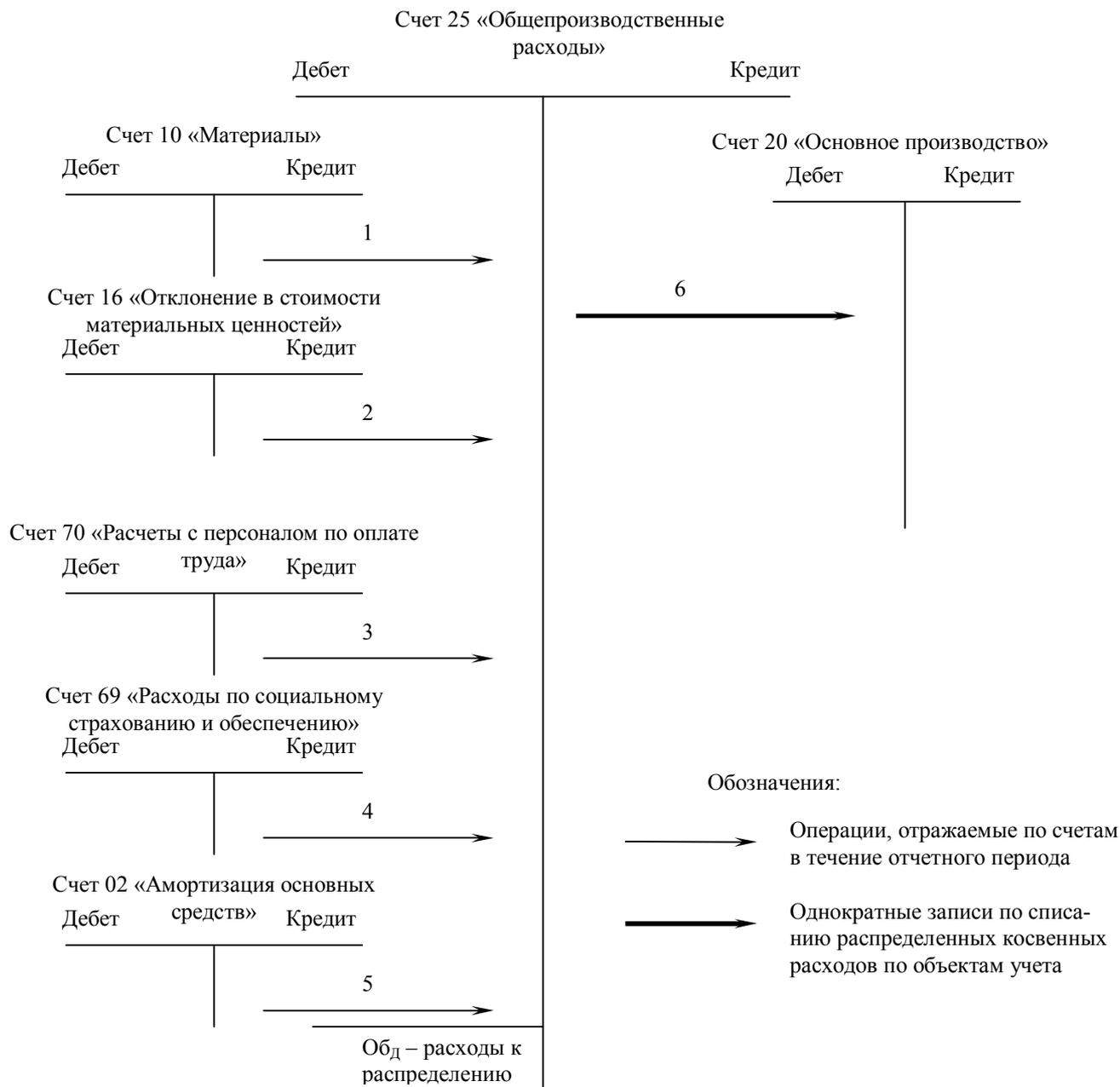
Косвенные расходы в течение отчетного периода учитываются на счетах «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода сумма этих расходов распределяется по видам вырабатываемой продукции и списывается на калькуляционные счета. Поэтому эти счета называют собирательно-распределительными.

По дебету счета «Общепроизводственные расходы» в течение отчетного периода собираются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования (запасные части, смазочные материалы, заработная плата ремонтников с отчислениями на социальные нужды, амортизация оборудования и транспортных средств и пр.) и цеховые расходы (заработная плата цехового персонала с отчислениями на социальные нужды, расходы на отопление, освещение цеха, расходы на содержание и ремонт здания цеха, амортизация зданий и сооружений цеха, расходы на охрану труда и пр.).

По дебету счета «Общехозяйственные расходы» в течение отчетного периода собираются расходы, связанные с управлением организацией и содержанием подразделений общехозяйственного назначения (заработная плата административно-управленческого и общехозяйственного персонала с отчислениями на социальные нужды, расходы по командировкам, канцелярские, типографские, почтово-телеграфные расходы, амортизация зданий, сооружений, транспортных средств общехозяйственного назначения, затраты на охрану труда, подготовку кадров и пр.).

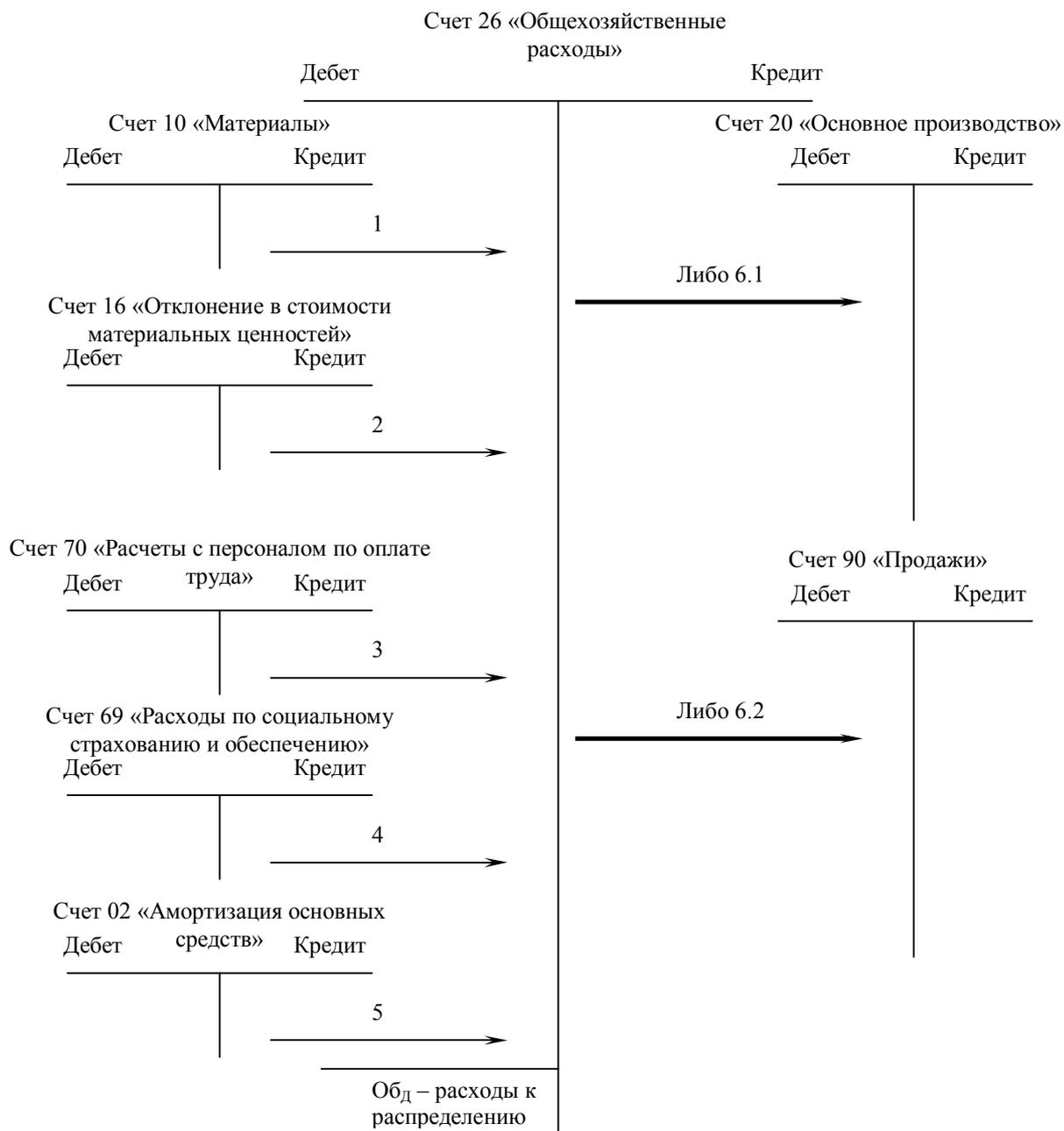
Распределение общих сумм этих расходов по видам продукции, работ, услуг производится по одному из косвенных методов (пропорционально заработной плате основных рабочих, прямым затратам и др.). Остатков эти счета не имеют.

Взаимодействие счетов при формировании и списании общепроизводственных расходов можно представить следующей схемой.



Общая сумма затрат по счету «Общепроизводственные расходы» (дебетовый оборот) после распределения по объектам учета списывается в дебет счетов «Основное производство», «Вспомогательное производство».

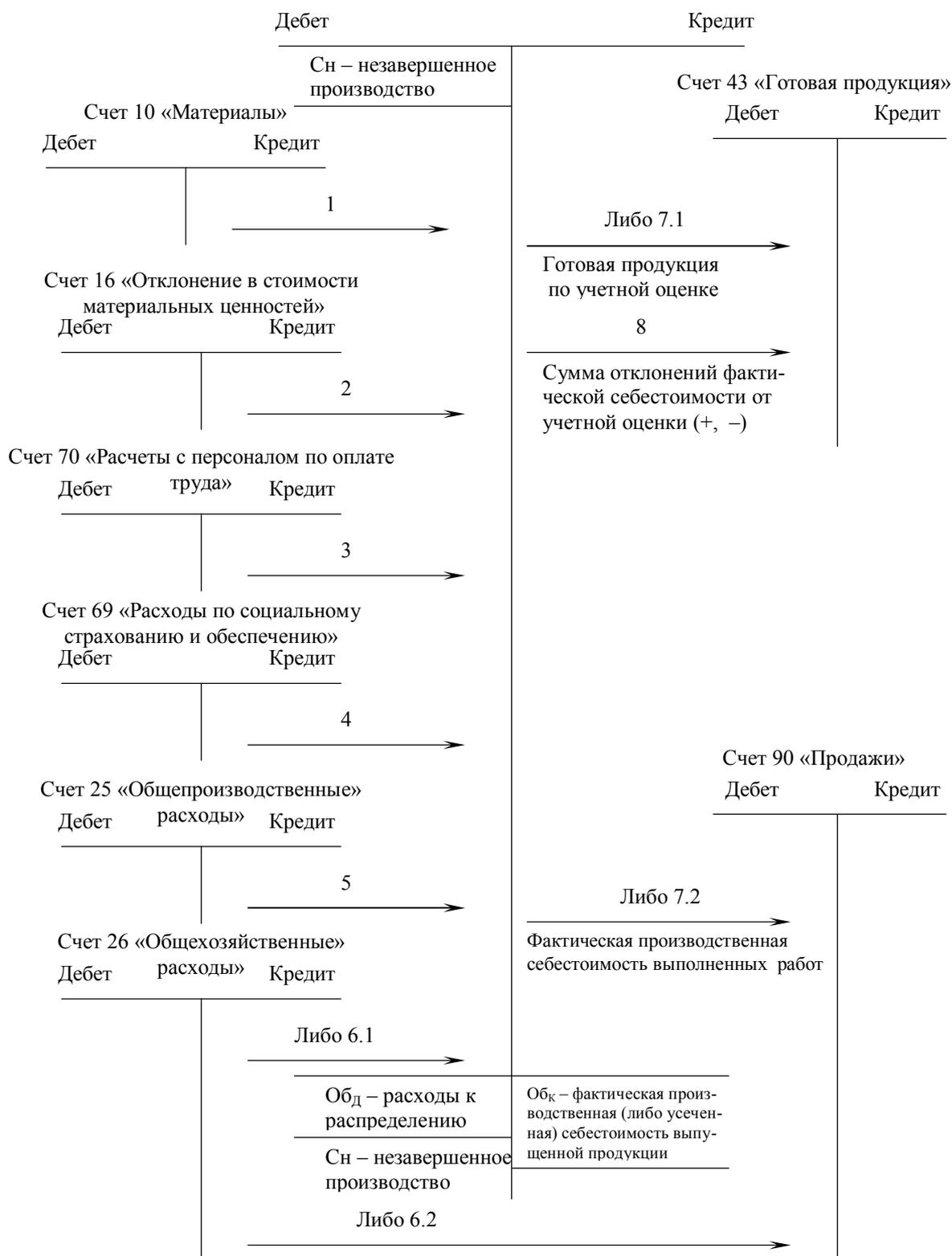
Взаимодействие счетов при формировании и списании общехозяйственных расходов можно представить следующей схемой.



Особенностью общехозяйственных расходов является то, что они могут списываться либо на счет «Основное производство», либо на счет «Продажи». Это определяется видом себестоимости, которая формируется на счете «Основное производство» (производственная или усеченная).

Взаимодействие счетов учета затрат на производство и выпуск готовой продукции можно представить схемой.

Счет 20 «Основное производство»



Сальдо на счете «Основное производство» отражает наличие незавершенного производства на начало (или конец) отчетного периода. В редких случаях (при коротком производственном цикле и простой технологии производства) незавершенного производства может не быть. Операциями 1–4 на

счет «Основное производство» относятся прямые затраты. Эти операции могут повторяться в течение отчетного периода неоднократно. Так, материалы передаются со склада в производство по необходимости, а косвенные затраты списываются в конце отчетного периода после подсчета дебетовых оборотов на счетах «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» (операции 5–6).

По составу отражаемых затрат на счете «Основное производство» возможны два варианта:

1) по дебету счета отражаются прямые затраты, общепроизводственные и общехозяйственные расходы (операции 1–6.1). В результате формируется производственная себестоимость продукции (работ, услуг).

2) по дебету счета отражаются прямые затраты и общепроизводственные расходы (операции 1–5) и в результате формируется усеченная себестоимость продукции (работ, услуг), а общехозяйственные расходы в этом случае списываются с кредита счета 26 непосредственно в дебет счета «Продажи», где формируется полная себестоимость реализованной продукции.

