

М.Е. Василенко, Т.А. Поleshук, Н.Ю. Титова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

М.Е. Василенко
Т.А. Поleshук
Н.Ю. Титова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА



Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации

Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса (ВГУЭС)

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Владивосток
Изд-во ВГУЭС
2018

УДК
ББК
О-75

Основы бухгалтерского учета : учебное пособие /
Щ-75 М.Е. Василенко, Т.А. Полещук, Н.Ю. Титова ; Вла-
дивостокский государственный университет эконо-
мики и сервиса. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС,
2018. – 180 с.

Составлено в соответствии с учебной программой дисципли-
ны «Основы бухгалтерского учета» и отвечает требованиям госу-
дарственного общеобразовательного стандарта.

Для студентов неэкономических специальностей. Представ-
лено учебно-методическим комплексом, необходимым для прове-
дения учебных занятий (лекций, практических занятий), самостоя-
тельной работы студентов по проверке полученных знаний в виде
контрольных вопросов и тестов, а также решения отдельных за-
дач.

УДК
ББК

ISBN

- © ФГБОУ ВО «Владивостокский
государственный университет
экономики и сервиса», оформле-
ние, 2018
- © Василенко М.Е., Полещук Т.А.,
Титова Н.Ю., составление, 2018

ВВЕДЕНИЕ

Становление и развитие рыночной экономики значительно расширило границы применения бухгалтерского учета. Появляются новые объекты и как результат этого – новые пользователи учетной информации.

Создается управленческая информационная система, основу которой составляет бухгалтерская подсистема. Она позволяет преобразовать учетную информацию и довести ее до аппарата управления и высших пользователей в любой степени детализации и обобщения. Тем самым они имеют четкое представление о хозяйственной деятельности организации.

Изучение студентами курса «Основы бухгалтерского учета» необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его роли в системе управления экономикой организации.

Цель данной работы – ознакомить студентов не экономических специальностей с учетными категориями и использовать полученные знания для принятия необходимых управленческих решений в качестве руководителей организаций или их производственных подразделений.

Пособие представлено учебно-методическим комплексом по темам курса: бухгалтерский учет и его место в рыночной экономике, предмет и метод бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, первичное наблюдение – основа информационной системы бухгалтерского учета, счета и двойная запись, стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет.

По каждой теме предлагается:

- теоретическое изложение материала;
- вопросы для проверки полученных знаний;
- задания в тестовой форме;
- задания для самостоятельного решения контрольных задач.

В качестве обобщения полученных знаний, и проверки степени усвоения материала дисциплины предлагается сквозная задача по учету хозяйственных процессов и получению финансового результата (прибыли). По каждому хозяйственному процессу предлагаются ответы формирование фактической себестоимости, приобретенных материалов; процесс снабжения произведенной продукции по двум объектам учета (процесс производства); получение финансового результата (процесс продажи).

Тема 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

1.1. Понятие хозяйственного учета и его виды

Развитие рыночных отношений обусловило возникновение и функционирования большого числа хозяйствующих субъектов. Хозяйствующие субъекты выступают объектом гражданских прав. Каждая организация представлена имущественным комплексом, который располагает необходимым имуществом для осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Имущество хозяйствующего субъекта включает здания, сооружения, машины, материалы, готовую продукцию, обязательства и др.

Все организации, исходя из цели хозяйственной деятельности, делятся на две группы.

Первая группа – коммерческие организации, целью хозяйственной деятельности которых является получение прибыли. Они могут быть различных организационных форм: хозяйственные товарищества, хозяйственные общества, производственные кооперативы, унитарные предприятия.

Хозяйственные товарищества создаются посредством внесения учредителями доли вкладов в складочный капитал. Все имущество такой организации является его собственностью.

Хозяйственные общества создаются в форме акционерных обществ. В них уставный капитал разделен на определенное количество акций. В закрытом акционерном обществе акции распределяются только между его учредителями, а в открытом – может проводиться открытая подписка на акции, а его участники имеют право продавать свои акции без согласия других акционеров.

Производственные кооперативы создаются на основе добровольного объединения граждан для совместной деятельности, основанной на личном труде и объединении имущественных паевых взносов.

Унитарные предприятия существуют в форме государственных и муниципальных предприятий. Они не наделены правом собственности на закрепленное за ними имущество, так как находятся в собственности государства или муниципальной собственности.

Вторая группа – некоммерческие организации, целью хозяйственной деятельности которых не является получение прибыли. Они представлены различными организационными формами: потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации, фонды, учреждения.

Имущество любой организации находится в постоянном движении. Для управления производственно-хозяйственной деятельностью организации необходимо иметь информацию о ее имущественном состоянии и обязательствах, которую получают в системе бухгалтерского учета.

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

Бухгалтерский учет имеет ряд особенностей: является сплошным и непрерывным во времени, строго документальным, использует специфические приемы и способы обработки учетных данных, применяет три вида измерителей, но обобщающим является денежный измеритель, организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

Современное производство включает две сферы, которые дополняют друг друга и при этом взаимосвязаны между собой:

– материальное производство. Оно является основой существования жизни и развития общества. В данной сфере производятся различные вещественные блага в промышленности, в строительстве и т.д. Кроме того здесь оказываются материальных услуги в торговле, в сфере бытового обслуживания, на транспорте и т.п.;

– нематериальное производство. Эта сфера занята предоставлением соответствующих услуг: образование, здравоохранение др.

Необходимость сведений о происходящих хозяйственных процессах повлекло за собой организацию хозяйственного учета. Возникновение хозяйственного учета было предопределено потребностью в управлении материальным производством, как одной из функций руководства. Хозяйственный учет должен обеспечивать аппарат управления информацией. При этом необходимая информация о ходе хозяйственных процессов собирается посредством наблюдения за ними.

Хозяйственный учет – количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных и общественных явлений в целях контроля и управления. Хозяйственный учет осуществляется путем наблюдения, измерения и систематической регистрации всех хозяйственных

процессов, их результатов и использования ресурсов на каждом отдельном предприятии.

На всех этапах развития общества для контроля и управления хозяйственной деятельностью используются показатели учета. Чтобы получить эти показатели следует организовать наблюдение учитываемых явлений. После этого явления должны быть измерены, зарегистрированы определенным образом и обобщены.

В учете применяются экономические группировки, позволяющие путем их обобщения изучать хозяйственную деятельность. Объекты учета отражаются в учетных документах с помощью трех видов цифровых показателей: натуральных, трудовых и денежных измерителей.

Чтобы получить сведения, необходимые для руководства и контроля хозяйственной работы, объекты учета измеряют, т. е. выражают в числовых показателях. В хозяйственном учете применяют три вида учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежный.

Натуральные измерители характеризуют учитываемые объекты (материалы, продукцию, товары и т.п.) в количестве единиц, по весу, объему, площади, длине, мощности (кг, т, шт. и др.). Применяются и комбинированные натуральные измерители, например, работу автотранспорта показывают в тонно-километрах, характеризующих одновременно вес грузов и расстояние перевозки.

Для измерения объектов учета в натуральных показателях применяют весы, метры, мерную тару, сосуды для определения объема жидкостей и сыпучих веществ, спидометры, электросчетчики и другие технические средства. Выбор натуральных измерителей зависит от физических особенностей учитываемых предметов. Так, ткани измеряют в метрах, сахар – в килограммах, молоко – в литрах и т. д. Натуральные измерители используют для получения сведений о составе учитываемых предметов и количественных изменениях каждого отдельного их вида, а также для определения качественных показателей хозяйственных явлений. Так, учитывая выработку продукции в натуральном выражении, исчисляют количество изготовленных изделий по каждому их наименованию, по сортам и разновидностям вырабатываемой продукции.

Натуральные измерители применяют для суммирования однородных предметов. Для обобщения же различных видов хозяйственных средств и процессов натуральные измерители не используются. Нельзя, например, складывать литры молока с килограммами шерсти. Если различные виды ценностей учитываются в одних и тех же натуральных измерителях, то и в этом случае суммирование недопустимо; нельзя складывать метры сукна с метрами ситца, литры молока с литрами керосина и т. п.

Трудовые измерители характеризуют количество затраченного рабочего времени на выполнение работы. Их выражают в единицах вре-

мени (в рабочих днях, часах, минутах). Трудовые измерители в соединении с натуральными, показывающими выработку, применяют для определения производительности труда, исчисления заработной платы, установления и контроля норм выработки. Трудовые измерители используют для определения эффективности трудовых затрат, контроля за расходованием фондов заработной платы, исчисления показателей отработанного времени.

В учете и планировании наряду с показателями фактически отработанного времени используются показатели нормированного времени, которые характеризуют величину затрат труда на производство продукции исходя из установленных планом норм выработки.

Сопоставление фактически отработанного времени с нормированным показывает выполнение плана по производительности труда.

Измерение трудовых затрат в показателях нормированного времени применяют для определения трудоемкости продукции, распределения косвенных издержек при калькулировании себестоимости продукции, а также при анализе хозяйственной деятельности.

В отличие от натуральных в трудовых измерителях можно обобщать показатели хозяйственной деятельности, сравнивать разнородные предметы (например, сопоставлять данные о затратах времени на производство различных видов продукции). Показатель рабочего времени, выраженный в трудовых измерителях, может служить для соизмерения различных продуктов, средств и предметов труда. Однако в условиях товарного производства и обращения в качестве универсального измерителя используется денежный.

Денежный измеритель применяют для получения обобщенных показателей хозяйственных средств, источников их образования, процессов и результатов деятельности. В денежном измерителе (рублях, копейках) различные товары и хозяйственные операции получают единообразное, универсальное стоимостное выражение; в нем можно суммировать разнородные предметы, учитывать различные хозяйственные процессы и исчислять итоговые результаты деятельности. Кроме того, денежный измеритель применяют для характеристики кредитных и расчетных отношений между предприятиями, учреждениями и организациями.

В учете денежный измеритель применяют наряду с измерителями натуральными и трудовыми. Например, стоимость материалов или товаров определяют умножением их количества, выраженного в натуральных измерителях, на цену за единицу измерения.

В денежном выражении контролируют хозяйственные операции, характеризуют эффективность производства.

Таким образом, в хозяйственном учете применяют все три вида измерителей во взаимосвязи, обеспечивающей всестороннюю характери-

стику учитываемых явлений. При этом для получения обобщающих показателей применяют денежный измеритель.

Применение различных измерителей в отдельности и в различных сочетаниях дает возможность более полно и правильно отражать, и контролировать отдельные хозяйственные операции и их результаты.

В зависимости от характера данных, методов их получения и способов группировки хозяйственный учет делится на три взаимосвязанных вида: статистический, оперативный и бухгалтерский.



Рис. 1.1. Система хозяйственного учета

Оперативный, или оперативно-технический, учет является системой текущего наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями и процессами с целью руководства ими непосредственно в ходе их совершения. Оперативность получения и использования данных этого учета для управления – его отличительный признак.