Поскольку косвенные расходы распределяются и списываются на калькуляционные счета только в конце отчетного периода, постольку фактическая себестоимость произведенной продукции может быть определена в конце отчетного периода. Поэтому в течение отчетного периода выпущенная производством готовая продукция учитывается в твердой оценке (по плановой, нормативной себестоимости). Выпуск готовой продукции по нормативной себестоимости отражается по дебету счета «Готовая продукция» и кредиту счета «Основное производство» (операция 7.1). После определения фактической себестоимости продукции в конце месяца путем ее сопоставления с учетной оценкой (нормативной себестоимостью) выявляется отклонение.

Если фактическая себестоимость выше нормативной (учетной), то сумма отклонения отражается дополнительной записью по дебету счета «Готовая продукция» и кредиту счета «Основное производство» (операция 8).

Если учетная оценка выше фактической себестоимости, то сумма отрицательного отклонения отражается по тем же счетам, но методом «красное сторно».

Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг относится с кредита счета «Основное производство» непосредственно в дебет счета «Продажи» (операция 7.2).

Пример

1. Остатки по счетам на 01.01.20 г.

Наименование счетов, субсчетов	Сумма, у.д.е.	
	Дебет	Кредит
1. Материалы по учетным ценам (10)	2400	
2. Отклонение в стоимости материальных ценностей (16)	120	
3. Основное производство (20-1)	800	
(20-2)	600	
4. Расчеты с персоналом по оплате труда (70)		1000
5. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69)		400
6. Износ основных средств (02)		2000

Электронный архив УГЛТУ

2. Операции по производству продукции за январь 20__ г.

№ п/п	Содержание операций	Сумма, у.д.е.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Отпущены со склада материалы на: - изготовление продукции А - изготовление продукции Б - нужды вспомогательного производства - общепроизводственные нужды - общехозяйственные нужды	1000 500 300 200 100	20-1 20-2 23 25 26	10 10 10 10 10
2	Списываются отклонения в стоимости материалов, отпущенных на: - изготовление продукции А - изготовление продукции Б - нужды вспомогательного производства - общепроизводственные нужды - общехозяйственные нужды	? ? ? ? ?	20-1 20-2 23 25 26	16 16 16 16 16
3	В течение месяца выпущена из производства по учетной оценке: - продукция А - продукция Б	4200 2350	43 43	20-1 20-2
4	Начислена заработная плата: - рабочим, занятым изготовлением продукции А - рабочим, занятым изготовлением продукции Б - рабочим вспомогательного производства - рабочим, занятым обслуживанием оборудования и цеховому персоналу - общехозяйственному персоналу	650 350 300 800 500	20-1 20-2 23 25 26	70 70 70 70 70
5	Отчисления на социальное страхование 40 % от заработной платы - рабочим, занятым изготовлением продукции А - рабочим, занятым изготовлением продукции Б - рабочим вспомогательного производства - рабочим, занятым обслуживанием оборудования и цеховому персоналу - общехозяйственному персоналу	240 160 120 320 200	20-1 20-2 23 25 26	69 69 69 69 69
6	Начислена амортизация основных средств - производственного значения - общехозяйственного значения	350 100	25 26	02 02
7	Распределены и списаны расходы вспомогательного производства на: - изготовление продукции А - изготовление продукции Б	? ?	20-1 20-2	23 23
8	Распределены и списаны общепроизводственные расходы на: - изготовление продукции А - на изготовление продукции Б	? ?	20-1 20-2	25 25
9	Распределены и списаны общехозяйственные расходы на: - изготовление продукции А - на изготовление продукции Б	? ?	20-1 20-2	26 26
10	В конце месяца списывается отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной оценки - по продукции А (фактическая себестоимость составила 4560) - по продукции Б (фактическая себестоимость составила 2500)	? ?	43 43	20-1 20-2

- ознакомившись с содержанием операций, составляем корреспонденции счетов (бухгалтерские проводки);

- открываем счета (Т-счета), по которым в условии приведены начальные остатки, а также счета, потребность в которых определена операциями за текущий период (23, 25, 26, 43);

- разносим операции по счетам бухгалтерского учета методом двойной записи.

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сн	2400	1.	2100
Обд	-	Обк	2100
Ск	300		

Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»

Дебет		Кредит	
Сн	120	2.	105
Обд	240	Обк	270
Ск	60		

Счет 20-1 «Основное производство» продукция А

Дебет		Кредит	
Сн	800	3.1.	4200
1.	1000	10.1.	360
2.	50		
4.	650		
5.	260		
7.1.	432		
8.1.	1092		
9.1.	588		
Обд	4072	Обк	4560
Ск	312		

Счет 20-2 «Основное производство» продукция Б

Дебет		Кредит	
Сн	600	3.2.	2350
1.	500	10.2.	150
2.	25		
4.	350		
5.	140		
7.2.	288		
8.2.	588		
9.1.	317		
Обд	2208	Обк	2500
Ск	308		

Счет 23 «Вспомогательное производство»

Дебет		Кредит	
Сн	-	7.1.	432
1.	300	7.2.	288
2.	15		
4.	300		
5.	120		
Обд	735	Обк	735
Ск	-		

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет		Кредит	
1.	200	8.1.	1092
2.	10	8.2.	588
4.	800		
5.	320		
6.	350		
Обд	1680	Обк	1680
Ск	-		

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет		Кредит	
1.	100	9.1.	588
2.	5	9.2.	317
4.	500		
5.	200		
6.	100		
Обд	905	Обк	905
Ск	-		

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет		Кредит	
		Сн	2000
		б.	450
Обд	-	Обк	450
		Ск	2450

Счет 70 «Расчеты по оплате труда»

	Дебет		Кредит
		Сн	1000
		4.	2600
Обд	-	Обк	2600
		Ск	3600

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

	Дебет		Кредит
		Сн	400
		5.	1040
Обд	-	Обк	1040
		Ск	1440

Счет 43 «Готовая продукция»

	Дебет		Кредит
	Сн	-	
	3.1.	4200	
	3.2.	2350	
	10.1.	360	
	10.2.	150	
Обд	7060	Обк	-
	Ск	7060	

Пояснения к расчетам по операциям:

Операция 2. Для списания отклонений в стоимости материалов определяем:

$$1) \% \text{ отк} = \frac{Сн_{16} + Об_{д16}}{Сн_{10} + Об_{д10}} 100 \% = \frac{120 + 0}{2400 + 0} 100 \% = 5 \% ;$$

2) сумму отклонений, относимых на материалы, переданные:

– на производство продукции А $\frac{5 \% \cdot 1000}{100 \%} = 50 \text{ у.д.е.};$

– на производство продукции Б $\frac{5 \% \cdot 500}{100 \%} = 25 \text{ у.д.е.};$

– на нужды вспомогательного производства $\frac{5 \% \cdot 300}{100 \%} = 15 \text{ у.д.е.};$

– на общепроизводственные нужды $\frac{5 \% \cdot 200}{100 \%} = 10 \text{ у.д.е.};$

– на общехозяйственные нужды $\frac{5 \% \cdot 100}{100 \%} = 5 \text{ у.д.е.};$

Итого сумма отклонений, относимых на использованные материалы, 105 у.д.е.

Операция 7. Распределение затрат вспомогательных производств осуществляется в соответствии с потребленным количеством услуг или продукции этих производств. В примере распределим затраты вспомогательного производства условно:

60 % отнесем на производство продукции А,
40 % отнесем на производство продукции Б.

Сумма затрат вспомогательного производства определена оборотом по дебету счета 23 и составила 735 у.д.е. Таким образом,
на продукцию А отнесем сумму, равную $0,6 \cdot 735 = 441$ у.д.е.;
на продукцию Б отнесем сумму, равную $0,4 \cdot 735 = 294$ у.д.е.

Операции 8, 9. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются одним из условных методов. В примере распределим эти расходы по видам продукции пропорционально заработной плате технологических рабочих. Распределение выполним в таблице.

Распределение косвенных затрат по видам продукции

Виды продукции	Зарплата технологических рабочих		Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы
	у.д.е.	%		
Продукция А	650	65	1092	588
Продукция Б	350	35	588	317
Итого	1000	100	1680	905

По данным операции 4 отражаем зарплату рабочих, занятых производством продукции А и Б – 650 и 350 у.д.е. соответственно.

Определенная дебетовым оборотом по счету 25 сумма общепроизводственных расходов (1670 у.д.е.) распределится по видам продукции следующим образом:

- на продукцию А отнесем сумму, равную $1680 \cdot 65 \% / 100 \% = 1092$ у.д.е.
- на продукцию Б отнесем сумму, равную $1680 \cdot 35 \% / 100 \% = 588$ у.д.е.

Аналогично распределяются и общехозяйственные расходы. Распределенные суммы затрат по видам продукции разносим по счетам в соответствии с корреспонденциями по операциям 7, 8 и 9, в результате чего счета 23, 25, 26 не будут иметь остатка, а дебетовые обороты по счетам 20-1, 20-2 «Основное производство» определяют фактические затраты на производство за отчетный период.

Операция 10. Выпуск готовой продукции в течение отчетного периода отражаем на счетах по учетной оценке (операция 8). Фактическая себестоимость готовой продукции (выпущенной из производства) может быть рассчитана только после определения затрат на производство за отчетный период и оценки незавершенного производства на конец периода.

Поэтому в примере значение фактической себестоимости выпущенной продукции принимаем условно:

- по продукции А – 4560 у.д.е.;
- по продукции Б – 2500 у.д.е.

Дополнительной записью (операция 10) в конце месяца отразим отклонение фактической себестоимости от учетной оценки:

- по продукции А – 360 у.д.е. (4560 – 4200);
- по продукции Б – 150 у.д.е. (2500 – 2350).

В результате отраженных операций по дебету счета «Готовая продукция» определяется фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции.

5.4. Продажа продукции. Оценка, учет

Продажа произведенной продукции завершает кругооборот хозяйственных оборотных средств. На этой стадии продукция превращается в денежную выручку, часть которой возмещает затраты организации, а другая часть составляет прибыль.

Для определения прибыли готовая продукция должна иметь двойную оценку: *по полной фактической себестоимости и по оптовым ценам*.

В соответствии с этим и определяются задачи бухгалтерского учета в процессе продажи продукции (работ, услуг):

- определение полного объема продаж в натуральном выражении;
- определение суммы выручки от продажи продукции (работ, услуг) в оптовых ценах;
- формирование полной фактической себестоимости проданной продукции (работ, услуг);
- выявление фактических результатов от продаж.

Как уже было рассмотрено выше, при учете процесса производства на счете «Готовая продукция» формируется ее фактическая производственная или усеченная себестоимость.

В процессе продаж продукции организация также несет определенные расходы, которые принято называть внепроизводственными. Тем самым для получения полной себестоимости проданной продукции необходимо ее производственную себестоимость дополнить внепроизводственными расходами. Если для учета готовой продукции используется усеченная себестоимость, для доведения ее до полной необходимо добавить общехозяйственные и внепроизводственные расходы.

Для отражения внепроизводственных расходов предусмотрен синтетический счет «Расходы на продажу». По своей структуре этот счет является собирательно-распределительным. По дебету счета «Расходы на продажу» в течение отчетного периода могут отражаться расходы на упаковку продукции на складе, доставку и погрузку ее в вагоны, расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи, расходы по оплате труда продавцов, расходы на рекламу, комиссионные сборы, уплачиваемые посредникам и др. (операции 1–5).

По кредиту этого счета отражается списание расходов, относящихся к проданной или отгруженной продукции. Порядок учета расходов на продажу можно представить схемой, приведенной ниже.

В бухгалтерском учете используется метод учета процесса продаж по моменту отгрузки. В этом случае проданной считается отгруженная покупателям продукция. При учете процесса продаж продукции по моменту отгрузки вся сумма расходов, связанных с продажей, списывается с кредита счета «Расходы на продажу» в дебет счета «Продажи» (операция 6).

Счет «Расходы на продажу»

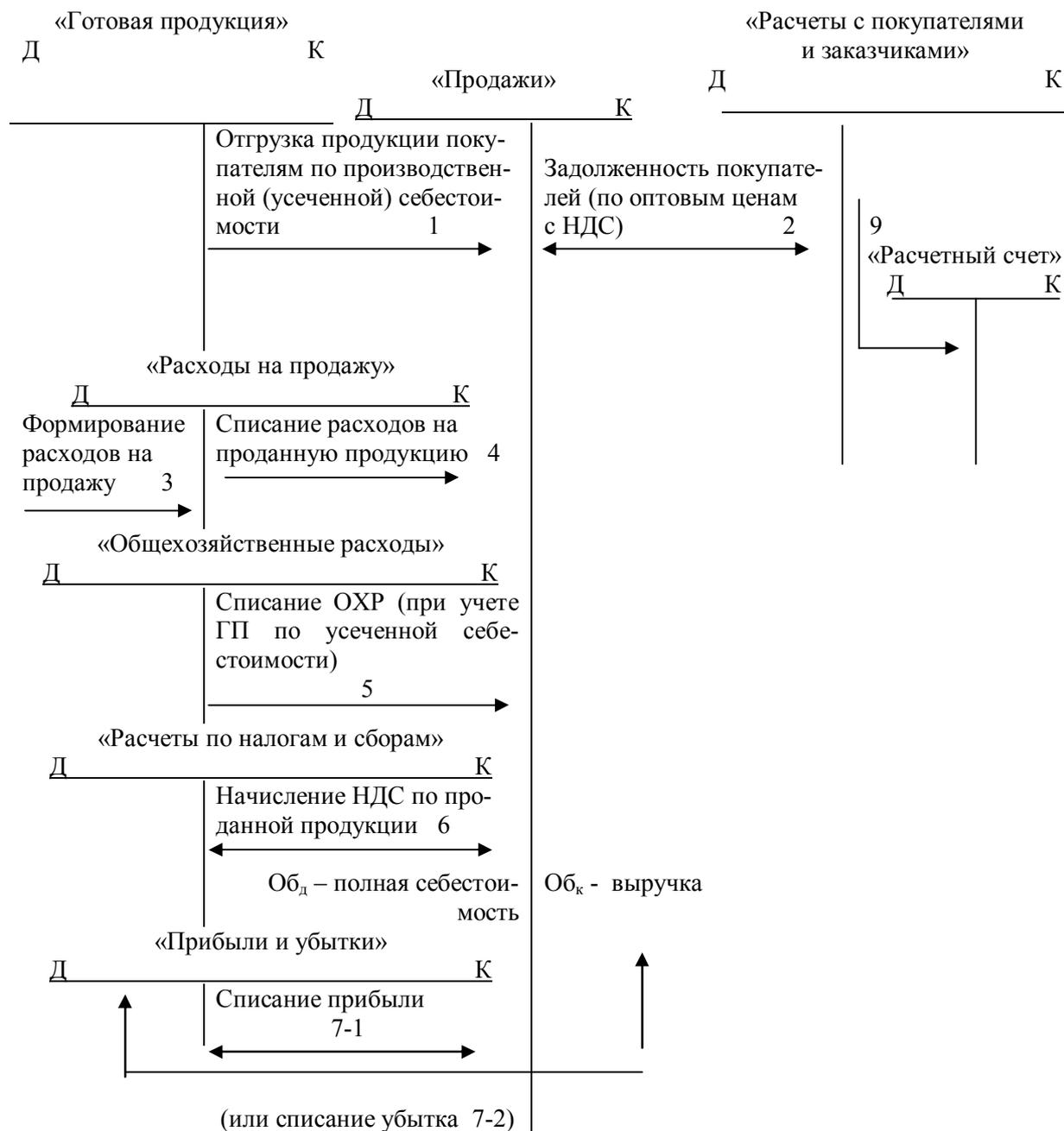


Взаимодействие счетов при учете процесса продажи продукции по моменту отгрузки можно представить следующей схемой:

Операция 5 имеет место при учете продукции на счете «Готовая продукция» по усеченной себестоимости.

Организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). Задолженность покупателей за переданную им продукцию определяется по оптовым ценам с НДС. Поэтому с признанием факта продаж (дохода) продукции определяется задолженность организации по НДС в бюджет, что отражается по дебету счета «Продажи» и кредиту счета «Расчеты по налогам и сборам» (операция 6).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету «Продажи» выявляется результат от продажи продукции. Прибыль возникает при превышении выручки над себестоимостью, отражается по дебету счета «Продажи» и кредиту счета «Прибыли и убытки» (операция 7). Убыток (превышение себестоимости над выручкой) списывается с кредита счета «Продажи» в дебет счета «Прибыль и убытки».



Пример

1. Остатки по счетам по состоянию на 01.01.20__г.

№ п/п	Счета	Сумма, у.д.е.	
		Дебет	Кредит
1	Готовая продукция	5000	
2	Материалы	800	
3	Расчетный счет	1500	
4	Расчеты по налогам и платежам		200

2. Хозяйственные операции за январь 20__ г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, у.д.е.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Отгружена покупателям продукция (по производственной себестоимости)	4000	90	43
2	Определена задолженность покупателей за продукцию в оптовых ценах с НДС	6000	62	90
3	Списаны материалы на тару и упаковку продукции	150	44	10
4	Акцептован счет транспортной организации за транспортировку продукции	250	44	76
5	Расходы на продажу списаны на проданную продукцию	400	90	44
6	НДС по отгруженной продукции	1000	90	68
7	Выявлена прибыль от продажи продукции	600	90	99
8	На расчетный счет зачислена выручка от продаж	6000	51	62

Откроем счета (проставим начальные остатки), отразим на них хозяйственные операции. По показателям, отраженным на счете «Продажи», выявим сумму прибыли.

Д Счет «Продажи» К

4. 4000	2. 6000
5. 400	
6. 1000	
7. 600	
Об _д 6000	Об _к 6000

Д Счет «Готовая продукция» К

Сн 5000	
	4000
Об _д -	Об _к 4000

Д Счет «Расходы на продажу» К

3. 150	5. 400
4. 250	
Об _д 400	Об _к -
Ск -	

Д Счет «Материалы» К

Сн 800	3. 150
Об _д -	Об _к 150
Ск 650	

Счет «Расчеты с покупателями и заказчиками» К

2. 6000	8. 6000
Об _д 6000	Об _к 6000

Д Счет «Расчеты по налогам и платежам» К

	Сн 200
	6. 1000

Д Счет «Прибыль и убытки» К

	7. 600
Об _д -	Об _к 600
Ск 2500	

Д Счет «Расчетный счет» К

Сн 1500	4. 250
8. 6000	
Об _д 6000	Об _к 250
Ск 7250	

Задание. Оценка и учет хозяйственных процессов

Исходные данные

1. Баланс на 01.03.20__ г.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	7500	Уставный капитал	8900
Материалы	200	Расчеты с поставщиками	300
Расчетный счет	1495		
Расчеты с подотчетными лицами	5		
Баланс	9200	Баланс	9200

Расшифровка к счету «Материалы»

Материалы по оптовым ценам 186 тыс. руб.
Транспортно-заготовительные расходы 14 тыс. руб.

2. Журнал хозяйственных операций за март

№ п/п	Содержание операции	Сумма, у.д.е.
1	Акцептован счет поставщика за поступившие материалы по оптовой цене Σ НДС	1200 240
2	Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов Σ НДС	100 200
3	Подотчетным лицом оплачено за консультационные услуги, связанные с приобретением материалов	60
4	Оплачены счета поставщиков за поступившие материалы	1560
5	Отпущены материалы по оптовым ценам на: - изготовление продукции - общепроизводственные нужды - общехозяйственные нужды	600 250 130
6	Списываются ТЗР, относящиеся к отпущенным материалам на: - изготовление продукции - общепроизводственные нужды - общехозяйственные нужды	? ? ?
7	Начислена заработная плата рабочим: - основного производства - общепроизводственному персоналу - общехозяйственному персоналу	320 85 160
8	Отчисления на социальное страхование на заработную плату: - рабочих основного производства - общепроизводственного персонала - общехозяйственного персонала	? ? ?
9	Начислена амортизация основных средств: - производственного назначения - общехозяйственного назначения	120 60
10	С расчетного счета перечислено энергосбыту за электроэнергию, потребленную на: - изготовление продукции - общепроизводственные нужды - общехозяйственные нужды	105 32 25
11	Выпущено из производства готовой продукции по учетной оценке	2100
12	Списаны ОПР на основное производство	?
13	Списаны ОХР на основное производство	?
14	Отгружена продукция покупателю по учетной оценке	1900
15	Отражена задолженность покупателя за продукцию по отпускным ценам с НДС	2640
16	Расходы на тару и упаковку	50
17	Начислен НДС по отгруженной продукции	?
18	В конце месяца списываются отклонения фактической себестоимости от выпущенной продукции (фактическая себестоимость составляет 2250): - на готовую продукцию - на отгруженную продукцию	? ?
19	Определен и списан финансовый результат от операции	?
20	Поступила выручка от продаж на р/с	2640

Требуется:

- составить корреспонденции счетов по операциям (реализацию отразить по отгрузке);
- открыть счета бухгалтерского учета;
- разнести операции по счетам, определить финансовый результат;
- составить баланс на 01.04.20__ г.

6. ДОКУМЕНТАЦИЯ

6.1. Требования к первичной учетной документации

Первоначальные сведения о фактах хозяйственной жизни отражаются в первичных документах.

Документ (лат. *documentum* – доказательство) – письменное доказательство, свидетельство, является письменным подтверждением совершения хозяйственной операции, ее законченности и хозяйственной целесообразности.

Первичный документ – это бухгалтерский документ, который составляется в момент совершения хозяйственной операции и является свидетельством происшедших фактов. Первичный документ подтверждает юридическую силу произведенной хозяйственной операции. Он устанавливает ответственность отдельных исполнителей за выполненные ими хозяйственные операции.

Общие требования к первичным документам определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402. Законом установлено, что к бухгалтерскому учету не допускается принятие документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи должностных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В необходимых случаях в первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, адрес предприятия, учреждения или организации, основание хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документированных хозяйственных операций.

В настоящее время каждое хозяйственное общество должно иметь круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения. В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 06.04.2015 № 82-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части отмены обязательности печати хозяйственных обществ», данная обязанность трансформируется в право, при этом предусмотрено, что федеральными законами могут быть установлены случаи, при которых использование печати может быть обязательным. Предусмотрено, что сведения о наличии печати должны содержаться в уставе хозяйственного общества.

На выдаваемом покупателю кассовом чеке в соответствии с п. 4 «Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением», утвержденным постановлением Совмина – Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 (в редакции постановления Правительства Российской Федерации от 7 августа 1998 года № 903), должны отражаться следующие обязательные реквизиты:

- *наименование организации;*
- *идентификационный номер организации-налогоплательщика;*
- *заводской номер контрольно-кассовой машины;*
- *порядковый номер чека;*
- *дата и время покупки;*
- *стоимость покупки (услуги);*
- *признак фискального режима.*

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы должны быть утверждены учетной политикой организации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 июля 1997 г. № 835 «О первичных учетных документах» функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий возложены на Госкомстат РФ.

Утверждены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья – Постановление Госкомстата РФ от 29 сентября 1997 г. № 68;

- по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, работ в капитальном строительстве – Постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а;

- по учету строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте – Постановление Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78;

- по учету кассовых операций и результатов инвентаризации – Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88;

- по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин, по учету торговых операций (общие), по учету торговых операций при продаже товаров в кредит, по учету торговых операций в комиссионной торговле, по учету операций в общественном питании – Постановление Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132;

- по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения – Постановление Российского статистического агентства от 9 августа 1999 г. № 66 и др.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

6.2. Виды документов

Для отражения хозяйственных операций используется большое количество разнообразных документов, которые группируются по ряду признаков (рис. 6.1).

Первичные документы по месту составления бывают внешними и внутренними.

Внешние документы поступают на предприятие со стороны – из государственных органов, вышестоящих организаций, банков, налоговой инспекции, от учредителей, поставщиков, покупателей и т.п.; эти документы составляются по типовым формам.

Примером такого документа могут служить платежное поручение, платежное требование, счет-фактура поставщика и др.

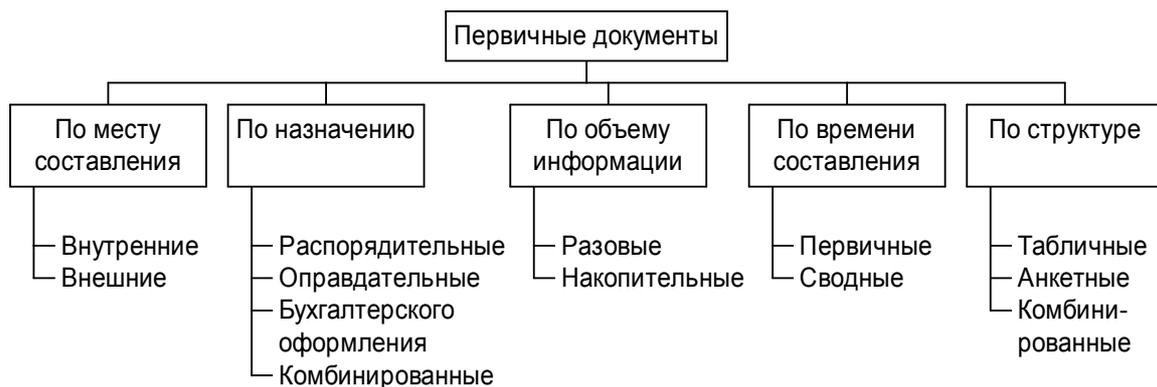


Рис. 6.1. Группировка первичных документов

Внутренние документы составляются непосредственно на предприятии.

По назначению документы подразделяются на:

- **распорядительные** – предписывают совершить какое-либо действие или ряд действий (приказ руководителя предприятия, платежное поручение и т.п.);

- **оправдательные** – подтверждают факт совершения оправдательных действий и обоснованность их совершения (квитанция к приходному кассовому ордеру);

- **комбинированные** – обладают признаками как распорядительного, так и оправдательного характера (расчетно-платежная ведомость – с одной стороны является распоряжением на выдачу средств работникам, а с другой подтверждает факт расходования денежных средств);

- **документы бухгалтерского оформления** – предназначены только для целей бухгалтерского учета, конкретизируют или поясняют отражение отдельных операций в учете (бухгалтерская справка).

К **первичным документам** относятся документы, составляемые в момент совершения хозяйственных операций (документы на поступление и отпуск материалов, начисление заработной платы, отгрузку продукции).

По объему информации (количеству отраженных в них операций) документы бывают **разовые** (составляются отдельно на каждую операцию) и **накопительные** (отражают несколько операций за отдельный учетный период).

Документы по времени составления могут быть первичными и сводными. Сводные документы обобщают данные первичных документов (расчетно-платежные ведомости по заработной плате).

Порядок расположения реквизитов в документе принято называть **структурой документа**. При **анкетной структуре** реквизиты документа расположены как в обычной анкете. Документ легко заполнять и читать, но сложно обрабатывать на машинах.

При *табличной структуре* реквизиты документов монтируются в определенной таблице, тем самым создается возможность выделить зону для реквизитов, которые подлежат машинной обработке.

В *комбинированных документах* ряд реквизитов располагается по анкетной структуре, а ряд – по табличной.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться в равной степени как на бумажных, так и на электронных носителях информации.

В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственной операции, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

В случаях, установленных действующим законодательством, бланки форм первичных документов могут относиться к бланкам строгой отчетности.

Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, в соответствии с Положением о документах должны быть пронумерованы в установленном порядке (нумератором, типографским способом).

Бланки должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Предприятие вправе самостоятельно устанавливать перечень документов строгой отчетности, к которым могут быть отнесены доверенности, талоны, дипломы, билеты и т.п.

Учет документов строгой отчетности в соответствии с Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов) осуществляется на балансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

6.3. Порядок принятия к учету первичных документов

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

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами (приказом или письменным распоряжением руководителя организации).

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю

полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Примерная форма приказа (распоряжения) может иметь вид:

Приказ (распоряжение) № 40

15 августа 20__ года

г. Екатеринбург

Главному бухгалтеру Иванову И.И. предписываю до 16 августа 20__ года подписать кредитный договор с «СКБ-банком» на сумму 100 тыс. руб. Всю полноту ответственности за возможные последствия беру на себя.

Должность, подпись, расшифровка фамилии

На первичные документы, прошедшие проверку, обработку, желательно ставить отметку, исключающую возможность их повторного использования, например, дату записи в учетный регистр.

Все документы, приложенные 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).

Согласно Положению о бухгалтерском учете, в цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

В кассовых и банковских документах внесение исправлений не допускается вообще.

В остальные первичные документы исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений (ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением банковских и кассовых), исправляются корректурным образом: зачеркивается неправильный текст или сумма и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Этот способ исправления принято называть корректурным.

6.4. Организация документооборота

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

Ответственным за осуществление работ по составлению графика документооборота является главный бухгалтер предприятия.

График может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, учреждения, организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. При этом график должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное количество подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

По каждому документу график документооборота содержит следующие примерные разделы:

1) *порядок создания документа*: количество экземпляров, ответственный за выписку, ответственный за оформление, ответственный за исполнение, срок исполнения;

2) *порядок проверки документа*: ответственный за проверку, порядок предоставления, срок представления;

3) *порядок обработки документа*: исполнитель, срок исполнения;

4) *порядок передачи документа в архив*: исполнитель, срок передачи.