Оперативный учет охватывает разнообразные хозяйственные явления и дает различные показатели главным образом производственно-технического характера. Он обеспечивает сведениями о ходе выполнения плана выпуска продукции, о ежедневном расходе фонда заработной платы, об использовании рабочей силы и нагрузке оборудования, о соблюдении договоров с поставщиками и покупателями и т.п. В оперативном учете используются всеми видами измерителей – натуральными, трудовым и денежным. Но в связи с тем, что этот вид учета отражает в основном отдельные однородные операции и от него не требуются обобщающие показатели, в нем применяются главным образом натуральные и трудовой измерители.

Чтобы обеспечить оперативность контроля, следует быстро получать сведения о ходе хозяйственных операций. Отсюда данные оперативного учета фиксируются как можно проще. Их передают устно путем непосредственного наблюдения, сообщают по телефону или телеграфу. В настоящее время для получения оперативной информации все большее применение находят различные механические или автоматические измеряющие и регистрирующие приборы и устройства. Подобная организация учета позволяет управлять ходом хозяйственных операций, вмешиваться в них непосредственно во время их осуществления. От

данных оперативного учета не требуется абсолютной точности, так как главное их назначение – быстрое сообщение изменений, происходящих с наблюдаемыми объектами. Поэтому на практике часто довольствуются получением от оперативного учета лишь приблизительной информации. Однако эта информация должна быть достаточно правильной, чтобы по ней можно было уверенно судить о величине и характере совершившихся изменений и безошибочно принимать необходимые управленческие решения.

Оперативный учет ведется работниками самых различных подразделений предприятия – отделов, цехов, складов и т. д.

При помощи оперативного учета экономисты планового отдела наблюдают за ходом выполнения плана производства. Работники финансового отдела используют данные оперативного учета для контроля за ходом выполнения плана прибыли. В отделе снабжения и сбыта его данные служат для обеспечения выполнения планов снабжения предприятия и реализации продукции, а также для получения сведений о состоянии и ходе расчетов с другими предприятиями, организациями и учреждениями. Отделу кадров оперативный учет необходим для наблюдения за обеспеченностью предприятия рабочей силой, ее движением, повышением квалификации работников и т.п. Работники цехов, складов и других подразделений получают из него сведения о ходе выполнения плана на данном хозяйственном участке. Оперативный учет ведут статистики, табельщики, бухгалтеры.

Большую роль играет оперативный учет в диспетчерской работе, где требуется максимально быстрое получение сведений о ходе совершаемых операций или процессов. Здесь он осуществляется при помощи специальных графиков, сигнальных досок и т.п.

Некоторые данные оперативного учета используются не только непосредственно на предприятиях, но и в органах, руководящих их работой. Такие данные обобщаются и включаются в состав так называемой оперативной отчетности. Показатели оперативной отчетности служат для наблюдения за ходом соответствующих процессов в масштабе отдельных отраслей и всего народного хозяйства. Из оперативной отчетности получают сведения, например, о допуске продукции, обеспеченности сырьем, ходе посевной или уборочной компании и др.

Какие-либо специальные методы научной обработки получаемых сведений в оперативном учете не применяются. Его данные обрабатываются лишь при их дальнейшем использовании в бухгалтерском или статистическом учете.

Бухгалтерский учет – это наука, изучающая развитие форм, методов и техники отражения оборота средств предприятия во взаимосвязи с источниками формирования путем балансового обобщения их с целью управления и повышения эффективности производства организаций. Он

представляет собой систему непрерывного и взаимосвязанного наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью предприятий, организаций и учреждений с целью получения текущих и итоговых данных. Посредством бухгалтерского учета получают сведения о количестве различных видов материальных ценностей и денежных средств, имеющих в хозяйстве, о состоянии расчетов с другими предприятиями и организациями, об общей величине всех его ресурсов; определяют объем и себестоимость заготовленных материалов, произведенной и реализованной продукции; выявляют финансовые результаты хозяйственной деятельности – прибыль (чистый доход) или убыток; исчисляют рентабельность предприятия и т.д.

Бухгалтерский учет имеет следующие особенности, которые делают его непохожим на оперативный и статистический учет:

- 1) строгая документальность – это значит, что запись, сделанная в бухгалтерском учете без документов, считается недействительной;
- 2) бухгалтерский учет сплошной – это значит, что все операции отражаются сплошную без пропуска;
- 3) бухгалтерский учет является непрерывным во времени, т.е. ежедневно;
- 4) бухгалтерскому учету свойственно применение системы счетов и двойной записи;
- 5) бухгалтерскому учету свойственно балансовое обобщение данных учета.

В бухгалтерском учете (так же как в оперативном и статистическом) используются все учетные измерители – натуральные, трудовом и денежный. Но особое значение в нем придается денежному (стоимостному) измерителю, так как он позволяет получать обобщающие показатели, представляющие главное назначение бухгалтерского учета. Поэтому в денежном измерителе обязательно выражаются все объекты бухгалтерского учета, даже если они уже отражены в натуральном или трудовом измерении.

При помощи денежного измерителя бухгалтерский учет дает такие, например, обобщающие показатели, как величина всех средств предприятия, общая сумма затрат на производство, себестоимость продукции и т.п.

Характерной чертой бухгалтерского учета является то, что он регистрирует подряд (сплошь) все хозяйственные операции. Это необходимо для получения полной характеристики всех хозяйственных процессов. Сплошной порядок отражения операций – одна из особенностей бухгалтерского учета.

Другая особенность бухгалтерского учета – его документальность. Каждая фиксируемая им операция должна быть предварительно зарегистрирована в документе, который является единственным источником

данных бухгалтерского учета. Наличие документов, охватывающих все операции, позволяет использовать данные бухгалтерского учета для контроля за действиями материально ответственных лиц, дает возможность получать точные и обоснованные сведения.

Для получения сводных показателей в бухгалтерском учете используются специфическими способами научной обработки собранных данных. Главной особенностью этих способов является то, что они обеспечивают систематическое взаимосвязанное отражение всей хозяйственной деятельности каждого предприятия, организации, учреждения.

Бухгалтерский учет как законченная система, имеющая особый объект изучения и специфические приемы (способы) исследования, представляет собой самостоятельную экономическую науку. В этом его отличие от оперативного учета.

Данные бухгалтерского учета служат для наблюдения и контроля за работой как отдельных предприятий, организаций и учреждений, так и группы предприятий, входящих в состав одной вышестоящей организации (объединения). Целый ряд показателей бухгалтерского учета в обобщенном виде используется для контроля за выполнением народнохозяйственного плана. Эти обобщенные показатели получают с помощью статистики, которая при оценке выполнения народнохозяйственного плана нередко основывается на данных бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет можно рассматривать как практическую деятельность людей (о чем мы говорили выше), состоящую в ведении учета на предприятиях, в организациях и учреждениях, а также как отрасль экономической науки, изучающую содержание и приемы ведения бухгалтерского учета (способы, правила, организацию т. п.). Раньше эти понятия определялись терминами соответственно счетоводство и счетоведение.

Таким образом, бухгалтерский учет является документальным и доказательным, так как каждая его запись подтверждается соответствующим документом. Для него характерно применение особых приемов и способов обработки экономической информации: счета бухгалтерского учета, двойная запись хозяйственных операций, бухгалтерский баланс и др.

Бухгалтерский учет имеет свои отличительные особенности: является документальным и доказательным, непрерывным во времени с последовательной регистрацией всей учетной информации, является стоимостным учетом, применяет специфичные способы обработки учетных данных (бухгалтерские счета, двойная запись, оценка, калькуляция и др.).

Статистический учет. Статистика – это наука, изучающая массовые общественные явления, как с количественной, так и с качественной стороны. Статистический учет представляет собой, систему собирания и о массовых хозяйственных (общественных) явлениях. Этот вид хозяйственного учета направлен на изучение процессов развития всего народного хозяйства и его отраслей, используется для наблюдения за различными

массовыми явлениями, происходящими на предприятиях, в организациях и учреждениях. При его помощи исчисляются многие количественные и качественные показатели хозяйственной деятельности. В промышленности к ним относятся показатели объема производства, заработной платы, использования рабочего времени, уровня и роста производительности труда, снижения себестоимости продукции и др. Данные первичного статистического наблюдения обобщаются по отдельным отраслям народного хозяйства и используются в народнохозяйственном планировании.

Статистический учет пользуется методами статистической науки – статистики.

Как самостоятельная общественная наука статистика охватывает не только хозяйственные явления, но и другие стороны жизни. Так, с ее помощью получают показатели численности состава и движения населения, материального и культурного уровня жизни народа, его общественной жизни. Сведения о хозяйственных явлениях черпаются статистическим учетом из оперативного и бухгалтерского учета, а также из самостоятельно организуемого первичного учета на предприятиях, в организациях и учреждениях. Некоторые данные получают статистическим учетом при помощи особых форм статистического наблюдения переписей и обследований. Для характеристики массовых явлений, не поддающихся сплошному наблюдению, широко используется способ выборочного (не сплошного) наблюдения.

Получение и обработка статистических данных о хозяйственной деятельности осуществляются, а значительной мере соответствующими отделами предприятий, организаций и учреждений. На предприятиях с этой целью иногда организуются специальные статистические отделы, работники которых – статистики – собирают и обрабатывают необходимые материалы. Эту работу выполняют также плановый, финансовый и другие отделы. Данные, характеризующие хозяйственные явления в масштабе отрасли народного хозяйства, получают и обрабатывают преимущественно специальными государственными статистическими органами – статистическими управлениями. Научная обработка первичных материалов и анализ полученных показателей осуществляются путем специальных методов. К таким методам относятся: сводка и группировка, методы средних чисел, относительных величин, индексы, динамические ряды и т.п. Для исчисления показателей статистический учет, как и оперативный, пользуется в равной мере всеми измерителями – натуральными, трудовым и денежным, применяя их в зависимости от содержания исследуемого явления и поставленных задач.

В связи с необходимостью последующего статистического обобщения данных, характеризующих работу предприятий, организаций и учреждений, оперативный и бухгалтерский учет должен отвечать задачам и требованиям статистической обработки и сводки этих данных.

Показатели, получаемые оперативным или бухгалтерским учетом, строятся с таким расчетом, чтобы впоследствии они могли быть обработаны статистическими методами для контроля за выполнением плана развития народного хозяйства.

Среди трех видов учета ведущую роль играет статистика так как она использует данные и оперативного и бухгалтерского учета, обобщает их и представляет данные вплоть до правительства. Правильное построение хозяйственного учета обеспечивается единством предмета, единством цели и единством методологического руководства.

Единством методологического руководства – руководство хозяйственным учетом в целом в России осуществляется Федеральной службой Государственной статистики, а бухгалтерским учетом, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Правительством Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

1.2. Виды бухгалтерского учета, основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

Бухгалтерский учет, кроме теории бухгалтерского учета, включает в себя управленческий и финансовый учет.