График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия, и в связи с этим его положения обязательны для выполнения всеми работниками предприятия.

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

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также 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.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет главный бухгалтер.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб предприятия.

В соответствии с Законом о бухучете организации обязаны хранить первичные учетные документы в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

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

Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и переплетаются. Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

Сохранность первичных документов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия.

Выдача первичных документов из бухгалтерии и архива работникам других структурных подразделений, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению руководителя предприятия или главного бухгалтера.

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

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

Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

Утрата документов не освобождает предприятия от доказательства правильности исчисления тех или иных видов налогов. В связи с этим в большинстве своем юридические лица стоят перед необходимостью восстановления утраченных документов.

Восстановление может быть произведено через испрашивание копий документов у продавцов, клиентов и других хозяйствующих субъектов, с которыми предприятие имело отношения в соответствующий период.

Задания

1. Контрольные вопросы и задания к главе 6.

- 1. Дайте определение документации.*
- 2. По каким признакам можно классифицировать документы?*
- 3. Каковы обязательные реквизиты первичной учетной документации?*

4. Заполните приходный кассовый ордер № 1 на возврат подотчетной суммы 100 руб. от Смирнова А.И. Организация – ООО «Сигма».

5. Заполните расходный кассовый ордер № 3 на выдачу 1000 руб. завхозу Иванову А.И. под отчет на хозяйственные нужды. Организация – ООО «Вектор».

6. Заполните счет-фактуру на отгрузку 100 м³ пиломатериалов по цене 1500 руб. за м³, включая НДС. Отправитель – ООО «Сигма», получатель – ЗАО «Темп». Остальные реквизиты счета-фактуры примите самостоятельно.

2. Назвать правильный вариант ответа на поставленные вопросы.

1. Документы, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

а) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

б) номер договора;

в) сведения о качестве материальных ценностей.

2. Проверка первичных документов, поступающих в бухгалтерию, осуществляется:

а) в соответствии с хронологией;

б) по форме и по содержанию;

в) выборочно.

3. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает:

а) кассир;

б) главный бухгалтер;

в) руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

4. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется:

а) устно;

б) бухгалтером;

в) графиком.

5. Бланки строгой отчетности должны храниться:

а) в ящике стола;

б) в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях;

в) в папке бухгалтера.

7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

7.1. Задачи, объекты, виды инвентаризации

Цель инвентаризации – обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Кроме того, это один из наиболее действенных механизмов внутреннего контроля за сохранностью имущества организации, полнотой и своевременностью осуществления расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам по уплате налогов и сборов, соблюдения требований законодательства при осуществлении и учете финансово-хозяйственной деятельности организации, своевременного выявления ошибок в учете и внесения исправлений в данные бухгалтерского учета и отчетности.

Правила проведения инвентаризации и оформления ее результатов определяются следующими законодательными и нормативными актами:

- Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;

- Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

В частности, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» определено, что:

- инвентаризации подлежат активы и обязательства;
- при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

- случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации; обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

- выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

С учетом специфики деятельности отдельных отраслей порядок проведения инвентаризации и документального оформления ее результатов регулируется также инструкциями соответствующих министерств и ведомств.

Задачи инвентаризации могут быть представлены следующим образом:

- 1) выявление фактического наличия имущества;
- 2) сопоставление фактического наличия имущества с данными;

3) бухгалтерского учета;

4) проверка полноты отражения в учете обязательств.

Ниже на схеме представлены этапы проведения инвентаризации, ее документальное оформление.

Объектами инвентаризации являются:

- все имущество организации независимо от его местонахождения;
- все виды финансовых обязательств организации;
- имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете (на ответственном хранении, арендованное, полученное для переработки);
- имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Периодичность и сроки проведения инвентаризации определяются в соответствии со спецификой деятельности организации и с учетом установленных законодательством требований.

Имущество и обязательства организации подлежат инвентаризации в обязательном порядке и в полном объеме ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности за исключением:

- а) имущества, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года;
- б) основных средств, инвентаризация которых может проводиться один раз в три года;
- в) библиотечных фондов, инвентаризация которых может проводиться один раз в пять лет;
- г) организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, инвентаризация товаров, сырья и материалов в которых может проводиться в период их наименьших остатков.

Для обеспечения полноты и своевременности расчетов с поставщиками и покупателями по договорным обязательствам за приобретенные и реализованные товары, работы и услуги, с налоговыми органами, внебюджетными фондами и другими органами по налогам и обязательным платежам, а также прочими дебиторами и кредиторами представляется целесообразным проводить ежеквартально инвентаризацию соответствующих расчетов (сверку расчетов).

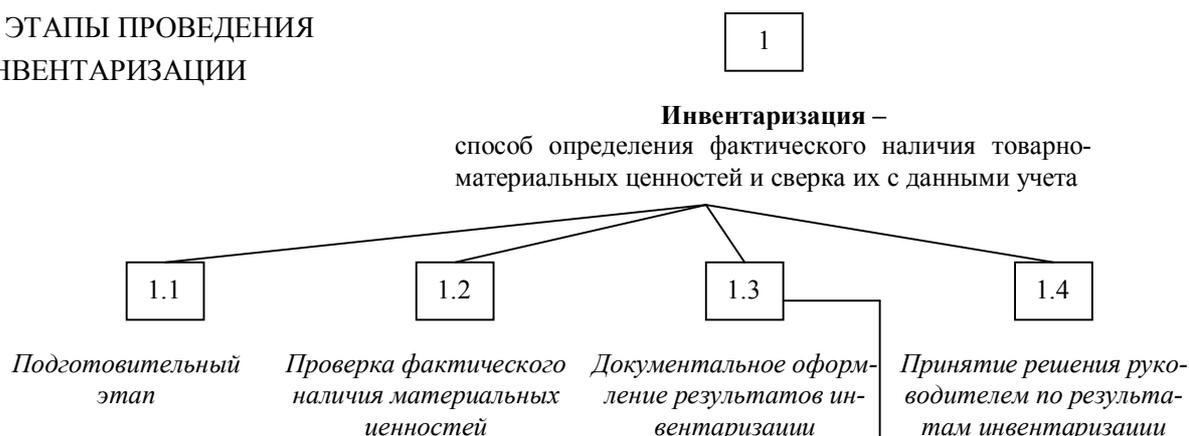
Различают следующие виды инвентаризации

1. Обязательная и инициативная. Проведение инвентаризации является обязательным в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного и муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Инвентаризация имущества предприятия

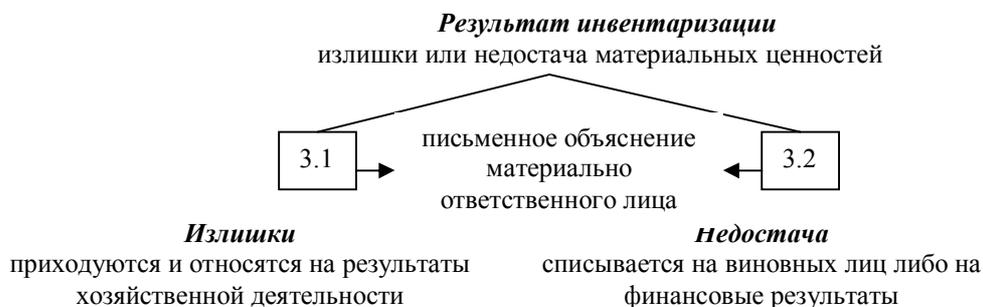
1. ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ



2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ



3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ



2. Плановая и внеплановая (внезапная). Инвентаризация, проводимая в соответствии с утвержденным порядком, характеризуется как плановая. Кроме того, организации могут проводить внеплановую (внезапную) инвентаризацию с целью обеспечения дополнительного контроля за сохранностью отдельных видов имущества у материально ответственных лиц или по другим причинам. В соответствии с требованиями Порядка ведения кассовых операций в РФ целесообразно ежемесячно проводить инвентаризацию кассы перед составлением внутренней бухгалтерской отчетности, а также внезапные ревизии кассы.

3. Полная и частичная (по степени охвата проверяемых объектов). При осуществлении полной инвентаризации проверке подлежат все объекты имущества и обязательств организации, подлежащие инвентаризации в соответствии с установленным порядком ее проведения. При частичной – проверяются один или несколько видов имущества и обязательств.

7.2. Организация инвентаризаций

Для проведения инвентаризации приказом руководителя организации назначается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ, а также для проведения внеплановой и частичной инвентаризации могут быть созданы рабочие инвентаризационные комиссии.

В состав инвентаризационных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.), а также могут быть включены специалисты внутреннего аудита организации или независимых аудиторских организаций.

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

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

При малом объеме работ проведение инвентаризации допускается возлагать на ревизионную комиссию (при ее наличии в организации).

Порядок проведения инвентаризации устанавливается приказом (постановлением, распоряжением) руководителя организации (форма ИНВ-22), который является письменным заданием на ее проведение.

В приказе (постановлении, распоряжении) указывается:

- состав рабочей инвентаризационной комиссии;
- перечень инвентаризируемого имущества и обязательств;
- сроки проведения инвентаризации (дата начала и окончания);
- причины инвентаризации.

Приказ (постановление, распоряжение) регистрируется в *Журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма ИНВ-23)* и вручается председателю инвентаризационной комиссии.

Общий порядок проведения инвентаризации

Перед началом инвентаризации

В инвентаризационную комиссию передаются последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «До инвентаризации на «_____» (дата)», что служит основанием для определения остатков имущества на начало инвентаризации по учетным данным.

С материально ответственных лиц берутся расписки о том, что на начало инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все поступившие ценности оприходованы, списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Расписка включена в заголовочную часть инвентаризационной описи.

Проведение инвентаризации

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи и акты, оформленные на бланках форм первичной учетной документации. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной выборочной проверке в натуре части этих ценностей.

Определение веса или объема навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов. При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сверяют и выверенный итог вносят в опись.

Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Наименование инвентаризируемых объектов, а также их количество указываются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывается прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных

показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Описи могут заполняться вручную или с использованием средств вычислительной или другой организационной техники.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно.

Не допускается оставлять в описях незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Не допускаются также помарки и подчистки.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов с подписями лиц, производивших эту проверку.

В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

Имущество, которое в момент инвентаризации находится вне места расположения организации, инвентаризируется до момента временного выбытия.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описи по товарно-материальным ценностям, переданным в переработку другой организации, указываются наименования перерабатывающей организации и ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.п. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно

структурное подразделение организации, по которым осуществляется групповой учет, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится, как правило, в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденное, ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В случае обнаружения материально ответственными лицами ошибки в описи об этом немедленно заявляется председателю инвентаризационной комиссии. Комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения вносит соответствующие исправления в опись в установленном порядке.

Окончание инвентаризации

Оформленные в установленном порядке описи по результатам инвентаризации передаются в бухгалтерию организации, где с учетом содержащихся в них данных составляются сличительные ведомости, в которых показываются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей (**формы ИНВ-18, ИНВ-19**).

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данным инвентаризационных описей.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

По окончании инвентаризации по распоряжению руководителя организации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения.

Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия помещения, в котором проводилась инвентаризация.

Результаты контрольных проверок оформляются *актом* (форма ИНВ-24) и регистрируются в *Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации* (форма ИНВ-25).

7.3. Порядок регулирования инвентаризационных разниц

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке.

1. Основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

2. Недостача имущества и его порча отражаются на балансовом счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При этом недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденным в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на расходы на продажу у организации или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх нормы.

3. Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх нормы естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Основанием для

отражения в учете результатов инвентаризации являются заполненные в соответствии требованиями к бухгалтерским документам унифицированные формы (табл. 7.1).

Документальное оформление результатов инвентаризации
(унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88)

Таблица 7.1

Наименование формы	Порядок заполнения по объектам инвентаризации
1	2
1. Основные средства	
ИНВ-1 Инвентаризационная опись основных средств	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для оформления данных инвентаризации объектов, относящихся к основным средствам. • Заполняется в двух экземплярах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> остается у материально ответственного лица. На основные средства, принятые в аренду, опись составляется в трех экземплярах, один экземпляр высылают в адрес арендодателя • Подписывается ответственными лицами комиссии отдельно по каждому месту хранения основных средств и материально ответственным лицом • Описи составляются отдельно по группам основных средств (производственного и непроизводственного назначения) • Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению
	<ul style="list-style-type: none"> • Если комиссией установлено, что работы капитального характера или частичная ликвидация строений и сооружений не отражены в бухгалтерском учете, то необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости и привести в описи данные о произведенных изменениях • Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Продолжение табл. 7.1

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, составляется отдельная опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к негодности
<p>ИНВ-10 Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов объектов основных средств • Заполняется в двух экземплярах на основании проверки состояния работ: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>другой</i> – материально ответственному лицу • В случае обнаружения необоснованного перерасхода выявляются его причины и производятся соответствующие исправления в бухгалтерском учете
2. Нематериальные активы	
<p>ИНВ-1а Инвентаризационная опись нематериальных активов</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для оформления данных инвентаризации нематериальных активов • Заполняется в двух экземплярах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>другой</i> остается у материально ответственного лица • При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, они подлежат включению в инвентаризационную опись
3. Товарно-материальные ценности	
<p>ИНВ-2 Инвентаризационный ярлык</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для учета фактического наличия сырья, готовой продукции, товаров и прочих материальных ценностей на складе в период проведения инвентаризации в тех случаях, когда по условиям организации производства инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материальных ценностей и записать их в инвентаризационную опись • Заполняется в <i>одном</i> экземпляре и хранится вместе с пересчитанными товарно-материальными ценностями по месту их нахождения • Данные формы используются для заполнения инвентаризационной описи (форма № ИНВ-3)
<p>ИНВ-3 Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для отражения данных фактического наличия товарно-материальных ценностей (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы и др.) в местах хранения и на всех этапах их движения в организации

Продолжение табл. 7.1.

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • Заполняется в двух экземплярах на основании пересчета, взвешивания, перемеривания товарно-материальных ценностей отдельно по каждому месту нахождения и материально ответственному лицу: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> – материально ответственному лицу • Товарно-материальные ценности заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.) • Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственного лица по данным учета без проверки их фактического наличия. • Товарно-материальные ценности, поступившие во время проведения инвентаризации, заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», в которой указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена, сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности • На выявленные при инвентаризации негодные или испорченные материалы и готовые изделия составляются соответствующие акты <p>При выявлении материальных ценностей, не отраженных в учете, они подлежат включению в инвентаризационную опись</p>
<p>ИНВ-4 Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей • Заполняется в двух экземплярах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> – материально ответственному лицу • На товарно-материальные ценности отгруженные, срок оплаты которых не наступил, и на товарно-материальные ценности отгруженные, но не оплаченные в срок, составляются отдельные акты
<p>ИНВ-5 Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на хранение</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для инвентаризации товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение • Заполняется в двух экземплярах по фактическим данным на основании проверки и пересчета в натуре: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> – материально ответственному лицу

Продолжение табл. 7.1

1	2
<p>ИНВ-6 Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для выявления количества и стоимости товарно-материальных ценностей, которые в момент инвентаризации находятся в пути • Заполняется в двух экземплярах на основании документов, подтверждающих нахождение товарно-материальных ценностей в пути: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> остается в комиссии • По каждой отдельной отправке в описях приводятся следующие данные: наименование, количество, стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности отнесены на счета бухгалтерского учета
<p>ИНВ-8 Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них</p> <p>ИНВ-9 Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них (форма ИНВ-8), драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них (форма ИНВ-9) во всех местах хранения и непосредственно в производстве • Заполняется в двух экземплярах по фактическому наличию, определяемому путем обязательного пересчета и досчета драгоценных металлов, таких как алмазы и изделия из них: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> материально ответственному лицу <p>При <i>смене материально ответственных лиц</i> акт составляется в трех экземплярах: бухгалтерии, материально ответственному лицу, сдавшему ценности, материально ответственному лицу, принявшему ценности</p>
<p>4. Денежные средства и документы</p>	
<p>ИНВ-15 Акт инвентаризации наличных денежных средств</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов (наличных денег, марок, чеков, чековых книжек и т.п.), находящихся в кассе организации • Заполняется в двух экземплярах на основании данных о фактическом наличии денежных средств, разных ценностей и документов, полученных путем их полного пересчета: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> – материально ответственному лицу. При <i>смене материально ответственных лиц</i> акт составляется в <i>трех</i> экземплярах: бухгалтерии, материально ответственному лицу, сдавшему ценности, материально ответственному лицу, принявшему ценности

Продолжение табл. 7.1

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • Результаты инвентаризации доводятся до сведения руководителя организации Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся
<p>ИНВ-16 Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации ценных бумаг и бланков строгой отчетности • Заполняется в двух экземплярах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>другой</i> – материально ответственному лицу. При <i>смене материально ответственных лиц</i> акт составляется в <i>трех</i> экземплярах: бухгалтерии, материально ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги и бланки строгой отчетности, материально ответственному лицу, принявшему ценные бумаги и бланки строгой отчетности • Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы
5. Расчеты	
<p>ИНВ-17 Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами • Заполняется в двух экземплярах на основании выявленных по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> остается в комиссии
<p>Приложение к форме ИНВ-17 Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Является основанием для составления акта по форме № ИНВ-17. • Составляется в разрезе синтетических счетов бухгалтерского учета по видам дебиторской и кредиторской задолженности
6. Расходы будущих периодов	
<p>ИНВ – 11 Акт инвентаризации расходов будущих периодов</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется при инвентаризации расходов будущих периодов • Заполняется в двух экземплярах на основании выявленных по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах: <i>один</i> передается в бухгалтерию, <i>второй</i> остается в комиссии

7. Сводные данные по результатам инвентаризации	
ИНВ-18 Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется для отражения результатов инвентаризации имущества, по которому выявлены отклонения от отчетных данных • Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете
ИНВ-19 Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей	<ul style="list-style-type: none"> • На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете, (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки) составляются отдельные сличительные ведомости • Заполняются в двух экземплярах работником бухгалтерии: <i>один</i> хранится в бухгалтерии, <i>второй</i> передается материально ответственному лицу
ИНВ-26 Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией	Обобщаются данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций

Задания

1. Контрольные вопросы и задания к главе 7.

1. Дайте определение инвентаризации.
2. Каковы виды инвентаризации, сроки ее проведения?
3. Назовите, какие документы необходимы для обоснованного проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете.
4. Кто принимает решения о порядке регулирования недостачи имущества, выявленной при проведении инвентаризации?
5. Что означает бухгалтерская запись Д50 К91?
6. Составить бухгалтерские проводки по данным выписки из акта инвентаризации материалов на складе ООО «Импульс» на 01.01.01. Указать документальное оформление.

Вид материала	Ед. измерения	Фактическая стоимость руб./кг	Рыночная цена, руб./кг	Количество по данным инвентаризации	Количество по данным учета
Проволока стальная	кг	0,80	1,0	2700	3150
Гипс строительный	кг	3,40	6,0	2300	2800

2. Указать правильные ответы на поставленные вопросы.

1. Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются:

- а) законодательно;
- б) руководителем организации, кроме случаев обязательного проведения инвентаризации;
- в) главным бухгалтером.

2. Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами предполагает:

- а) проверку обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета;
- б) проведение сверки взаиморасчетов;
- в) запрос сведений от контрагентов.

3. Что отражает бухгалтерская запись:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»?

- а) отражается недостача материальных ценностей у подотчетного лица;
- б) списывается недостача материалов;
- в) отражается выданная подотчетному лицу и не возвращенная в срок сумма аванса;
- г) списывается сумма невозвращенного аванса.

4. Выявленные при инвентаризации излишки имущества:

- а) приходяются;
- б) относятся на счет виновных лиц;
- в) уничтожаются.

5. При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяются:

- а) необходимость создания в организации резервов;
- б) правильность и обоснованность созданных в организации резервов;
- в) размер созданных в организации резервов.

6. При отсутствии документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение:

- а) их инвентаризация не проводится;
- б) необходимо обеспечить их получение и оформление;
- в) отражается излишек на всю сумму неоформленных средств.

7. Результаты инвентаризации должны быть отражены:

- а) в учете и отчетности следующего месяца за месяцем, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете;

б) в годовом бухгалтерском отчете;
в) в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

8. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют:
а) на основании сведений, предоставляемых устно материально ответственным лицом;
б) на основании отчетов, предоставляемых в бухгалтерию материально ответственными лицами;
в) путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

8. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры

Поступающие в бухгалтерию предприятия первичные документы проверяются в части правильности арифметических подсчетов, законности и целесообразности оформленных в них хозяйственных операций. Затем осуществляются регистрация и экономическая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета. С этой целью сведения об остатках имущества, хозяйственных средств и источниках их формирования, а также данные о хозяйственных операциях из соответствующих первичных или сводных документов записываются в учетные регистры.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Под *мнимым объектом* бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под *притворным объектом* бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки).

Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

Основные требования к регистрам сформулированы Федеральным законом № 402 «О бухгалтерском учете». В частности определены обязательные реквизиты регистров:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, заверенного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

В зависимости от строения учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные. В *хронологических* регистрах информация о хозяйственных операциях записывается в последовательности их совершения. В *систематических* учетных регистрах хозяйственные операции группируются по установленным признакам.

В *комбинированных* регистрах сочетаются хронологическая и систематическая записи. Например, в журналах-ордерах записи по синтетическим счетам ведутся в хронологическом порядке.

Синтетический учет осуществляется в синтетических регистрах, а аналитический учет – в аналитических регистрах. Записи в регистрах производятся как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники.

Записи по синтетическим счетам, как правило, ведут в журналах-ордерах и Главной книге или в заменяющих их машинограммах-ведомостях, а по аналитическим счетам – в книгах, машинограммах-ведомостях или на карточках. При ведении аналитического учета на карточках каждая вновь открываемая карточка регистрируется в реестре карточек, который дает возможность следить за их сохранностью.

По внешнему виду учетные регистры подразделяются на карточки, книги, журналы, свободные листы.

Карточки для ведения бухгалтерского учета изготавливают из плотной бумаги или картона. Они предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), товарно-материальных ценностей по местам хранения (карточки складского учета товаров, материалов). Каждой карточке присваивается порядковый номер, указывается дата ее открытия. Хранят карточки в ящиках-картотеках.

Существуют различные формы карточек. *Контокоррентные карточки* применяются для учета в денежном выражении расчетов с разными дебиторами и кредиторами (например, с подотчетными лицами). Форма контокоррентной карточки приведена в табл. 8.1.

Таблица 8.1

20__ год	Наименование счета		1	1	Корреспондирующие счета
		Шифр счета	Карточки	Страницы	
Дата	№ п/п	дебет		кредит	
		Сальдо на 1....			

Карточки натурально-стоимостного, или количественного учета (табл. 8.2) применяются для учета товаров, тары и материалов. В карточке количественного учета нет денежного измерителя.

Таблица 8.2

Запись		Содержание записи	Цена	Приход		Расход		Остаток		Отметки
Дата	№			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма	

Многоколончатые (многографные) карточки (табл. 8.3) применяются для учета издержек обращения, прочих расходов и потерь.

Таблица 8.3

Запись		Содержание записи	Дебет-кредит				Кредит-дебет	Отметки
Дата	№							

Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы определенного формата и графления. Их используют на тех участках, где необходим усиленный контроль. Их применение ограничено, так как работу по их ведению нельзя разделить между счетными работниками. Например, обязательно на любом предприятии ведется кассовая книга. Ее листы должны быть прошнурованы и пронумерованы, а на последней странице книги указывается общее количество страниц за подписями руководителя и главного бухгалтера, скрепленными печатью. Преимущество книг (журналов) состоит в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми.

Свободные (отдельные) листы – представляют собой учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Они предназначены для синтетического и аналитического

учета или выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся журналы-ордера и ведомости. Они удобны для использования, так как позволяют более рационально распределять обязанности между работниками бухгалтерии.

8.2. Формы бухгалтерского учета

Строение учетных регистров, применяемых в бухгалтерском учете, их взаимосвязь, последовательность и способы записи в них хозяйственных операций определяются формой бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета – это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей.

Различают и находят применение следующие формы бухгалтерского учета (счетоводства): журнально-ордерная, мемориально-ордерная, автоматизированная, упрощенная.

8.2.1. Журнально-ордерная форма учета

Журнал-ордер – это накопительная итоговая месячная бухгалтерская проводка по кредиту заранее установленных счетов; представляет собой бланк с наименованиями (кодами) корреспондирующих счетов по операциям, учитываемым в данном журнале-ордере.

Журнально-ордерная форма счетоводства основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета и строится по схеме, представленной на рис. 8.1.

При организации бухгалтерского учета на предприятии по журнально-ордерной форме следует руководствоваться инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (утв. Минфином СССР 7 марта 1960 г.).

Единая журнально-ордерная форма счетоводства разработана на основе единого плана счетов бухгалтерского учета и предназначена для применения во всех отраслях народного хозяйства (промышленность, строительство, снабжение, сбыт и др.).

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно, как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для руководства и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, а также для составления промежуточной и годовой отчетности.

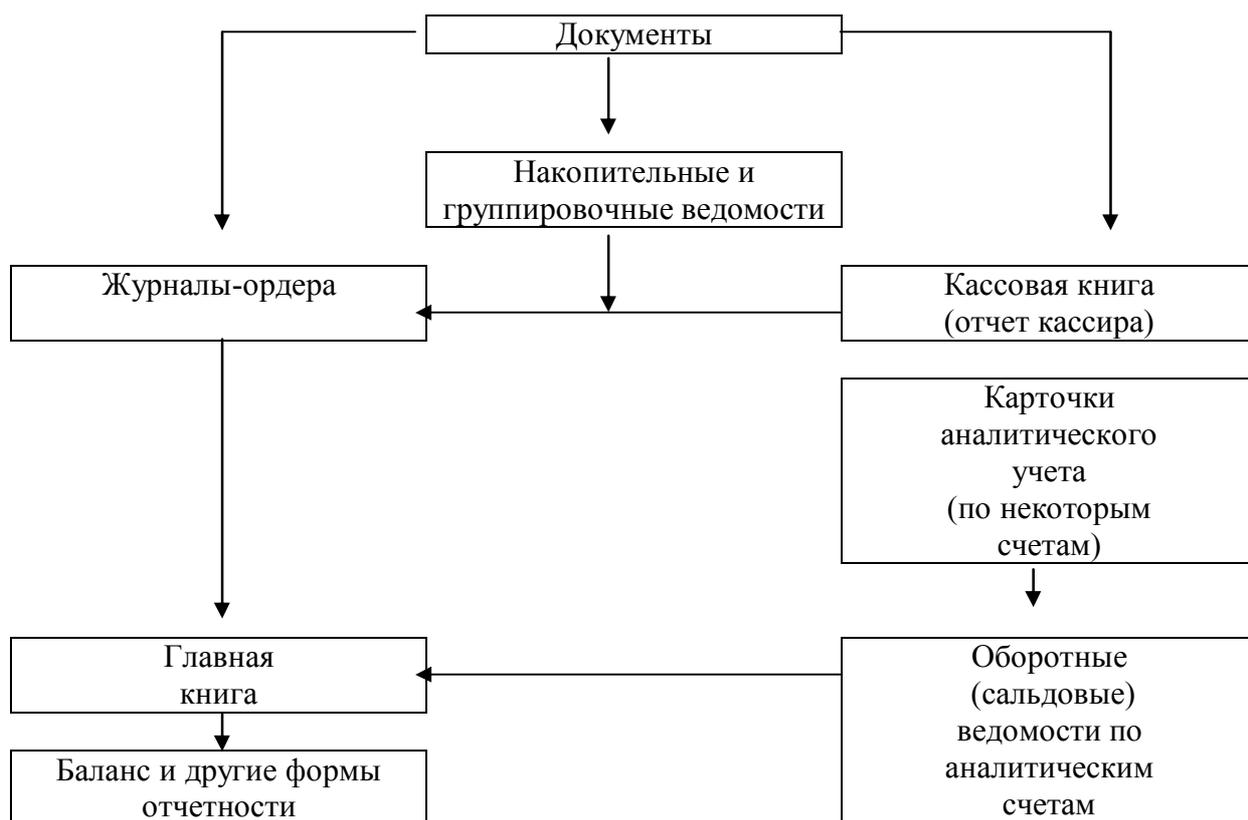


Рис. 8.1. Состав журнально-ордерной формы учета

Аналитический и синтетический учет осуществляются, как правило, совместно, в единой системе записей. Карточки аналитического учета могут быть заведены в виде исключения по некоторым видам расчетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов. Сохраняются инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам. В соответствии с этим оборотные ведомости составляются только по расчетам, по которым ведутся карточки аналитического учета. Сохраняются сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости (табл. 8.4).