Финансовый учет представляет собой систему подготовки и сбора учетной информации, обеспечивающей регистрацию и отражение хозяйственных операций. Данный вид учета накапливает информацию о различных объектах учета и охватывает значительную часть бухгалтерского учета. Полученные данные финансового учета используются различными пользователями как внутренними, так и внешними (кредиторы, инвесторы и др.). Целью финансового учета является составление финансовых отчетов, в том числе и для внешних пользователей. Поэтому его обязаны вести все без исключения организации. Правила ведения финансового учета, порядок составления финансовой отчетности определены законодательством и основаны на общепринятых принципах.

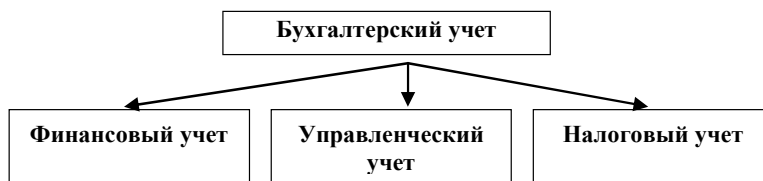


Рис. 1.2. Виды бухгалтерского учета

Управленческий учет предназначен для сбора внутренней учетной информации, которая используется внутри организации для принятия управленческих решений. Управленческий учет представляет собой систему определения, сбора, измерения, а также анализа и передачи администрации информации, которая необходима для планирования коммерческой деятельности организации, ее контроля и управления различными объектами.

Налоговый учет предназначен для сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление учета налогов и сборов с целью объективного налогообложения и составления налоговой отчетности. Налоговый учет включает проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета.

Основными функциями налогового учета являются:

- своевременное отражение первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах и на счетах бухгалтерского учета;
- сбор и фиксирование первичной информации необходимой для правильного определения налоговых обязательств плательщика;
- правильное определение величины налогового обязательства налогоплательщика;
- формирование достоверной налоговой информации отчетности;
- контроль за формированием налоговой информации и налоговой отчетности.

Таким образом, налоговый учет, оставаясь частью бухгалтерского учета, представляет собой систему сбора, фиксации и обработки деловой и финансовой информации, необходимой для правильного.

Экологический учет – структурно-скомпонованное описание взаимодействий между окружающей средой и экономикой в системе учетных показателей. Единой модели национальных экологических счетов не существует, все зависит от конкретных целей и требований отдельных стран. Выделяют 3 основных подхода:

- 1) модификация национальных экономических счетов (в рамках системы национальных счетов – СНС) путем включения в них экологических последствий хозяйственной деятельности;
- 2) разработка отдельных (сателлитных) счетов вне основного компонента СНС, но дополняющего его;
- 3) создание отдельной природно-ресурсной и экологической системы учета (природно-ресурсных и экологических счетов, связанной с СНС).

Первый из двух подходов включает стоимостную оценку экологического ущерба, экологических услуг, запасов природного капитала, природоохранных затрат;

- при втором – также рассматриваются соответствующие физические потоки и запасы;

– третий подход сконцентрирован на физических потоках и запасах природных ресурсов, а также на физических и денежных потоках, связанных с антропогенной эксплуатацией природных ресурсов.

СНС является основой для подсчета наиболее широко используемого показателя экономического благополучия и экономического роста валового внутреннего продукта (ВВП).

В отношении окружающей среды агрегированные показатели СНС имеют три основных недостатка:

- не учитывают истощения природных ресурсов;
- недостаточно полно учитывают природозащитные расходы;
- не учитывают деградацию качества окружающей среды и последствия для здоровья и благополучия людей.

В ряде стран ведется разработка экологизированного, «зеленого» ВВП на основе экологического учета.

Становление и развитие рыночных отношений, управление экономикой, использование Международных стандартов финансовой отчетности предопределяют усиление роли и значения бухгалтерского учета.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи:

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

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

В соответствии с задачами, поставленными перед бухгалтерским учетом, в Федеральном законе определены требования, предъявляемые к его ведению:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведут в валюте Российской Федерации;

- имущество, являющееся собственностью организации, учитывают обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

- непрерывность во времени с момента регистрации организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации;
- ведение учета способом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов;
- соответствие данных синтетического и аналитического учета;
- своевременная регистрация хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий;
- текущие затраты на производство продукции и вложения во внеоборотные активы учитываются отдельно.

1.3. Функции и принципы бухгалтерского учета

В системе управления хозяйственной деятельностью организации бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис. 1.3).

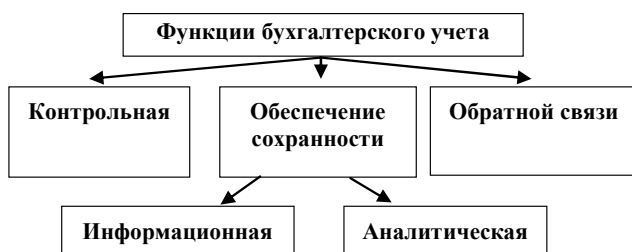


Рис. 1.3. Функции бухгалтерского учета в системе управления организацией

Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Информационная функция одна из основных функций бухгалтерского учета, которая выполняется в системе управления. Она широко используется всеми видами хозяйственного учета (оперативным, статистическим, бухгалтерским) с целью планирования и прогнозирования, а также для принятия управленческих решений. Для того чтобы бухгалтерская информация удовлетворяла всех пользователей на всех этапах, к ней предъявляются такие требования как оперативность, достоверность, своевременность, объективность.

Обеспечение сохранности собственности – функция значимая в условиях рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- совершенствование системы учета, применение передовых методов выявления недостатков, растрат и хищений;
- наличие специализированных складских помещений, оборудованных необходимой оргтехникой, мерной тарой, контрольными и измерительными приборами;
- использование современных средств для сбора, обработки и передачи информации.

Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т.е. информация о фактических параметрах развития объекта управления. Основными компонентами информационной системы обратной связи, применительно к бухгалтерскому учету, являются в качестве ввода – неупорядоченные данные, процесса – обработка данных, вывода – упорядочения информации.

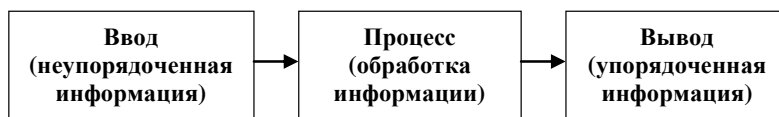


Рис. 1.4. Компоненты информационной системы обратной связи

Бухгалтерский учет призван обеспечивать все уровни управления организации информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров. С помощью бухгалтерской информации, используя обратную связь, на основании фактических показателей, выявляются недостатки и резервы производства.

Аналитическая функция в современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений как достоверная и юридически обоснованная.

К основным принципам бухгалтерского учета относятся: целостности, автономности, двойной записи, действующего предприятия, объективности (регистрации), осмотрительности (консерватизма), оценки затрат предприятия, регистрации дохода (реализации), соответствия, последовательности, юридичности, конфиденциальности, денежного измерения и преемственности.

Вопросы для самоконтроля

1. Что следует понимать под учетом?

2. Дайте определение хозяйственного учета.
3. Какие условия необходимы для реализации контрольной функции хозяйственного учета?
4. Для чего используется оперативный учет?
5. Какие отличительные признаки присущи оперативному учету?
6. Где применяется статистический учет?
7. Какие методы используются в статистическом учете?
8. Дайте определение бухгалтерского учета.
9. В чем выражается единая система хозяйственного учета в Российской Федерации?
10. Перечислите основные требования, предъявляемые к учету.
11. Почему плановые и учетные данные должны быть сопоставимы?
12. В чем выражается достоверность учета?
13. Что предполагает доступность учета?
14. Как достигается экономичность учета?
15. Для чего служат натуральные измерители?
16. Где находят применение трудовые измерители?
17. Как отражаются хозяйственные явления с помощью денежного измерителя?
18. Какую информацию предоставляет бухгалтерский учет?
19. Назовите основные задачи бухгалтерского учета.
20. Перечислите основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.
21. Кто осуществляет методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации?

Контрольные задания

Предприятие химической промышленности выпускает три вида продукции одинакового назначения, но с разным содержанием полезного вещества (табл. 1).

Таблица 1

Вид продукции	Выпуск, кг	Коэффициент пересчета полезного содержания вещества	Цена за 1 кг, руб.
А	1000	1	50
Б	1600	1.4	80
В	2100	2.2	120

Задание: Определить объем выпуска продукции в натуральных и стоимостных единицах

Тесты промежуточного контроля

1. Отличительная черта оперативного учета:

- 1) обязательное документирование операций;
- 2) быстрота получение информации;
- 3) использование особых приемов сбора и обработки информации;
- 4) является непрерывным во времени.

2. Отличительная черта бухгалтерского учета:

- 1) отсутствие специальной службы;
- 2) Быстрота получения информации;
- 3) использование специальных методов сбора информации;
- 4) система текущего наблюдения за процессами, происходящими на предприятии.

3. В народном хозяйстве организующую роль выполняет учет:

- 1) оперативный;
- 2) бухгалтерский;
- 3) Статистический;
- 4) Все в равной мере.

4. Для исчисления количества затраченного труда используется измеритель:

- 1) денежный;
- 2) трудовой;
- 3) натуральный;
- 4) все в равной мере.

5. Измеритель, необходимый для получения информации об объектах учета в количественном выражении:

- 1) натуральный;
- 2) трудовой;
- 3) денежный;
- 4) все в равной мере.

6. Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятий и его имущественном положении является задачей учета:

- 1) оперативного;
- 2) бухгалтерского;
- 3) статистического;
- 4) всех в полной мере.

7. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, обеспечение финансовой устойчивости является задачей учета:

- 1) оперативного;
- 2) бухгалтерского;

- 3) статистического;
- 4) всех в полной мере.

8. В системе управления бухгалтерский учет выполняет функцию:

- 1) контрольную;
- 2) планирования;
- 3) регулирования;
- 4) стимулирования.

9. Какая из перечисленных функций не свойственна бухгалтерскому учету:

- 1) планирования;
- 2) контроля;
- 3) информационная;
- 4) аналитическая.

10. Особенностью бухгалтерского учета является отражение хозяйственных процессов:

- 1) прерывно во времени;
- 2) непрерывно во времени;
- 3) на 1-е число месяца;
- 4) на последнее число месяца.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	3	3	2	2	2	2	1	1	2

Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика его объектов. Классификация хозяйственных средств

Бухгалтерский учет отражает процесс расширенного воспроизводства, а его отдельные виды характеризуют различные стороны этого процесса. Следовательно, чтобы определить предмет бухгалтерского учета нужно, прежде всего, установить сущность тех сторон процесса воспроизводства, которые он отражает.