В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных, кроме указанных регистров могут применяться специальные разработочные таблицы.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей к ним положен **кредитовый признак** регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам, т.е. данные первичных документов регистрируются только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Таблица 8.4

Перечень основных журналов-ордеров

Номер журнала-ордера	Назначение
№ 1 ведомость № 1 к счету 50	по кредиту счета 50
№ 2 ведомость № 2 к счету 51	по кредиту счета 51
№ 3	по кредиту счетов 55, 57
№ 4	по кредиту счетов 66, 67
№ 6 ведомость № 5 аналитического учета расчетов с поставщиками	по кредиту счета 60
№ 7	по кредиту счета 71
№ 8 ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами	по кредиту счетов 58, 60, 62, 73, 76
№ 10	по кредиту счетов 02, 05, 10, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 69, 70, 94, 97
№ 11 ведомость учета реализации продукции	по кредиту счетов 41, 43, 45, 62, 90
№ 12	по кредиту счетов 63, 80, 82, 83, 86, 96
№ 13	по кредиту счетов 01, 03, 04, 91
№ 15	по кредиту счетов 90, 98
№ 16	по кредиту счета 08, 11

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному и спецсудному счету в банке и по зачету взаимных требований регистрируются как по кредиту, так и по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах-ордерах.

Во избежание дублирования записи в журналах-ордерах, в которых отражаются кредитовые обороты в корреспонденции с дебетом счетов: № 50 «Касса», № 51 «Расчетный счет», производятся по данным соответствующих ведомостей итогами за месяц (табл. 8.5, 8.6).

Таблица 8.5

Журнал-ордер № 1, 2 (счет 50, 51)

Дата записи	В дебет счетов						Итого по кредиту
	10	51	70	71	73	...	
.							
.							
.							
Итого							

Таблица 8.6

Журнал-ордер № 6 (счета 60)

№ сче-та	По-став-щик	№ прих. докум.	Сальдо на начало месяца		Стоимость пост. ма-тер. цен-ностей	С кредита счета 60 в дебет счетов			Отметка об оплате			Сальдо на конец месяца
									Дата	Сум ма	Кор. сч.	
Итого												

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносят в Главную книгу (табл. 8.7). Шахматная контрольная ведомость или шахматный баланс не ведутся. Не составляется также баланс оборотов. Сальдовый баланс составляется по данным Главной книги с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

Таблица 8.7

Лист Главной книги

Счет № _____

Ме-сяц	Обороты по дебету				Обороты по кредиту	Сальдо		Месяц
	С кре-дита счета №	...	С кре-дита счета №	Итого по де-бету		Дебет	Кредит	
Сальдо на 1 января -----								
Январь								
Февраль								
Март								
Апрель								

Декабрь								

Дебетовые обороты по счетам, по которым синтетический и аналитический учет ведется объединенно, в единых регистрах, также находят отражение в журналах-ордерах, предназначенных для регистрации записей по кредиту этих счетов. Журналы-ордера, в которых наряду с записями по

кредиту определенных синтетических счетов ведется и аналитический учет, содержат два раздела: один для записи операций по кредиту счета (собственно журнал-ордер), другой для отражения показателей аналитического учета.

Журналы-ордера, как правило, построены таким образом, что в них отражаются однородные по экономическому содержанию операции, а также операции, счетно связанные между собой. Поэтому некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию. В этом случае для каждого из них в регистре отведен раздел или графа.

Для обеспечения правильной группировки данных первичных документов в журналах-ордерах предусмотрены типовая корреспонденция по кредиту счетов и перечень необходимых показателей для месячной, квартальной и годовой отчетности. В журналах-ордерах, предназначенных для синтетического и аналитического учета, кроме этого предусмотрены необходимые позиции (статьи) аналитического учета.

В основу построения единой журнально-ордерной формы счетоводства положены следующие важнейшие принципы:

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами;

- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;

- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой отчетности;

- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, счетно и экономически связано друг с другом;

- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;

- применение месячных журналов-ордеров.

Записи в регистрах производятся либо по мере поступления документов, либо итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции.

На документах, данные которых включены в журналы-ордера и ведомости, указываются номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки). По документам, данные которых отражены в регистрах общим итогом, номер регистра и порядковый номер записи приводятся на отдельном листе, прикрепляемом к сброшюрованным документам.

Итоговые записи в журналах-ордерах подлежат обязательной сверке с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи. Это обеспечивает надлежащий контроль за правильностью учета

хозяйственных операций. В тех журналах-ордерах, учетные записи в которых не могут быть проконтролированы путем их сопоставления с соответствующими показателями других регистров, общий итог по кредиту счета проставляется на основе подсчета сумм по первичным документам. Итоговые данные по документам используются для проверки полученных в журнале-ордере итогов по отдельным корреспондирующим счетам.

Суммы, относимые в дебет тех счетов, по которым аналитический учет ведется в соответствующих им журналах-ордерах или ведомостях, расшифровываются и группируются по субсчетам или статьям аналитического учета.

На крупных предприятиях, в организациях и на стройках такая расшифровка осуществляется в специальных листках-расшифровках (разрабочная таблица № 13), которые составляются по дебетовому признаку: на каждый дебетуемый счет, по которому требуется аналитическая группировка, открывается отдельный листок-расшифровка. При этом если в дебет данного счета относятся суммы с кредита нескольких счетов, сосредоточенных в одном журнале-ордере или размещенных в разных журналах-ордерах, но ведущихся одним счетным работником, указанная группировка осуществляется в одном листке-расшифровке.

Аналогичные листы-расшифровки составляются к ведомостям учета дебетовых оборотов по кассе, расчетному счету и расчетам по зачету взаимных требований.

Записи в листках-расшифровках производятся по данным однородных документов, итогами за день или более продолжительный период, а в необходимых случаях – по данным отдельных документов с кратким пояснением содержания операции. По окончании отчетного месяца заполненные листки-расшифровки передаются работнику, ведущему журналы-ордера, в которых должны найти отражение аналитические данные по соответствующим счетам. После записи в регистры данных листов-расшифровок они приобщаются к остальным документам, являющимся основанием для заполнения этих регистров.

В тех журналах-ордерах, в которых отражаются аналитические данные, записи по ним производятся итогами за месяц. Итоги за месяц устанавливаются подсчетом сумм по соответствующим документам, предварительно сгруппированным в разрезе требующихся аналитических данных.

Ведение регистров и исправление ошибок в них осуществляется в следующем порядке. На всех регистрах указывается название месяца, в котором они заполняются, а в необходимых случаях и наименования синтетических счетов. В конце месяца регистры подписываются лицами, производившими записи. Все журналы-ордера подписываются главным (старшим) бухгалтером предприятия (организации) или уполномоченным им на то лицом. В регистрах, из которых необходимые показатели переносятся в Главную книгу или другие регистры, делается соответствующая отметка.

Исправления обнаруженных в регистрах ошибок до проставления итогов осуществляются в следующем порядке: ошибочная запись зачеркивается красными чернилами, а правильная сумма приводится над зачеркнутой черными чернилами. Если ошибка обнаружена в журнале-ордере после проставления в нем итогов, но до внесения их в Главную книгу, исправление должно быть сделано в предусмотренных после итогов свободных строках или графах.

После записи в Главную книгу итогов журналов-ордеров никакие исправления в них не допускаются. Необходимые уточнения оборотов оформляются специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные справки заносятся в Главную книгу обособленно.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в журналах-ордерах дополнительной записью (уменьшение оборотов – красным).

Перечень журналов-ордеров приведен в табл. 8.4.

Для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса ведется Главная книга. В Главной книге показываются вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. Запись текущих оборотов в Главную книгу является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в журналах-ордерах.

В Главной книге текущие обороты производятся только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету – в корреспонденции с кредитруемыми счетами.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Главная книга открывается на год. На каждый счет отводится один или два листа. Если открывается два листа, то второй лист используется как вкладной к основному.

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

Исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета могут выполняться корректурным методом, методом дополнительной записи и методом «красное сторно». Корректурный метод применяется до выведения итогов, метод дополнительной записи используется, когда в регистрах занесена меньшая сумма, чем в первичном документе, а метод красного сторно используется при неправильно составленной корреспонденции.

8.2.2. Мемориально-ордерная форма

Мемориально-ордерная форма – старейшая из применяемых в настоящее время. В мемориально-ордерной форме учета используются книжные и карточные регистры. Синтетический учет ведется в книгах, а для аналитического учета используют главным образом карточки. Суть формы сводится к тому, что на каждый первичный документ (отдельную хозяйственную операцию) или группу однородных первичных документов (хозяйственных операций) составляется мемориальный ордер.

Например, вместо того, чтобы каждую накладную на отпуск материалов со склада отражать в учете отдельной записью, несколько таких накладных записывают в накопительную ведомость, а на основании итогов этой ведомости делается одна бухгалтерская запись в мемориальном ордере. В нем кратко излагается содержание записи или делается ссылка на документ, приводятся корреспонденция счетов и суммы. Мемориальный ордер подписывается главным бухгалтером и указывается дата его составления. К мемориальному ордере прилагаются документы, на основании которых сделаны записи. Порядок ведения учета по мемориально-ордерной форме приведен на рис. 8.2.

На каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе) составляется мемориальный ордер. Главное содержание мемориального ордера – это бухгалтерская проводка (корреспонденция счетов), дата ее составления и сумма. Мемориальный ордер может быть составлен в виде отдельного документа, а иногда место для мемориального ордера заранее предусматривается в типографски изготовленных бланках документов (кассовые ордера и др.) или на документах делается соответствующий оттиск штампом.

Большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим ведомостям раз в месяц составляются мемориальные ордера, например, по сводным ведомостям начисления и распределения заработной платы, по сводному учету затрат на производство и др.

Форма мемориального ордера имеет следующий вид (табл. 8.8, 8.9):

Мемориальный ордер № 1

Таблица 8.8

«Касса»

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выдано из кассы:			
Поступило в кассу:			
Итого			

Мемориальный ордер №2

Таблица 8.9

«Расчетный счет»

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Поступило на расчетный счет:			
Списано с расчетного счета:			
Итого			

Составленные мемориальные ордера записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал, им присваиваются порядковые номера.

После записи в регистрационном журнале сведений о хозяйственных операциях данные мемориальных ордеров записываются в Главную книгу или заменяющую ее многографную ведомость.

В Главной книге на левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а на правой стороне счета – по кредиту.



Рис. 8.2. Порядок ведения учета по мемориально-ордерной форме

Счета имеют многографную форму, в которой по дебету и кредиту счета указываются корреспондирующие счета. Такая система отражения хозяйственных операций в Главной книге обеспечивает простоту и наглядность записей.

Итоги по дебету и кредиту счетов в Главной книге записываются в оборотную ведомость, построенную с использованием синтетических счетов.

На основании записей в аналитических счетах составляются оборотные ведомости аналитического учета, которые сверяют с оборотной ведомостью по синтетическим счетам. Оборот по дебету и кредиту синтетических счетов сверяется с оборотом в журнале регистрации мемориальных ордеров.

При мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета бухгалтерский баланс предприятия составляется на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Мемориально-ордерная форма учета отличается простотой учетных регистров и техникой учетных записей. Однако недостатком этой формы является многократность записей, большое число переписываний одной и той же информации из документов в ведомости, мемориальные ордера, журналы, регистры синтетического и аналитического учета. Мемориально-ордерная форма является обязательной в бюджетных организациях.

8.2.3. Автоматизированная и упрощенная формы бухгалтерского учета

Автоматизированная форма учета связана с использованием компьютерных бухгалтерских программ (типовых или индивидуальных). При этом программа охватывает весь учетный цикл с выходом на бухгалтерскую отчетность.

Упрощенная форма бухгалтерского учета рекомендована Министерством финансов РФ для использования субъектами малого предпринимательства.

Предлагается два варианта упрощенной формы бухгалтерского учета малыми предприятиями:

- простая (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Сущность *простой формы учета* на малом предприятии состоит в том, что регистрация первичных документов, определение себестоимости продукции и финансового результата производятся в одном бухгалтерском регистре – книге учета хозяйственных операций (рис. 8.3).

Кроме того, для учета расчетов с работниками по оплате труда, а также с бюджетом по налогам с их доходов бухгалтерия малого предприятия ведет ведомость учета заработной платы.

Книга учета хозяйственных операций является комбинированным учетным регистром, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

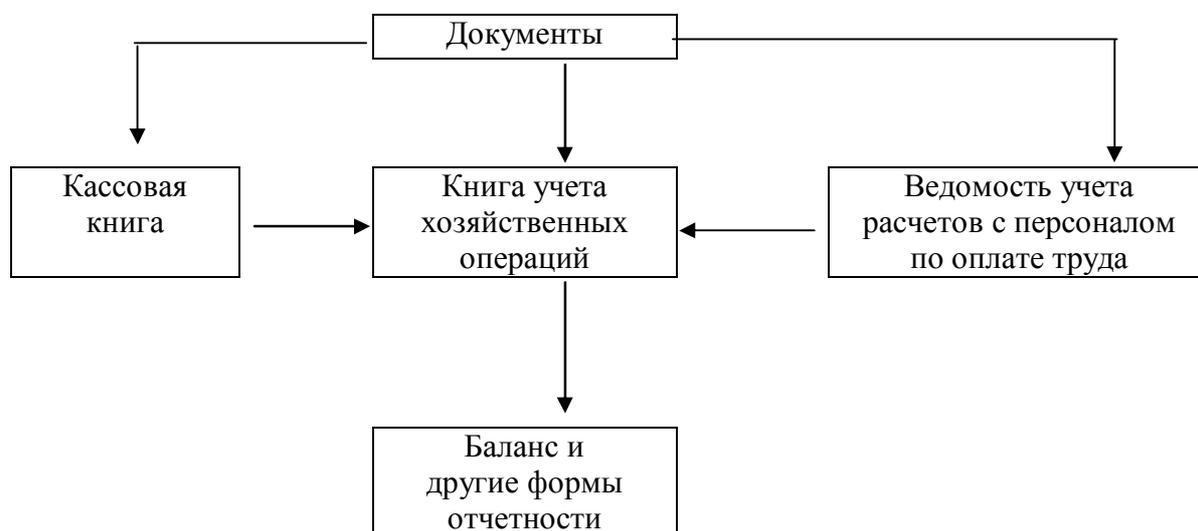


Рис. 8.3. Организация простой формы бухгалтерского учета

Малое предприятие может вести книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае книга должна быть прошнурована, пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду имущества, обязательств. Записи ведутся в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа. По окончании месяца подсчитываются обороты за месяц и выводится сальдо по каждому виду имущества и источников на первое число следующего месяца.

Простая форма учета рекомендуется малым предприятиям, совершающим небольшое количество хозяйственных операций (не более тридцати в месяц), не осуществляющим производство продукции и работ, связанных с большими затратами материальных ресурсов (рис. 8.3).