Как известно под воспроизводством понимается непрерывное возобновление, повторение процесса производства. Оно является условием существования любого общества.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации в той его части, которая может быть представлена упорядоченной и регламентированной информационной системой, отражающей совокупность имущества по составу и размещению, по источникам их образования, хозяйственные операции и результаты деятельности предприятия в денежном выражении.

Содержания предмета раскрывается через объекты бухгалтерского учета: имущество, права, капитал, обязательства, возникающие в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Одновременно объектами учета являются хозяйственные средства, которые используются предприятием для осуществления хозяйственной деятельности.

В процессе работы происходит кругооборот хозяйственных средств, поэтому одна часть их находится в сфере производства, другая – в сфере обращения. Кроме того, часть хозяйственных средств может находиться в непроизводственной сфере (школы детские сады и т.д.).

Состав имущества организации достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевой спецификой и объемом хозяйственной деятельности.

Объектами изучения бухгалтерского учета являются составные части предмета:

- имущество по составу и размещению;
- имущество по источникам его формирования;
- хозяйственные операции, производимые в результате финансово-хозяйственной деятельности и вызывающие изменения в имуществе и источниках их образования.

Все хозяйственные операции можно сгруппировать в процессы:

- производство;
- распределение;
- обмен;
- потребление.

Производственная и хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта состоит из четырех взаимосвязанных процессов (рис. 2.1).

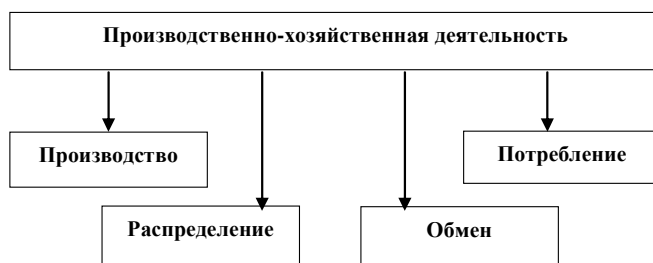


Рис. 2.1. Процессы производственно- хозяйственной деятельности

Эти моменты и являются объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов:

- процесс заготовления средств производства (снабжение);
- приобретение товарно-материальных ценностей, необходимых для производственных и хозяйственных нужд организации;
- процесс производства – производство продукции, оказание услуг, выполнение работ;
- процесс реализации (продажи) – выполняются договорные обязательства перед покупателями и заказчиками.

Хозяйственные операции – отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в составе, размещении и источниках образования имущества.

Хозяйственная операция – это целенаправленное действие, позволяющее получить определенные результаты на данном участке. К хозяйственным операциям относятся: начисление заработной платы работникам организации, поступление материалов от поставщиков, от-

грузки готовой продукции покупателям, отпуск материалов в производство, поступление денежных средств с расчетного счета в кассу и т.д.

Объектом бухгалтерского учета хозяйственные операции выступают только тогда, когда под их влиянием происходит изменение хозяйственных средств и их источников.

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация располагает определенными средствами. Размер средств, характер их использования зависят от отраслевых особенностей, объема деятельности организации.

Хозяйственные средства – это объекты имущества организации, которые имеют стоимостное выражение. Хозяйственным средствам дается двойная характеристика. Этим обусловлена группировка в бухгалтерском учете имущества организации по двум признакам: по их функциональной роли в процессе производства, а также по источникам их образования по целевому назначению (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Классификация хозяйственных средств по функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования

Основные средства – средства труда, с помощью которых человек в процессе производства оказывает воздействие на предмет труда с целью получения в конечном итоге определенной продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд организации. Для них характерно использование в процессе производства длительное время, т.е. более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев и постепенное перенесение своей стоимости на производимую продукцию в виде амортизационных отчислений. К основным средствам относятся: здания, сооружения, машины, оборудования, производственных и хозяйственный инвентарь, транспорт и др.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования (сроком более 12 месяцев) не имеющие материально-вещественной структуры, но обладающие стоимостной оценкой и приносящие доход. Они должны отвечать следующим условиям: возможность идентификации; наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование активов и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности. К нематериальным активам относятся: интеллектуальная собственность (исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, права на товарный знак, знак обслуживания); деловая репутация фирмы (цена фирмы). Нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, по мере начисления амортизации.

Вложения во внеоборотные активы – основной источник появления у предприятия нового имущества, которое учитывается в составе основных средств. Они представляют собой совокупность затрат на осуществление долгосрочных инвестиций, связанных со строительством приобретением новых инвентарных объектов, прочие капитальные работы и затраты.

Долгосрочные финансовые вложения – вложение свободных денежных средств организации срок погашения которых превышает один год; если же срок погашения не установлен, то вложения осуществлены организацией с намерением получать доход по ним более одного года.

К ним относятся:

- средства, направленные в качестве долевого участия в уставные капиталы других организаций;
- средства, направленные на приобретение акций и облигаций других организаций на долговременной основе и др.

Оборотные средства – сырье, материалы, топливо, запасные части, полуфабрикаты, незавершенное производство, тара. Они используются в одном производственном цикле, поэтому вся их стоимость сразу относится на затраты предприятия.

Под **сырьем** понимается продукция сельского хозяйства и добывающих отраслей промышленности, а под материалами – продукция обрабатывающих отраслей.

Материалы по их роли в процессе изготовления продукции делятся на две группы: сырье и материалы основные и вспомогательные. Первая группа материалов составляет вещественную основу вырабатываемой продукции, а вторая – не составляет вещественной основы, но является необходимым компонентом для ее выпуска или используется для хозяйственных нужд организации.

Топливо относится к вспомогательным материалам, но поскольку оно занимает значительный удельный в себестоимости продукции и выполняет определенные функции в процессе производства, в бухгалтерском учете его выделяют в отдельную группу.

Полуфабрикаты – это предметы труда, которые прошли обработку в одном или нескольких переделах, но подлежат дальнейшей обработке для доведения этого полуфабриката до готового изделия, в отдельных случаях они могут быть проданы.

Незавершенное производство – предметы труда, которые не закончены обработкой к началу следующего за отчетным месяца или незавершенные работы, не выполненные услуги.

Тара – часть предметов труда, которые предназначены для упаковки или хранения готовой продукции, материалов.

Запасные части предназначены для ремонта и замены износившихся частей основных средств.

К **продуктам труда** относятся: готовая продукция, товары отгруженные.

Готовая продукция – это продукция, которая прошла все стадии обработки, соответствует требованиям стандартов и предназначена для продажи.

Товары отгруженные – это продукция, отгруженная покупателям и учитывается в составе имущества организации до момента перехода к покупателю права собственности на них.

Денежные средства представляют собой сумму наличных денег и денежных документов в кассе организации, а также средств на расчетных и других счетах в банках. Денежными средствами производятся расчеты с покупателями и поставщиками, с рабочими и служащими по заработной плате, с финансовыми органами и др. При этом наличными средствами расчеты могут осуществляться в пределах лимита, также в пределах установленного лимита наличные денежные средства могут находиться в кассе организации.

Средства в расчетах включают в себя различные виды дебиторской задолженности, т.е. задолженности различных физических и юридических лиц данной организации. Должники называются дебиторами,

а задолженность дебиторской. К ним относятся: задолженность покупателей за продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, подотчетных лиц за выданные им в подотчет денежные суммы др.

Краткосрочные финансовые вложения- инвестиции на срок не более одного года. К ним относятся предоставленные другим организациям займы, векселя, средства на депозитных счетах банков и др.

Отвлеченные средства – это условный объект бухгалтерского учета, который определяет величину хозяйственных средств, изъятых из хозяйственного оборота. Они не принимают участия в хозяйственной деятельности, но отражаются в системе бухгалтерского учета. К ним относятся платежи в бюджет за счет прибыли, использование прибыли на образование фондов, а также убытки организации.

Кроме хозяйственных средств объектами изучения бухгалтерского учета являются источники их формирования. Хозяйственные средства по источникам их формирования и целевому назначению делятся на две группы: источники собственных средств и источники заемных средств.

Источники собственных средств составляют в денежном выражении материальную базу организации. К ним относятся: уставный, добавочный, резервный капиталы, нераспределенная прибыль, фонды, резервы, целевое финансирование.

Уставный капитал представляет собой собственный первоначальный капитал организации, которым наделяется организация в момент ее создания. Источником его образования являются вклады учредителей в соответствии с учредительными документами.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством и уставом организации за счет отчислений от прибыли. Он предназначен для покрытия непредвидимых убытков и потерь организации за отчетный год при отсутствии иных источников покрытия; выплаты доходов учредителям при недостаточности или отсутствия прибыли для этих целей.

Добавочный капитал формируется как прирост стоимости внеоборотных активов организации (основных средств, объектов капитального строительства), которые выявлены в результате переоценки. Переоценка инвентарных объектов проводится в установленном законом порядке.

Резервы создаются в ходе деятельности организации и используются по целевому назначению. Они предназначены на: предстоящую оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату вознаграждений по итогам года, покрытие сомнительных долгов и другие.

Целевое финансирование – это средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения. Они поступают от других организаций и лиц, бюджетное финансирование и др. Эти средства носят целевой характер и их вправе использовать лишь по целевому назначению.

Нераспределенная прибыль – часть прибыли организации, которая остается в ее распоряжении в качестве внутреннего источника финансирования долгосрочного характера. Прибыль представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Это собственный капитал организации, сформированный в результате текущей эффективной деятельности.

Убытки – это потеря части активов в результате нерационального хозяйствования или стихийных бедствий. Их рассматривают как уменьшения собственного капитала организации. Хозяйствующие субъекты осуществляют контроль за убытками по времени возникновения и порядком их покрытия.

Заемные источники (обязательства) поступают в распоряжение организации на некоторый фиксированный срок. По истечении этого срока они должны быть возвращены собственнику с определенным процентом или без него. Это внешние источники ресурсов организации. К ним относятся: долгосрочные и краткосрочные обязательства, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов.

Долгосрочные – это обязательства со сроком погашения более одного года. К ним относятся: долгосрочные выданные кредиторам векселя; долгосрочные кредиты банков; долгосрочные займы физических и юридических лиц.

К краткосрочным обязательствам, срок погашения которых менее одного года, относятся: краткосрочные ссуды, займы, полученные от физических и юридических лиц, краткосрочные кредиты банков, кредиторская задолженность поставщикам, финансовым органам, работникам по оплате труда и др.

2.2. Метод бухгалтерского учета и характеристика его элементов

Для изучения предмета бухгалтерского учета применяются различные приемы и способы его изучения. Метод бухгалтерского учета – это способ раскрытия своего предмета путем познания науки – метода диалектического материализма.

Методом бухгалтерского учета является балансовое обобщение оборота хозяйственных средств во взаимосвязи с их источниками образования. Он должен отразить свой предмет и зависит от изучаемого предмета учета, от поставленных перед ним задач и требований, предъявляемых к нему. Для отражения предмета бухгалтерского учета используются специальные приемы, способы, специальные элементы метода бухгалтерского учета.

К ним относятся:

- документация и инвентаризация как способ первичного наблюдения;
- оценка и калькуляция как способ стоимостного измерения;
- счета и двойная запись как способ бухгалтерской группировки;
- баланс и отчетность как способ бухгалтерского обобщения данных учета.

Документация и инвентаризация

Первичное наблюдение или первичный учет состоит в оформлении всех хозяйственных операций документами.

Документация – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или праве на ее совершение. Каждая хозяйственная операция оформляется документами типовых и специализированных форм. Документ служит не только основанием для фиксирования хозяйственной операции, но способом первичного наблюдения и регистрации их. Документация служит целям контроля, дает возможность проводить документальные проверки, обеспечивает сохранность имущества.

В настоящее время широко используются компьютерные программы. Бухгалтерские документы, в том числе предназначенные для обработки в соответствующей программе, должны иметь юридическую силу.

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств и источников организации данным учета. Как элемент метода бухгалтерского учета – это средство наблюдения последующей регистрации явлений и операций, не отраженных первичной документацией в момент их совершения. Инвентаризация определяет фактическое наличие основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов. Она обеспечивает контроль за сохранностью материальных ценностей, денежных средств, полнотой и достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности.

Документация и инвентаризация являются приемами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

Оценка и калькуляция

Оценка – способ, с помощью которого активы организации получают денежное выражение. Она необходима для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках, операциях с ними. В основу оценки хозяйственных средств положена фактическая себестоимость. Основные принципы оценки устанавливаются нормативными документами, в их основу положены принципы единства и реальности. Так, основные средства оцениваются по первоначальной и восстановительной стоимости, а в балансе они показываются по остаточной стоимости; нематериальные активы – по первоначальной стоимости, балансовое отражение – остаточная стоимость; сырье и материа-

лы – по фактической себестоимости, готовая продукция – по нормативной или фактической себестоимости и т.д.

Калькуляция – это способ группировки затрат и определение себестоимости материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, т.е. себестоимость объектов учета исчисляется с помощью калькуляции.

Существуют различные виды калькуляций: плановые, отчетные, нормативные другие. Они состоят из статей, состав и содержание которых регламентируется нормативными и локальными документами.

Таким образом, калькуляция – это способ исчисления себестоимости продукции, выполненных работ, заготовленных материалов, оказанных услуг.

Счета и двойная запись

Счетом называется способ отражения однородных по своему экономическому содержанию отдельных видов средств или их источников формирования, а также их движение (изменение) происходящее в результате совершения хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций, они являются способом вторичной регистрации средств и операций с ними. Необходимость в счетах объясняется тем, что сведения, имеющиеся в документах, дают только разрозненную характеристику объектов учета. Счета в бухгалтерском учете позволяют производить группировку и получать обобщенные характеристики объектов учета.

Итак, **счет** – это способ группировки экономических однородных объектов с целью получения информации об их наличии и движении.

В бухгалтерском учете все хозяйственные операции отражаются на счетах при помощи двойной записи. То есть каждая хозяйственная операция отражается дважды – один раз по одному счету, другой раз по другому счету.

Двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета; она обеспечивает возможность контроля за правильностью отражения хозяйственных операций. Хозяйственные операции отражаются на счетах с помощью двойной записи которая показывает взаимную связь объектов учета. Благодаря двойной записи каждая хозяйственная операция отражается в одной и той же сумме два раза на разных счетах. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции. Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств.

Баланс и отчетность

По данным счетов периодически составляются балансы, в которых группируются средства предприятия и их источники формирования. Бухгалтерский баланс представляет систему показателей характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации, состояние ее средств и источников на определенную дату в единой денежной оценке.

Баланс – это способ их обобщения и группировки. Бухгалтерский баланс является основной формой отчетности, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние организации. Кроме баланса к средствам обобщения относятся и другие формы отчетности. Например, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств.

Таким образом, бухгалтерская отчетность – это система обобщающих технико-экономических показателей о финансовом положении организации за определенный период времени. Она намного шире охватывает деятельность организации и поэтому кроме баланса имеет различные формы. Входящие в их состав показатели формируют информацию, которая используется для управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью организации.

Перечисленные выше методы применяются в органической связи друг с другом.

Учет начинают с документации операций, которые отражаются на счетах с помощью двойной записи.

Для обобщения в едином измерении данных, содержащихся в документах используют денежную оценку, а для их проверки и уточнения применяют инвентаризацию.

Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости путем калькуляции.

Заключительным этапом является составление бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Таким образом, учет ведется по схеме:

Документы – Счета – Баланс

Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом изучения бухгалтерского учета?
2. Назовите основные объекты предмета бухгалтерского учета.
3. Состав хозяйственных средств организации по их функциональной роли.
4. Назовите основные источники формирования хозяйственных средств.
5. Дайте определение основных средств.
6. Охарактеризуйте нематериальные активы.
7. Дайте понятие предметов труда и назовите их состав.

8. Готовая продукция и товары отгруженные: определите их место в классификации имущества организации.
9. Как подразделяются денежные средства?
10. К какому виду обязательств относятся расчеты с покупателями?
11. Какие средства относятся к привлеченным?
12. Какие вы знаете расчеты?
13. Перечислите привлеченные (заемные) средства.
14. Какие средства относятся к собственным?
15. Как образуется уставный капитал?
16. Охарактеризуйте дебиторскую и кредиторскую задолженность.
17. Назовите хозяйственные операции, которые относятся к процессу снабжения.
18. Как образуется добавочный капитал?
19. Дайте определение метода бухгалтерского учета.
20. Назначение калькуляций, обусловленность их применения в хозяйственных процессах.
21. В чем смысл двойной записи?
22. С помощью какого способа хозяйственные средства получают денежное выражение?
23. Источники образования резервного капитала и его использование.
24. С помощью какого способа формируется единая система информации о финансовом положении организации?
25. В чем заключается взаимосвязь методов бухгалтерского учета?

Контрольные задания

Задание 2.1

Выбрать нужное и осуществить группировку активов организации по их функциональной роли в процессе производства.

Данные для выполнения задания

По состоянию на 01 февраля 200X г. ООО «Море» имеет следующие данные:

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
1	Краска масляная	150
2	Денежные средства в кассе	3
3	Задолженность подотчетных лиц	5
4	Здание заводоуправления	30 000
5	Деловая репутация фирмы	15 200

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
6	Прокат черных металлов	3000
7	Покупные полуфабрикаты	2050
8	Станки на складе готовой продукции	5250
9	Денежные средства на расчетном счете	28 325
10	Задолженность банку по краткосрочным кредитам	10 500
11	Задолженность покупателей за отправленную им продукцию	5675
12	Производственные здания	65 000
13	Здания складов отдела снабжения	3000
14	Здания складов отдела сбыта	4000
15	Вложения в уставный капитал другой организации	5000
16	Топливо	512
17	Запасные части	388
18	Задолженность работникам по оплате труда	652
19	Прибыль отчетного года	9948

Задание 2.2

Выбрать нужное и осуществить группировку хозяйственных средств по источникам их образования и назначению

Данные для выполнения задания

По состоянию на 01 марта 200X г. ООО «Арена» имеет следующие ресурсы:

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
1	Основные средства	1500
2	Материалы	700
3	Уставный капитал	2892
4	Прибыль	180
5	Задолженность поставщикам за поступившие материалы	120
6	Задолженность персоналу по оплате труда	285

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
7	Запасные части	130
8	Денежные средства на расчетном счете	1150
9	Задолженность покупателей за готовую продукцию	295
10	Задолженность бюджету по налоговым платежам	175
11	Незавершенное производство	348
12	Касса	2
13	Задолженность подотчетных лиц	8
14	Нематериальные активы	70
15	Долгосрочные кредиты банка	372
16	Задолженность кредиторам	228
17	Валютный счет	102
18	Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал	45
19	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	135
20	Товары отгруженные	62
21	Расчеты с учредителями по выплате доходов	25

Тесты промежуточного контроля

1. Предметом бухгалтерского учета является:

- 1) процессы, происходящие в регионе;
- 2) производственно-хозяйственная деятельность организации;
- 3) отношения в трудовых коллективах;
- 4) расчетные взаимоотношения организации.

2. Метод бухгалтерского учета это:

- 1) балансовое обобщение;
- 2) стоимостное измерение;
- 3) система двойной записи;
- 4) совокупность способов и приемов, которые в системе образуют основу организации бухгалтерского учета.

3. К незавершенному производству относится:

- 1) продукция, не прошедшая всех стадий технологической обработки;
- 2) сырье, материалы, находящиеся на складах;
- 3) полуфабрикаты собственного производства;
- 4) покупные полуфабрикаты.

4. К группе предметы труда относятся:

- 1) готовая продукция;
- 2) топливо;
- 3) наличные денежные средства в кассе предприятия;
- 4) дебиторская задолженность.

5. Организация располагает экономическими ресурсами на сумму 2000 рублей. Обязательства организации составляют 900 рублей. Какова величина собственного капитала организации?

- 1) 2900 руб.
- 2) 1100 руб.
- 3) 2000 руб.
- 4) правильного ответа нет. Ваш вариант _____ руб.

6. Экономические ресурсы организации в бухгалтерском учете обобщаются:

- 1) только по функциональной роли;
- 2) только по источникам образования;
- 3) как сумма средств, выделенная учредителями;
- 4) с одной стороны по функциональной роли в производственном процессе, с другой стороны по источникам формирования.

7. Внеоборотные активы организации составляют 6 000 рублей, основные средства 2200 рублей, нематериальные активы 800 рублей, капитальных вложений нет. Какова величина долгосрочных финансовых вложений?

- 1) 3000 руб.
- 2) 5200 руб.
- 3) 1000 руб.
- 4) 3800 руб.

8. К какой группе имущества организации относится программа комплексной автоматизации бухгалтерского учета «БЭСТ»?

- 1) основные средства;
- 2) средства в расчетах;
- 3) долгосрочные финансовые вложения;
- 4) нематериальные активы.

9. Обязательства организации составляют 2000 руб. Кредиторская задолженность, включая обязательства по расчетам составляет 700 руб., прочие займы 250 руб. Какова сумма задолженности организации по банковским кредитам?

- 1) 2950 руб.;
- 2) 1050 руб.;
- 3) 950 руб.;
- 4) 2000 руб.

10. Сумма средств, которыми наделяется организация от учредителей в момент государственной регистрации:

- 1) внеоборотные активы;
- 2) уставный капитал;
- 3) собственный капитал;
- 4) обязательства.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	4	1	2	2	4	1	4	2	2

Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Сущность и строение бухгалтерского баланса Классификация балансов

Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерывно. При этом они постоянно изменяют свой состав и форму стоимости. Для руководства организацией необходимо знать какими активами она располагает, из каких источников они получены, для каких целей предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – это способ обобщенного отражения и группировки активов хозяйствующего субъекта и источников их образования по состоянию на отчетную дату в денежном выражении.