Предприятиям, имеющим на балансе собственные основные средства, материалы, готовую продукцию и осуществляющим значительное количество расчетных операций через банк, целесообразно применять *упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества* (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Организация упрощенной формы бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества

Для учета финансово-хозяйственных операций могут применяться следующие учетные регистры: «Ведомость учета основных средств» – форма № В-1; «Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям» – форма № В-2; «Ведомость учета затрат на производство» – форма № В-3; «Ведомость учета денежных средств и фондов» – форма № В-4; «Ведомость учета расчетов и прочих операций» – форма № В-5; «Ведомость учета реализации» – форма № В-6; «Ведомость учета расчетов с поставщиками» – форма № В-7; «Ведомость учета оплаты труда» – форма № В-8; «Ведомость шахматная» – форма № В-9 (табл. 8.10 – 8.12).

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых (согласно рабочему плану) бухгалтерских счетов.

Хозяйственные операции на основании первичных документов (актов, накладных, отчетов и т.п.) отражаются в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой – по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета. Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отраженных в ведомостях, производится в шахматной ведомости, на основании которой составляются оборотная ведомость, бухгалтерский баланс и другие формы отчетности.

Таблица 8.10

Типовая форма № К1

Книга учета хозяйственных операций

Регистрация операций				Наличие и движение средств предприятия																			
№	дата и № документа	содержание операции	Сумма	Затраты на производство		Касса		Расчетный счет		Продажи		Расчеты по оплате труда		Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами		Расчеты с бюджетом		Расчеты по страхованию		Прибыль и ее использование		Другие	
				Дебет (приход)	Кредит (расход)	Дебет (приход)	Кредит (расход)	Дебет (приход)	Кредит (расход)	Дебет (задолженность)	Кредит (оплачено)	Дебет (выдано)	Кредит (начислено)	Дебет	Кредит	Дебет (перечислено)	Кредит (задолженность)	Дебет (перечислено)	Кредит (задолженность)	Дебет (использовано)	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24

Таблица 8.11

Типовая форма № В-8

Ведомость учета оплаты труда

за 20 г.

№	Ф.И.О.	Должность	Остаток зарплаты на начало месяца (задолженность работникам)	Кредит (начислено) счета 70					Дебет (удержано) счета 70				К выдаче	Расписка в получении	Отчисление на социальное страхование		
				в дебет счетов				Итого по кредиту счета 70	с кредита счета			Итого по дебету счета 70					
									Выдан аванс (счета 50)	Налоги (счет 68)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Таблица 8.12

Типовая форма № В-9

Ведомость (шахматная)

Дебет счетов	С кредита счетов согласно ведомостям															С кредита счетов согласно ведомостям									Итого по дебету счетов
	В-1			В-2			В-3			В-4						В-5			В-6	В-7	В-9				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Итого по кредиту счетов

Задания

1. Контрольные вопросы к разделу «Формы бухгалтерского учета»

1. Дайте определение понятию «учетный регистр».
2. Объясните суть ведения хронологических и систематических учетных регистров.
3. Что положено в основу классификации форм бухгалтерского учета?
4. В чем заключаются особенности упрощенной формы бухгалтерского учета?
5. Каковы способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах?

2. Назвать правильные варианты ответа на поставленные вопросы.

1. В каком журнале-ордере ведется учет:
 - а) расчетов с подотчетными лицами;
 - б) расчетов с персоналом по заработной плате;
 - в) кассовых операций?

2. Что представляет собой:
 - а) журнал-ордер;
 - б) главная книга;
 - в) мемориальный ордер?

3. Какой признак положен в основу журналов-ордеров:
 - а) дебетовый;
 - б) кредитовый;
 - б) шахматный;
 - в) произвольный.

4. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета:
 - а) в хронологической последовательности;
 - б) по окончании отчетного периода;
 - в) по требованию контролирующих органов.

5. Какой бухгалтерской записью следует отразить хозяйственную операцию: «Удержана у подотчетного лица ранее выданная и не возвращенная в срок сумма аванса»?
 - а) Д-т сч. 50 «Касса»
К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
 - б) Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
К-т сч. 50 «Касса»
 - в) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 71 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
 - г) Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

9.1. Понятие, требования к отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит в обеспечении всем заинтересованным пользователям доступа к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. Классификация пользователей бухгалтерской отчетности приведена на рис. 9.1.

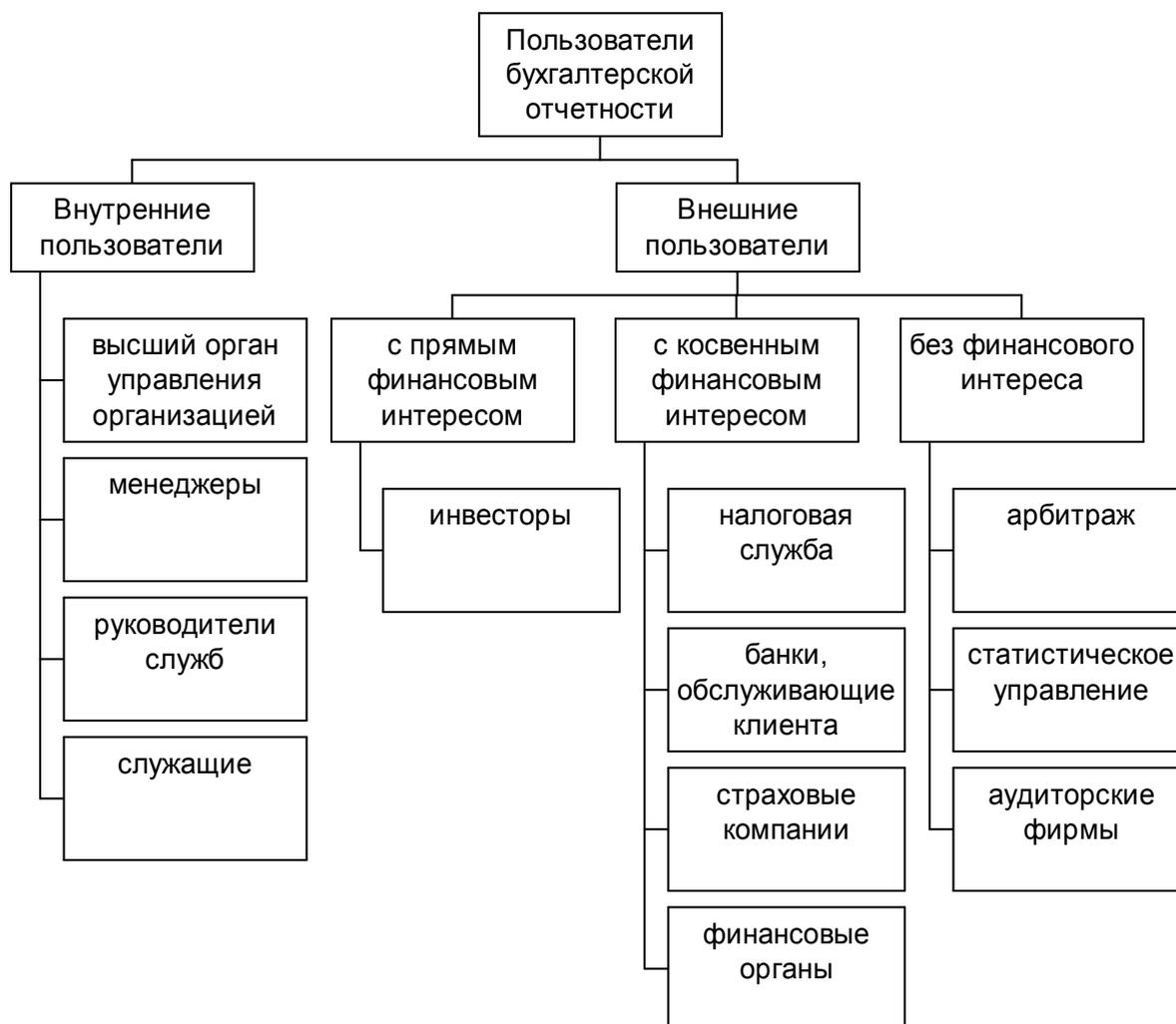


Рис. 9.1. Классификация пользователей бухгалтерской отчетности

Согласно нормативным документам отчетность организации должна удовлетворять следующим требованиям:

- 1) достоверность и полнота;

- 2) нейтральность информации;
- 3) существенность;
- 4) последовательность;
- 5) целостность.

Требование **достоверности и полноты** предполагает многообразие решений по формированию бухгалтерской отчетности. В соответствии с этим требованием бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Как видно из анализа требований по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности, изложенных в каждом положении (стандарте) по бухгалтерскому учету, отдельные показатели отсутствуют в типовых формах бухгалтерской отчетности.

Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о ее финансовом положении, финансовых результатов деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация самостоятельно включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Требование **нейтральности информации** означает, что должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов отдельных групп пользователей бухгалтерской отчетности.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения определенных результатов или последствий.

Требование **существенности** является одним из важнейших и нацеливает организацию на самостоятельное решение вопроса, какой показатель должен быть в отчетности, а какой нет. Данные об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если отсутствие этих данных не позволяет заинтересованным пользователям оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности.

Данные об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности не является существенным для оценки заинтересованными пользователями.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг и т.п.), составляющая 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о финансовых результатах по каждому виду в отдельности. Также показывается соответствующая каждому виду доходов часть расходов.

Существует и другой вариант раскрытия информации: когда расшифровок по видам деятельности свыше трех, целесообразнее их приводить не в самой форме, а в виде приложения к ней. Вариант выбирает сама организация.

Требование *последовательности* означает, что при составлении отчетности организация должна придерживаться принятых этой организацией содержания и формы отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при смене вида деятельности. Организация должна подтвердить обоснованность каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

В соответствии с общим требованием последовательности по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности (кроме отчета, составляемого за первый отчетный период) должны быть приведены данные минимум за два года: отчетный и предшествующий отчетному. В отличие от ранее действовавшей нормы, в отчетности может быть произведено сопоставление отчетных показателей более чем за два отчетных года. Это потребует иного построения отчетных форм, нежели в приведенных образцах бухгалтерской отчетности.

Если данные за период, предшествующий отчетному, не сопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке в соответствии с правилами, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Требование *целостности* связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность организации показателей деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (в том числе выделенных на отдельные балансы). Требование целостности связано с представлением информации по сегментам. Как правило, подразделения организации заняты осуществлением некоторой части деятельности, подпадающей под определение операционного или географического сегмента.

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» определены следующие общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на

отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами;

- экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета;

- годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год;

- промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года;

- промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства независимо от их места нахождения;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта;

- утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами;

- в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением;

- в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

9.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается федеральными стандартами.

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно.

В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации.

Министерством финансов РФ утверждены образцы форм бухгалтерской отчетности и указания об объемах и порядке составления и представления бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем, организация самостоятельно разрабатывает формы бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, соблюдая общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность, сопоставимость и пр.)

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть подчисток и помарок. Показатели форм бухгалтерской отчетности, которые должны вычитаться или имеют отрицательные значения, показываются в отчетности в *круглых скобках*.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

В соответствии с нормативными актами по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организация представляет в обязательном порядке годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами, собственникам имущества;
- территориальным органам статистики по месту государственной регистрации.

Представление бухгалтерской отчетности в другие адреса и иной периодичности производится в случаях, предусмотренных налоговым и иным законодательством Российской Федерации или учредительными документами.

Организация представляет годовую бухгалтерскую отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года. Срок представления промежуточной бухгалтерской отчетности законодательно не установлен, его устанавливают участники (учредители) организации.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации.

Если дата представления отчетности приходится на не рабочий (выходной) день, сроком представления отчетности считается следующий за ним рабочий день.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации.

В организации, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, должна составлять сводную годовую бухгалтерскую отчетность.

Составление сводной бухгалтерской отчетности иной периодичности определяется организацией самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Организация составляет сводную годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 25 апреля следующего за отчетным года и представляет ее в порядке и в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

При составлении организацией форм, входящих в состав сводной годовой бухгалтерской отчетности, необходимо исходить из следующих

правил отражения в ней показателей бухгалтерской отчетности дочерних обществ при условии единства принятых учетных политик:

- показатели активов и пассивов балансов дочерних обществ необходимо складывать. В случае, когда участие основного общества в уставном капитале дочернего общества менее пятидесяти процентов, показатели активов и пассивов баланса такого дочернего общества складываются исходя из доли участия в уставном капитале;

- показатели баланса, отражающие взаимные расчеты и обязательства основного и дочернего общества, в сводную отчетность не включаются;

- прибыль дочерних обществ необходимо суммировать;

- объемы реализации между основным и дочерним обществом, затраты, приходящиеся на них, а также прочие взаимные доходы и расходы в сводную отчетность не включаются;

- дивиденды, выплачиваемые дочерним обществом основному обществу в сводной отчетности не отражаются; в отчетности показываются только дивиденды, выплачиваемые (начисленные) основным обществом;

- инвестиции основного общества в дочернее общество соответственно уставный капитал дочернего общества в части, внесенного основным обществом, в сводную отчетность не включаются.

Возможны несколько вариантов состава представляемой отчетности экономических субъектов (табл. 9.1).

Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Таблица 9.1

Состав отчетности экономических субъектов

№ п/п	Классификация предприятий и организаций	Состав и объем промежуточной отчетности	Состав и объем годовой отчетности
1	2	3	4
1	Экономические субъекты, не являющиеся субъектами малого предпринимательства, некоммерческими и общественными организациями (кроме бюджетных и банков)	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс</p> <p>2. Отчет о финансовых результатах.</p> <p>3. <i>Дополнительно</i> могут быть представлены:</p> <p>отчет о движении денежных средств</p> <p>пояснительная записка и другие формы отчетности</p>	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс</p> <p>2. Отчет о финансовых результатах</p> <p>3. Отчет об изменениях капитала</p> <p>4. Отчет о движении денежных средств</p> <p>5. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</p>

Окончание табл. 9.1

1	2	3	4
2	Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему учета и отчетности согласно Федеральному закону № 222-ФЗ и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс 2. Отчет о финансовых результатах</p>	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс 2. Отчет о финансовых результатах 3. <i>Имеют право не представлять:</i> отчет об изменениях капитала отчет о движении денежных средств пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</p>
3	Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему учета и отчетности согласно Федеральному закону № 222-ФЗ и обязанные проводить независимую аудиторскую проверку	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс 2. Отчет о финансовых результатах</p>	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс 2. Отчет о финансовых результатах 3. <i>Имеют право не представлять (при отсутствии соответствующих данных):</i> отчет об изменениях капитала отчет о движении денежных средств пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</p>
4	Некоммерческие организации	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс 2. Отчет о финансовых результатах 3. <i>Дополнительно могут быть представлены</i> отчет о движении денежных средств другие формы отчетности</p>	<p>Обязательно</p> <p>1. Бухгалтерский баланс Отчет о финансовых результатах 2. <i>Имеют право не представлять:</i> отчет об изменениях капитала отчет о движении денежных средств приложения к бухгалтерскому балансу <i>Рекомендуется составлять</i> отчет о целевом использовании полученных средств</p>

Примечание. Организации, получающие бюджетные средства, обязаны в составе бухгалтерской информации представлять отчетность о характере использования бюджетных средств по формам, установленным Минфином РФ.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. При представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторскими заключениями составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

9.3. Состав пояснительной записки

Пояснительная записка не входит в обязательные составляющие бухгалтерской (финансовой) отчетности. В пояснительной записке приводится информация о данных, требование о раскрытии которых определено в пункте 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, а также других положениях по бухгалтерскому учету и не нашедших отражения в формах бухгалтерской отчетности.