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: актива, где отражаются имущества и права организации и пассивы- источники их образования.

Баланс в переводе с французского означает равенство, весы в положении равновесия. В нем постоянно присутствует соответствие итогов актива и пассива: **Активы = Пассивы**

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства, а активы имущество и права, то выше приведенное равенство можно представить: **Имущество + Права = Капитал + Обязательства**.

Актив и пассив состоят из отдельных статей. Статья бухгалтерского баланса – это показатель актива и пассива баланса, который характеризует отдельные виды имущества, источники его формирования, обязательства организации. Они сгруппированы в несколько разделов, объединяющих экономически однородные по своему составу группы средств. Статьи, размещенные в активе баланса, называются активными, в пассиве баланса – пассивными. Общий итог баланса называют его валютой.

Актив – это часть баланса, в которой отражается имущество организации по его составу и функциональной роли, т.е. показывает в чем размещено имущество и какую функцию оно выполняет. Актив состоит из двух разделов: внеоборотные активы и оборотные активы, которые располагается в порядке возрастания ликвидности.

Внеоборотные активы представлены статьями: нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения и другие ресурсы. Такие статьи баланса как основные средства, нематериальные активы оцениваются в балансе по их остаточной стоимости. Исключением являются земельные участки, другие объекты, по которым амортизация не начисляется. Долгосрочные финансовые вложения – это вложение денежных средств и иного имущества в другие хозяйствующие субъекты на срок более одного года.

Оборотные активы – это текущие активы сферы производства и обращения. Они представлены статьями: запасы, т.е. материалы, затраты в незавершенное производство, готовая продукция, товары отгруженные, денежные средства, дебиторская задолженности др.

Пассив – это часть бухгалтерского баланса в которой представлены капитал и обязательства, т.е. источники образования имущества и показывает откуда, от кого получено это имущество. Он состоит из трех разделов: капитал и резервы; долгосрочные обязательства; краткосрочные обязательства. В разделе III пассива баланса «Капитал и резервы» показаны собственные источники образования активов: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прибыль. В этом же разделе показывается сумма прибыли (непокрытого убытка). В разделе IV пассива баланса «Долгосрочные обязательства» показывается задолженность банкам по кредитам и займам, полученным от других организаций на срок более одного года. Раздел V пассива баланса «Краткосрочные обязательства» представлен несколькими видами краткосрочной задолженности: займы и кредиты на срок до одного года, кредиторская задолженность с поставщиками и подрядчиками, по оплате труда персоналу организации, платежи в бюджет, государственным внебюджетным фондам и др. Сокращенная структура баланса представлена (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Бухгалтерский баланс организации на 01.02.20XX г.

Актив	Сумма тыс. руб.	Пассив	Сумма тыс. руб.
I. Внеоборотные активы	3300	III. Капитал и резервы	5600
II. Оборотные активы	9670	IV. Долгосрочные обязательства	3400
		V. Краткосрочные обязательства	3 970
Баланс	12 970	Баланс	12 970

В современных условиях бухгалтерский баланс является основным источником информации для значительного круга пользователей: инвесторы, налоговые службы, кредитные учреждения, органы государственного управления и др.

Существуют различные виды бухгалтерских балансов, которые можно сгруппировать по разным признакам (рис. 3.1).

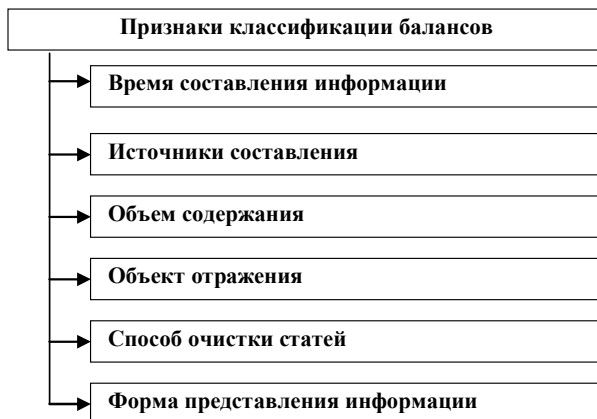


Рис. 3.1. Признаки группировки бухгалтерских балансов

По времени составления бухгалтерские балансы делятся на несколько групп: вступительные, текущие, санируемые, ликвидационные, предварительные, разделительные, объединительные.

Вступительный баланс – это первый баланс, который составляется в начале деятельности организации. В его активе отражается состав имущества и прав организации, полученных при ее создании, а в пассиве – источники их возникновения.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего срока деятельности организации. Они бывают нескольких видов исходя из времени составления: начальные, заключительные – это отчетные документы о производственно-хозяйственной деятельности организации; промежуточные, т.е. за квартал, полугодие, девять месяцев.

Санируемые балансы разрабатываются в случаях, когда организация находится в трудном финансовом положении (банкротство и др.). Для составления таких балансов привлекаются специалисты независимых аудиторских фирм.

Ликвидационный баланс составляется на дату прекращения деятельности организации как юридического лица.

Предварительный – это бухгалтерский баланс, который составляется заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе активов организации с целью получения информации о фи-

нансовом положении хозяйствующего субъекта, в котором он может оказаться в конце отчетного периода.

Разделительные и объединительные балансы составляются в периоды разделения или объединения юридических лиц.

По источникам составления бухгалтерские балансы делятся на: инвентарные, книжные, генеральные.

Инвентарные балансы составляются по данным инвентаризационных описей имущества и прав хозяйства, источников их образования. Примером инвентарного баланса является вступительный баланс.

Книжные балансы разрабатываются на основании данных текущего бухгалтерского учета.

Генеральные балансы наиболее достоверно отражают производственно – хозяйственную деятельность организации и составляются по данным текущего бухгалтерского учета, подтвержденным инвентаризациями объектов учета.

По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные (сводные). Единичные балансы отражают деятельность одной организации, а консолидированные бухгалтерские балансы – хозяйственную деятельность группы организаций.

По очистке статей разделяют балансы брутто и нетто. Баланс брутто включает в себя регулирующие статьи. Он используется для научных исследований, совершенствования информационных функций и др. Баланс нетто – это баланс, валюта которого не включает регулирующие статьи: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и др. В настоящее время баланс нетто является действующей формой отчетности.

По форме представления информации различают сальдовый и оборотный балансы.

Сальдовый баланс характеризует в денежной оценке активы хозяйствующего субъекта, источники их образования на определенную дату.

Оборотный баланс по своему строению отличается от сальдового, так как в нем содержится информация не только о состоянии имущества организации на определенную дату, но и движение объектов (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период.

3.2. Влияние хозяйственных операций на величину баланса

Ежедневно, в процессе хозяйственной деятельности каждой организацией совершается множество хозяйственных операций. Они оказывают непосредственное влияние на величину балансовых статей, однако равенство актива и пассива не нарушается. Вместе с тем валюта баланса

может меняться: она может увеличиваться и уменьшаться за счет изменения статей актива и пассива.

Хозяйственные операции могут влиять на:

- статьи актива, вызывая перегруппировку ресурсов;
- статьи пассива, вызывая перегруппировку источников образования этих ресурсов;
- статьи актива и пассива, вызывая увеличение или уменьшение этих ресурсов.

Это происходит вследствие того, что каждая хозяйственная операция затрагивает одновременно две статьи баланса: только в активе, только в пассиве или в активе и в пассиве. В зависимости от влияния хозяйственных операций на состояние балансовых статей, их можно разделить на четыре типа.

Операции первого типа вносят изменения в состав имущества организации, т.е. затрагиваются только статьи актива.

Например, выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция на сумму 50 000 руб.

Данная операция отражается в балансе (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Баланс (сокращенный)

Статьи актива	Сумма тыс. руб.	Изменения (±)	Статьи пассива	Сумма тыс. руб.	Изменения (±)
Основные средства	300 000		Уставный капитал	320 000	
Готовая продукция	800	+ 50 000	Краткосрочные кредиты	10 000	
Затраты в незавершенное производство	60 000	-50 000	Поставщики и подрядчики	30 800	
Баланс	360 800		Баланс	360 800	

Операция затронула две статьи актива баланса. Произошла перегруппировка имущества в активе. Статья «Затраты в незавершенное производство» уменьшилась, а статья «Готовая продукция» увеличилась на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остался неизменным.

К этому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств с расчетного счета в кассу на определенные цели, выдачу аванса

из кассы подотчетным лицам, отпуск материалов со склада в производство и др.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A + X - X = П,$$

где A – актив;

$П$ – пассив;

X – изменение активов под влиянием хозяйственной операции.

Второй тип вызывает изменение статей пассива при неизменной валюте баланса, т.е. обе статьи находятся в пассиве баланса: одна статья увеличивается, а вторая уменьшается на одну и ту же сумму.

Например, на основании решения собрания учредителей часть прибыли направляется на увеличение резервного капитала в сумме 5000 рублей. Данная операция отражается в балансе (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Баланс (сокращенный)

Статьи актива	Сумма тыс. руб.	Изменения (±)	Статьи пассива	Сумма тыс. руб.	Изменения (±)
Основные средства	300 000		Уставный капитал	320 000	
Готовая продукция	800		Резервный капитал	10 000	+5 000
Затраты в незавершенное производство	60 000		Прибыль	30 800	- 5 000
Баланс	360 800		Баланс	360 800	

Обе статьи баланса, по которым произошли изменения находятся в пассиве баланса: одна статья увеличилась, а вторая уменьшилась на одну и ту же сумму. Валюта баланса осталась прежней.

Ко второму типу можно отнести хозяйственные операции по удержания налога с дохода физических лиц из заработной платы работников организации др.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$$A = П + X - X.$$

Третий тип изменений характеризуется увеличением статей как в активе, так и в пассиве баланса. При этом валюта актива и пассива ба-

ланса увеличивается на сумму хозяйственной операции, условие баланса не нарушается.

Например, акцептован (согласие на оплату) счет поставщика за поступившие на склад материалы на сумму 20 000 рублей. Данная операция отражается в балансе (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Баланс (сокращенный)

Статьи актива	Сумма в руб.	Изменения (±)	Статьи пассива	Сумма в руб.	Изменения (±)
Основные средства	300 000		Уставный капитал	320 000	
Готовая продукция	50 800		Поставщики и подрядчики	10 000	+20 000
Материалы	10 000	+20 000	Прибыль	30 800	
Баланс	360 800	+20 000	Баланс	360 800	+20 000

Операции третьего типа приводят к увеличению одной статьи актива (материалы) и другой статьи пассива (расчеты с поставщиками и подрядчиками) на одинаковую сумму (20 000 руб.) Валюта баланса увеличилась на сумму хозяйственной операции; равенство актива и пассива сохраняется.

К третьему типу изменений можно отнести операции по получению кредита банка на определенные цели и зачисление его на расчетный счет организации, начислению заработной платы персоналу организации за изготовление продукции и др.

Этот тип балансовых изменений отражается уравнением:

$$A+X=P+X.$$

Четвертый тип балансовых изменений, которые происходят под влиянием хозяйственных операций, характеризуется уменьшением статьи актива и статьи пассива на одну и ту же величину. Валюта баланса уменьшается на сумму хозяйственной операции, при этом условие баланса остается в силе.

Например, погашается задолженность поставщикам за поступившие материальные ценности с расчетного счета организации 4 000 рублей (табл. 3.5).

Баланс (сокращенный)

Статьи актива	Сумма в руб.	Изменения (±)	Статьи пассива	Сумма в руб.	Изменения (±)
Основные средства	300 000		Уставный капитал	320 000	
Готовая продукция	800		Поставщики и подрядчики	10 000	-4000
Расчетный счет	60 000	- 4000	Прибыль	30 800	
Баланс	360 800	- 4000	Баланс	360 800	- 4000

В результате данной операции произошло уменьшение статьи актива «Расчетный счет» и статьи пассива «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на одну и ту же сумму, т.е. 4000 рублей. Валюта баланса уменьшилась на эту сумму.

К четвертому типу балансовых изменений можно отнести хозяйственные операции по выдаче заработной платы работникам организации из кассы, погашение кредиторской задолженности с расчетного счета и др.

Этот тип балансовых изменений, можно представить уравнением:

$$A - X = П - X$$

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под бухгалтерским балансом?
2. Что отражается в активе баланса?
3. Что отражается в пассиве баланса?
4. Как переводится с латинского термин «баланс»?
5. Какое значение имеет баланс для руководства организации?
6. Что называется валютой баланса?
7. По какому принципу ресурсы организации сгруппированы в активе баланса?
8. По какому принципу источники образования ресурсов сформированы в пассиве баланса.
9. Чем объясняется равенство актива и пассива баланса?
10. Что называется статьей баланса?
11. Какую информацию дает любая статья актива баланса?
12. Какие измерители используются для оценки балансовых статей?
13. Как составляется баланс – нетто?

14. Что отражает структура актива баланса?
15. Что отражает структура пассива баланса?
16. Когда составляется ликвидационный баланс?
17. Какой баланс считается вступительным?
18. С какой целью составляется предварительный баланс?
19. К какому типу балансовых изменений относится уравнение:

$$A - X = П - X?$$
20. Что означают балансовые изменения первого типа?
21. Уравнение $A+X=П+X$ характеризует какой тип балансовых изменений?
22. Назовите хозяйственные операции, которые вызывают изменения в балансе первого типа.
23. Что характеризуют показатели сальдового баланса?

Контрольные задания

Задание 3.1

Произведите группировку ресурсов ООО «Веста» по состоянию на 01.02.200X г. и на основании полученных данных составьте баланс.

Данные для решения:

Таблица 3.6

Экономические ресурсы ООО «Веста» по состоянию на 01.02 200X г.

№ п/п	Экономические ресурсы	Сумма (тыс.руб.)
1	Ткани шерстяные	5 000
2	Ткани шелковы	3 000
3	Швейные машинки	24 000
4	Промерочные столы	65 400
5	Уставный капитал	342 725
6	Прибыль	19 400
7	Здание заводоуправления	105 800
8	Задолженность поставщикам за поступившие материалы	172 100
9	Задолженность подотчетного лица по подотчетным суммам	4250
10	Масло машинное	1350
11	Касса	4

№ п/п	Экономические ресурсы	Сумма (тыс.руб.)
12	Расчетный счет	15 860
13	Полуфабрикаты собственного производства	8640
14	Готовая продукция на складе	12 450
15	Добавочный капитал	7600
16	Долгосрочные кредиты банка	15 209
17	Валютный счет	7480
18	Оборудование	18 400
19	Топливо	3240
20	Незавершенное производство	16 495
21	Задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал	3100
22	Рабочие столы	16 570
23	Инструменты, сроком использования до одного года	2150
24	Хозяйственный инвентарь сроком использования свыше одного года	4840
25	Электродвигатель	6760
26	Задолженность бюджету по налогам	3840
27	Тара для упаковки готовой продукции	2450
28	Расходы будущих периодов	1350
29	Товары отгруженные	2300
30	Краткосрочные кредиты банка	1700
31	Задолженность персоналу организации по заработной плате	95 600
32	Задолженность государственным внебюджетным фондам	28 400

Задание 3.2

Определите типы балансовых изменений, которые произошли на основании предложенных хозяйственных операций.

Данные для решения:

Таблица 3.7

Операции хозяйствующего субъекта за текущий месяц

№ п/п	Экономические ресурсы	Сумма (тыс. руб.)
1	Поступила на расчетный счет оплата от покупателей за отгруженную в их адрес готовую продукцию	15 000
2	Акцептован счет поставщиков за поступившие материалы	10 500
3	Отпущены материалы в производство для изготовления продукции	8000
4	Начислена заработная плата работникам организации	11 700
5	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы	1200
6	Произведены отчисления единого социального налога	3600
7	Перечислены налоги в бюджет	950
8	Получены денежные средства с расчетного счета в кассу для выдачи заработной платы	10 000
9	Выдана заработная плата из кассы	9500
10	Готовая продукция сдана из производства на склад	15 400

Тесты промежуточного контроля

1. В состав немортизируемого имущества включается:

- а) нематериальные активы
- б) основные средства
- в) материалы

2. Оценка нематериальных активов в балансе

- а) остаточная стоимость
- б) первоначальная стоимость

3. Раздел баланса, в котором отражается дебиторская задолженность

- а) второй
- б) пятый
- в) третий

4. Раздел баланса, в котором отражаются убытки

- а) первый
- б) третий
- в) пятый

5. *Влияние убытков на валюту баланса*
- а) увеличивают
 - б) уменьшают
 - в) не изменяют
6. *Признак, не характеризующий баланс*
- а) равенство частей баланса: актива и пассива
 - б) отражается имущество организации на определенную дату
 - в) наличие аналитических данных расчетов с подотчетными лицами
7. *Вид изменений, происходящий в балансе под влиянием хозяйственной операции: отпущены материалы в производство для изготовления продукции*
- а) первый
 - б) второй
 - в) третий
8. *Вид изменений, приводящий в балансе под влиянием хозяйственной операции: погашена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал нематериальными активами*
- а) второй
 - б) первый
 - в) четвертый
9. *Определите валюту баланса, если имущество организации на начало отчетного периода представлено: основные средства – 2800 руб., уставный капитал – 3400 руб., материалы – 120 руб., амортизация основных средств – 550 руб., задолженность подотчетных лиц – 50 руб., расчеты с персоналом по оплате труда – 890 руб., расчетный счет – 950 руб., расчеты с учредителями по вкладу в уставный капитал – 80 руб., касса – 70 руб., расчеты с поставщиками и подрядчиками – 310 руб.*
- а) 4600руб.
 - б) 5150
 - в) 3800
10. *Состояние валюты актива и пассива баланса*
- а) валюта актива равна валюте пассива
 - б) актив больше пассива
 - в) пассив больше актива
11. *В активе баланса сгруппированы объекты*
- а) источники
 - б) имущество
 - в) обязательства

12. Раздел баланса, в котором показана кредиторская задолженность

- а) первый
- б) второй
- в) пятый

13. Хозяйственные операции первого типа:

- а) увеличивают валюту баланса
- б) уменьшают валюту баланса
- в) валюта баланса не изменяется

14. Под влиянием хозяйственных операций второго типа:

- а) валюта баланса не меняется
- б) валюта баланса уменьшается
- в) валюта баланса увеличивается

15. Вид изменений, происходящий в балансе под влиянием хозяйственной операции, «кредиты банка направляются на погашение задолженности поставщикам»

- а) первый
- б) второй
- в) четвертый

16. При составлении бухгалтерского баланса используются измерители

- а) натуральный
- б) денежный

Тема 4. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ – ОСНОВА ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1. Документы как источник первичной информации

Для непрерывного отражения объектов бухгалтерского учета необходимо фиксировать каждую хозяйственную операцию. Все финансово-хозяйственные операции должны быть оформлены на основании должным образом составленных оправдательных документов. С этой целью применяется элемент метода бухгалтерского учета – документация. Документация служит основанием для последующих бухгалтерских записей и обеспечивает точность, достоверность, бесспорность учетных показателей, а также возможность их контроля. Она используется для организации, сплошного и непрерывного учета оборота средств предприятия, источников их формирования и операций с ними. При помощи документации осуществляется первичное наблюдение и учетное отражение хозяйственных операций, закрепляется ответственность работника за полученные ценности.

Первичный документ – оправдательный документ по совершению хозяйственной операции (письменное доказательство), на основании которого ведется бухгалтерский учет. Документ – основа и начало учетных записей, средство при помощи которого осуществляются финансово-хозяйственная деятельность, оперативное руководство и управление организацией.

Документы имеют правовое значение, они используются в качестве доказательства при спорах между организациями и лицами. Правильно и своевременно оформленные документы имеют доказательную силу в арбитраже и судебных инстанциях. Документы служат основанием для судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по решению прокуратуры, суда, арбитража, по решению следственных органов.

Документы имеют также контрольное значение, так как дают возможность предупреждать случаи хищения, контролируя сохранность ценностей. Они являются основой при проведении аудиторских проверок, документальных ревизий, анализа результатов работы организации.

Все документы имеют реквизиты (от лат. *requisitum* – нужное, требуемое), т.е. показатели, характеризующие хозяйственную операцию. Реквизиты бывают обязательные и дополнительные. К обязательным реквизитам относятся: наименование документа, наименование организации, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции, подписи лиц, ответственных за эту операцию и др. К дополнительным реквизитам относятся: адрес и телефон организации, указание сторон, участвующих в совершении данной операции и др.

Основными направлениями совершенствования документации являются унификация и стандартизация.

Унифицированные документы – это типовые документы, утвержденные в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. Унификация форм первичной учетной документации имеет большое значение при совершенствовании учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к их составлению, систематизирует учет, устраняет произвольные и устаревшие формы, способствует рациональной организации учета. К таким документам относятся: приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, требования, лимитно-заборные карты, счета-фактуры и др.

Стандартизация документов – установление одинаковых, стандартных размеров для типовых документов. Это позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

К заполнению документов предъявляются такие требования, как своевременность, достоверность, способ заполнения, исправление ошибочных записей.

Своевременность – документы должны составляться, как правило, в момент совершения операции или непосредственно по окончании операции.

Достоверность – в документах должны быть заполнены все реквизиты, которые отражают достоверные данные.