Информацию о соответствующих данных рекомендуется включать в пояснительную записку в виде отдельных разделов.

В пояснительной записке подлежат раскрытию данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, прочие кредиторы, дебиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков в случае их существенности.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности, текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, оставшейся в распоряжении организации, т.е. соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

При изложении основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств (доля активной части основных средств, коэффициенты износа, обновления, выбытия и пр.), нематериальных активов, финансовых вложений, научно-технического уровня

продукции и пр. При этом информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками. Рекомендуется определять тенденции основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченная дебиторская и кредиторская задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынка сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др., степень выполнения плановых показателей, обеспечение заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят фамилии и должности членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии)).

Контрольные вопросы к главе 9.

- 1. Что понимается под бухгалтерской отчетностью?*
- 2. Назовите основные требования к бухгалтерской отчетности.*

3. Кто отвечает за составление и содержание отчетности, ее достоверность?

4. Назовите пользователей бухгалтерской отчетности.

5. Каковы сроки представления годовой и промежуточной отчетности?

6. Назовите состав промежуточной и годовой отчетности.

7. Активы и пассивы в бухгалтерском балансе должны показываться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на:

а) долгосрочные и краткосрочные;

б) долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные;

в) срочные и просроченные.

8. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда:

а) данные по активу баланса не равны данным по пассиву баланса;

б) это указание учредителей;

в) такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

9. В бухгалтерском учете в оборотные активы включаются статьи бухгалтерского баланса:

а) нематериальные активы;

б) прочие долгосрочные финансовые вложения;

в) расходы будущих периодов.

10. По каким счетам, отражающим расчеты, остатки в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде?

а) «Расчеты по оплате труда»;

б) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

в) «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

г) «Расчеты по налогам и сборам».

11. Система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период, – это:

а) бухгалтерская отчетность;

б) расчетно-платежная ведомость;

в) налоговая декларация.

12. Проведение инвентаризации обязательно перед составлением:

а) годовой бухгалтерской отчетности;

б) квартальной бухгалтерской отчетности;

в) ежемесячной бухгалтерской отчетности.

10. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России

В нашей стране реализуется Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В рамках программы разрабатывается большой комплекс документов, составляющих систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Данная система представляет собой документы четырех уровней: законодательные акты, положения по бухгалтерскому учету (стандарты), методические указания и рабочие документы организации (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
I уровень – законодательный	Федеральные законы, постановления, указы	Федеральное собрание, Правительство РФ, Президент РФ
II уровень – нормативный	Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету	Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ
III уровень – методический	Нормативные акты (иные, чем положения), методические указания, план счетов бухгалтерского учета	Министерство финансов РФ, федеральные органы исполнительной власти
IV уровень – учетная политика организации	Организационно-распорядительная документация (приказ, распоряжение и т.п.)	Организации, консультационные фирмы

Первый уровень представляют законы и иные нормативные акты (указы президента, постановления правительства), прямо или косвенно регулирующие постановку учета в организации. Особое место на этом уровне системы занимает Федеральный закон «О бухгалтерском учете», законодательно закрепляющий применяемые в учетной практике принципы и базовые правила. К этой же группе документов следует отнести и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Второй уровень системы представляют федеральные положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. Необходимость положений заключается в обобщении и трактовке применения принципов и базовых правил бухгалтерского учета, изложении основных понятий, относящихся к отдельным участкам учета, возможные методы применения тех или иных бухгалтерских приемов без раскрытия конкретного механизма применительно к определенному виду деятельности.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливаются:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе видам электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

6) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

7) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. По состоянию на 1 января 2015 г. в России действуют следующие федеральные стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности.

1. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом МФ РФ № 106н от 6.10.2008 г.).

2. ПБУ 2/2008 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (утв. приказом МФ РФ № 116н от 24.10.2008 г.).

3. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом МФ РФ № 154н от 27.10.2006 г.).

4. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом МФ РФ № 43н от 06.07.1999 г.).

5. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом МФ РФ № 44н от 09.06.2001 г.).

6. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом МФ РФ № 26н от 30.03.2001 г.).

7. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом МФ РФ № 56н от 25.11.1998 г.).

8. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом МФ РФ № 167н от 13.12.2010 г.).

9. ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом МФ РФ № 32н от 06.05.1999 г.).

10. ПБУ 10/99 «Расходы организаций» (утв. приказом МФ РФ № 33н от 06.05.1999 г.).

11. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (утв. приказом МФ РФ № 48н от 29.04.2008 г.).

12. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (утв. приказом МФ РФ № 143н от 08.11.2010 г.).

13. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (утв. приказом МФ РФ № 92н от 16.10.2000 г.).

14. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом МФ РФ № 153н от 27.12.2007 г.).

15. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. приказом МФ РФ № 107н от 06.10.2008 г.).

16. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (утв. приказом МФ РФ № 66н от 02.07.2002 г.)

17. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (утв. приказом МФ РФ № 115н от 19.11.2002 г.)

18. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. Приказом МФ РФ № 114н от 19.11.2002 г.)

19. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом МФ РФ № 126н от 10.12.2002 г.).

20. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (утв. Приказом МФ РФ № 105н от 24.11.03 г.).

21. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (утв. приказом МФ РФ № 106н от 06.10.2008 г.)

22. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (утв. Приказом МФ РФ № 63н от 28.06.2010 г.)

23. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (утв. приказом МФ РФ № 11н от 02.02.2011 г.)

24. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (утв. приказом МФ РФ № 125н от 06.10.2011 г.)

Раскрытие конкретного механизма учета отдельных объектов предусмотрено в документах **третьего уровня** системы – методических указаниях (инструкциях, рекомендациях и т.п.) по ведению учета. К ним относятся методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию

себестоимости продукции (работ, услуг) по строительству, сельскому хозяйству, научно- и проектно-изыскательским работам, методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности, разрабатываемые Минфином РФ, комиссией по рынку ценных бумаг с учетом отраслевой специфики и видов деятельности организации и др.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Особое место в системе нормативных документов третьего уровня отводится плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, определяющими порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Четвертый уровень системы – это рабочие документы организации, определяющие конкретный порядок организации документооборота, учета имущества и обязательств (стандарты экономического субъекта).

Принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности – утверждаемая руководителем организации, называется учетной политикой организации.

Стандарты экономического субъекта применяются всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

10.2. Международные стандарты учета и отчетности

Комитет по международным бухгалтерским стандартам является единственной официально признанной организацией, выпускающей стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности.

Каждый стандарт обязательно включает информацию о целях и концепциях, лежащих в основе его разработки; перечень вопросов, охваченных этим стандартом; определения используемых терминов; критерии применения данного стандарта; основы измерений и методы учета; способы раскрытия информации и пояснительные замечания.

Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения международных стандартов финансовой отчетности, введенные в действие на территории РФ:

- 1) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»;
- 3) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»;
- 4) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;
- 5) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»;
- 6) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство»;
- 7) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- 8) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»;
- 9) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»;
- 10) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»;
- 11) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- 12) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»;
- 13) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»;
- 14) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам»;
- 15) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;
- 16) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»;
- 17) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
- 18) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»;
- 19) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»;
- 20) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»;
- 21) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- 22) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию»;

- 23) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»;
- 24) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- 25) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»;
- 26) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- 27) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- 28) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»;
- 29) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;
- 30) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»;
- 31) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»;
- 32) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;
- 33) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- 34) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- 35) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»;
- 36) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;
- 37) Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты»;
- 38) Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро»;
- 39) Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»;
- 40) Разъяснение ПКР (SIC) 12 «Консолидация предприятия специального назначения»;
- 41) Разъяснение ПКР (SIC) 13 «Совместно контролируемые предприятия - немонетарные вклады участников совместного предпринимательства»;
- 42) Разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда – стимулы»;
- 43) Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров»;
- 44) Разъяснение ПКР (SIC) 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды»;

45) Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг»;

46) Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»;

47) Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт»;

48) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах»;

49) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты»;

50) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды»;

51) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации»;

52) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 "Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования"

53) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике"»;

54) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов»;

55) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»;

56) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»;

57) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов»;

58) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»;

59) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»;

60) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию»;

61) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников»;

62) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов».

В международных стандартах, как правило, жестко регламентируются лишь основные моменты. Например, стандарт «Информация, необходимая для раскрытия в финансовых отчетах» определяет обязательный минимум информации, которая должна входить в публикуемые финансовые отчеты

предприятий, однако не предлагает определенной формы этих отчетов; этот вопрос оставлен на усмотрение самих предприятий либо национальных учетных органов. Такой метод является оптимальным, так как увеличивает возможность внедрения международных стандартов в различных условиях и облегчает разработку национальных бухгалтерских стандартов с учетом международных.

Все изданные до настоящего времени международные бухгалтерские стандарты тесно взаимосвязаны и составляют единую систему. Так, в стандарте «Информация, необходимая для раскрытия в финансовых отчетах» указывается, что детально раскрывать отдельные блоки информации необходимо в соответствии с другими международными стандартами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С развитием рыночной экономики различные дисциплины по бухгалтерскому учету введены в учебные планы не только экономического, но и технических факультетов, что привело к резкому повышению спроса на учебную литературу. Реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с принципами международных стандартов обусловило необходимость обновления учебной литературы по бухгалтерскому учету.

По мнению авторов, издание учебного пособия «Основы бухгалтерского учета» позволит в определенной степени удовлетворить спрос студентов очной, заочной и контрактной форм обучения в обновленной учебной литературе по дисциплинам «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет», «Основы бухгалтерского учета».

Пособие рассматривает основные теоретические аспекты, методы бухгалтерского учета: двойную запись в системе бухгалтерских счетов, балансового обобщения, оценку, калькуляцию и отчетность.

Изложение теоретических вопросов сопровождается примерами, где на цифровом материале показана последовательность учета хозяйственных операций: первичного документирования, составления бухгалтерских проводок, разнесения операций по счетам синтетического и аналитического учета, обобщение информации бухгалтерских счетов, составление бухгалтерского баланса. Выполнение заданий по самостоятельной работе позволит закрепить теоретический и практический материал.

Изучение теоретических основ бухгалтерского учета требует самостоятельного изучения нормативно-правовых актов: «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ», положений по бухгалтерскому учету отдельных объектов учета, инструкции по применению плана счетов и др.

Освоение основ бухгалтерского учета предопределяет успешность изучения таких дисциплин, как «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Финансовый и управленческий анализ», «Аудит» и др. Реформирование бухгалтерского учета предопределяет комплексный пересмотр содержания названных дисциплин, и «Теория бухгалтерского учета» является первой в этом ряду.

Подготовка и издание учебных пособий, своевременное их обновление по всем курсам и, в частности, по бухгалтерскому учету является непременным условием подготовки высококвалифицированных специалистов для рыночной экономики.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ю.А. Бабаев. М.: АОНИТИ, 2008 г.

Кирьянова, З.В. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / З.В. Кирьянова; 2-е изд., перераб. М.: Финансы и статистика, 2000.

Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. М.: Проспект, 2009. 448 с.

Неселовская, Т.М. Шеина, Т.Н. Брусенцова, В.И. Гусева, Т.М. Теория бухгалтерского учета. Задачи, ситуации, тесты [Текст] / Т.М. Неселовская, Т.Н. Шеина, В.И. Брусенцова, В.И. Гусева М.: Финансы и статистика, 2005.

Нечитайло, А.И. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / А.И. Нечитайло: М.: Финансы и статистика.

Нидлз, Б., Андерсон, Х., Колдуэлл, Д. Принципы бухгалтерского учета [Текст]: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Никитин, В.М. Никитина, Д.А. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие; 4-изд., переработанное и дополненное М.: Дело и сервис, 2008.

Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы [Текст] / В.Ф Палий. М.: Бухгалтерский учет, 2007.

План счетов бухгалтерского учета [Текст]. М.: Налог-Инфо, 2005.

Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Текст]: федер. закон [принят Гос. думой 22.02.2011; одобрен Советом Федерации 29.11.2011]. М.: Проспект, 2014.

Российская Федерация. Законы. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (ПБУ1-24) [Текст]: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. М.: Норматика, 2014. 175 с.

Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. 490 с.

Чая, В.Т. Бухгалтерский учет [Текст] / В.Т. Чая. М.: Кнорус, 2010. 496 с.

Пояснения 1	Наименование показателя ²	На _____ 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	() ⁷	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 08.11. 2010 г.)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел 1. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел 2. Производственные запасы		
Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и спецодежда на складе 11. Специальная оснастка и спецодежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
	12 - 13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
	17 - 18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	<ol style="list-style-type: none"> 1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. 4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

1	2	3
Раздел 3. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	
	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
	30 – 39	
Раздел 4. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47 – 49	
Раздел 5. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53 – 54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые положения	58	1. Пай и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Раздел 6. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64 – 65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию

Продолжение прил. 2

1	2	3
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по представленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел. 7 Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84а	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87 – 89	
Раздел 8. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92 – 93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	

Окончание прил. 2

1	2	3
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечение обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечение обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Учебное издание

Галина Васильевна Давыдова
Людмила Анатольевна Петрова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ISBN 978-5-94984-510-3



9 785949 845103

Редактор Е.А. Назаренко
Компьютерная верстка Е.А. Милюс

Подписано в печать 22.08.2014

Формат 60×84 1/16

Печать офсетная

Уч.-изд. л. 14,14

Усл. печ. л. 10,46

Тираж 100 экз.

Заказ №

ФГБОУ ВПО «Уральский государственный лесотехнический университет»
620100, Екатеринбург, Сибирский тракт, 37
Тел.: 8(343)262-96-10. Редакционно-издательский отдел

Отпечатано с готового оригинал-макета
Типография ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО УМЦ УПИ»
620062, РФ, Свердловская область, Екатеринбург, ул. Гагарина, 35а, оф. 2