Способ заполнения – пастой шариковых ручек, автоматизированным путем и т.д. Он должен быть заполнен четко, без помарок, свободные строки – прочерчиваются. Перечень лиц, имеющих право подписи, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

Исправление ошибочных записей – в учетные документы можно вносить исправления (кроме кассовых, банковских и др.) корректурным способом, т.е. зачеркивается одной чертой неправильный текст или

сумма, пишется исправленный текст или сумма, оговаривается надписью «исправлено», ставится дата исправления, что подтверждается подписью лиц, подписавших данный документ.

4.2. Классификация документов, организация документооборота

Для правильного применения документов необходима их разносторонняя характеристика, т.е. классификация.

Таблица 4.1

Классификация документов

Назначение	Порядок составления	Способ отражения операций	Место составления	Порядок заполнения
Распорядительные	Первичные	Разовые	Внутренние	Составление вручную
Оправдательные	Сводные	Накопительные	Внешние	Составление с помощью вычислительной техники
Бухгалтерского оформления				
Комбинированные				

Распорядительные – содержат приказ (распоряжение) на совершение хозяйственной операции. Например, платежное поручение банку на перечисление задолженности по налоговым платежам.

Оправдательные – подтверждают факт совершения хозяйственной операции. Например, счета, которые подтверждают произведенные расходы.

Документы бухгалтерского оформления – составляются работниками бухгалтерии: справки, расчеты и др.

Комбинированные документы – одновременно выполняют функции распорядительных, оправдательных, бухгалтерского оформления: приходные, расходные кассовые ордера и др.

Первичные – составляются на каждую отдельную хозяйственную операцию в момент ее совершения: акт на списание основных средств, требование на отпуск материалов, и др.

Сводные – оформляются на основании ранее составленных первичных документов: отчеты кассира и др.

Разовые – применяются лишь однажды для отражения операций или нескольких одновременно совершаемых операций: расчетная, расчетно-платежная ведомости и др.

Накопительные – составляются в течении определенного периода (неделя, декада, месяц) для отражения однородных повторяющихся операций, которые записываются в них по мере совершения: лимитно-заборные карты на отпуск материалов со склада организации и др.

Внутренние – составляются для отражения внутренних операций в организациях: накладная на внутреннее перемещение материалов и др.

Внешние – заполняются вне пределов данной организации и поступают уже в заполненном виде.

Документооборот – движение документов от момента их составления или поступления от других организаций, лиц до исполнения или отправки, передачи в архив или уничтожения. К основным принципам документооборота относятся: кратчайший путь прохождения и минимальный срок обработки на каждой инстанции.

Поэтому понятие документооборота включает в себя: график прохождения документов, контроль за правильностью оформления документов и отражением на счетах бухгалтерского учета. Документооборот позволяет установить количество необходимых документов и число работников, которые работают сданными документами.

При составлении графика должны быть соблюдены следующие требования:

- в документах, принимаемых бухгалтерией, должны быть заполнены все реквизиты;
- при приемке документов производится проверка по существу, по форме, арифметическая;
- исправления в документах, должны быть произведены корректурным способом т.д.

При составлении графика документооборота главный бухгалтер устанавливает круг лиц работающих с определенными документами. До их сведения доводятся правила оформления, сроки представления в бухгалтерию этих документов.

Организация документооборота имеет большое значение, так как усиливает контрольные функции учета, ускоряет сроки составления бухгалтерской отчетности, повышает оперативность бухгалтерского учета.

4.3. Инвентаризация и ее место в первичном учете

Инвентаризация – способ контроля за сохранностью средств предприятия и правильностью отражения их в бухгалтерском учете. Объектами

инвентаризации являются не только имущество (материалы, основные средства, товары, нематериальные активы и др.), но и финансовые обязательства (кредиторская задолженность, кредиты банка, займы и др.)

Инвентаризация – это способ проверки соответствия фактического наличия средств данным бухгалтерского учета. Она позволяет проверить все ли хозяйственные операции оформлены документально и отражены в бухгалтерском учете, а также внести необходимые исправления и уточнения.

Инвентаризация проводится в обязательном порядке:

- при передаче имущества предприятия, учреждения в аренду;
- при выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которая проводилась не ранее 1 октября отчетного года. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- при установлении фактов краж, ограблений – немедленно при установлении таких фактов;
- после пожара или стихийных бедствий (наводнений, землетрясений и другое) – немедленно по окончании пожара или стихийного бедствия;
- при переоценке основных средств и товарно-материальных ценностей, если иное не установлено в сроки, определенные соответствующими документами.

Инвентаризация должна проводиться в конкретные сроки, установленные в зависимости от вида и характера имущества. Эти сроки (периодичность) предусмотрены Положением о бухгалтерском учете и отчетности Российской Федерации:

- основных средств – не менее одного раза в два-три года, а библиотечных фондов – не реже одного раза в пять лет;
- капитальных вложений – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 декабря отчетного года;
- незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки – перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года и, кроме того, периодически в сроки, устанавливаемые соответствующими вышестоящими организациями;

- незавершенного капитального ремонта и расходов будущих периодов – не менее одного раза в год;
- готовой продукции на складах – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;
- основные средства – не менее одного раза в год;
- нефти и нефтепродуктов – не реже одного раза в месяц;
- сырья и прочих материальных ценностей – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;
- денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности – не менее одного раза в месяц;
- расчетов с банками (по расчетному счету, валютному счету, другим счетам, ссудам, кредитам и т.п.) – по мере получения выписок банков, а по переданным в банк на инкассо расчетным документам – на первое число каждого месяца;
- расчетов по платежам в бюджет – не менее одного раза в квартал;
- расчетов с дебиторами и кредиторами – не менее двух раз в год;
- остальных статей баланса – на первое число месяца, следующего за отчетным годом.

Инвентаризация должна проводиться в конкретные сроки, установленные в зависимости от вида и характера имущества. Эти сроки (периодичность) предусмотрены Положением о бухгалтерском учете и отчетности Российской Федерации:

- основных средств – не менее одного раза в два-три года, а библиотечных фондов – не реже одного раза в пять лет;
- капитальных вложений – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 декабря отчетного года;
- незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки – перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года и, кроме того, периодически в сроки, устанавливаемые соответствующими вышестоящими организациями;
- незавершенного капитального ремонта и расходов будущих периодов – не менее одного раза в год;
- готовой продукции на складах – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;
- основные средства – не менее одного раза в год;
- нефти и нефтепродуктов – не реже одного раза в месяц;
- сырья и прочих материальных ценностей – не менее одного раза в год перед составлением годового отчета и баланса, но не ранее 1 октября отчетного года;

- денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности – не менее одного раза в месяц;
- расчетов с банками (по расчетному счету, валютному счету, другим счетам, ссудам, кредитам и т.п.) – по мере получения выписок банков, а по переданным в банк на инкассо расчетным документам – на первое число каждого месяца;
- расчетов по платежам в бюджет – не менее одного раза в квартал;
- расчетов с дебиторами и кредиторами – не менее двух раз в год;
- остальных статей баланса – на первое число месяца, следующего за отчетным годом.

Для проведения инвентаризации каждой организацией создается постоянно действующая комиссия, которая в присутствии материально – ответственно лица проверяет наличие материальных ценностей и составляет инвентаризационные описи. Полученные результаты сравниваются с данными учета и составляется сличительная ведомость. Выявленные расхождения регулируются сразу же после окончания инвентаризации.

Различают виды инвентаризаций: частичная, периодическая, полная, выборочная (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Виды инвентаризаций

Частичная проверка бывает один раз в год для каждого объекта. Проверке подвергается один или несколько видов средств в определенных местах хранения

Периодическая проверка – проводится в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества.

Полная – проверка всех видов имущество организации.

Проверка всех видов имущество организации. Проводится в конце года перед составлением годового отчета, а также при полной документальной ревизии, по требованию финансовых и следственных органов.

Выборочная проверка проводится на отдельных участках производства или при проверке некоторых материально – ответственных лиц.

Кроме того, инвентаризации бывают плановые и внеплановые.

Плановые – проводятся в установленные инструкциями сроки, внеплановые – проводятся по мере необходимости, обычно внезапно.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

– основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации или увеличение финансирования (фондов) бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишков и виновных лиц;

– убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства (обращения) у организации или на уменьшение финансирования у бюджетных организаций.

– недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства (обращения) у организации или уменьшения финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, результаты годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов инвентаризации, проведенных в отчетном году, обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Инвентаризационная комиссия выявляет виновников возникших недостач и излишков и принимает решения о порядке их отражения в учете (регулирования инвентаризационных разниц). В настоящее время регулирование инвентаризационных разниц осуществляется в следующем порядке.

Излишки выявленных ценностей подлежат оприходованию с отношением сумм излишков на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

Дт 01 Кт 91-1 – выявлены излишки основных средств

Дт 10 Кт 91-1 – выявлены излишки материалов

Дт 43 Кт 91-1 – выявлены излишки готовой продукции

Дт 50 Кт 91-1 – выявлены излишки денежных средств.

Недостача ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, независимо от причин их возникновения, вначале отражаются с целью контроля на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Дт 94 Кт 01 – выявлена недостача основных средств (по статочной стоимости)

Дт 94 Кт 10 – выявлена недостача материалов;

Дт 94 Кт 41 – выявлена недостача товаров;

Дт 94 Кт 43 – выявлена недостача готовой продукции

Дт 94 Кт 50 – выявлена недостача наличных денег в кассе

В зависимости от причин возникновения недостач порядок их списания будет разным.

Недостача ценностей, а также превышение стоимости недостающих ценностей над оказавшимися в излишке относят на виновных лиц:

Дт 73-2 Кт 94 – списывается сумма недостач на виновное лицо

Дт 70 Кт 73-2 – сумма недостачи удерживается из заработной платы виновного лица.

При отсутствии виновных лиц суммы недостач списываются проводкой Дт 91-2 Кт 94.

По окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. В них должны принимать участие члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Такая проверка должна осуществляться до открытия складов, кладовых. При окончании контрольной проверки составляется акт.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение документа.
2. Чем объясняется необходимость документации?
3. В чем значение бухгалтерских документов?
4. Какие показатели в документах называются реквизитами?
5. Охарактеризуйте обязательные реквизиты.
6. Какие реквизиты относятся к дополнительным?
7. Какие требования предъявляются к заполнению документов?
8. Характеристика распорядительных документов.
9. Какие документы относятся к оправдательным?
10. Дайте характеристику документам бухгалтерского оформления.
11. Как классифицируются документы по порядку составления?

12. Первичные и сводные документы, их характеристика.
13. Как классифицируются документы по способу отражения операций?
14. Что включает в себя понятие документооборота?
15. Назовите основные принципы документооборота.
16. Какое значение имеет организация документооборота?
17. Укажите, с какой целью проводятся инвентаризации?
18. Назовите основные объекты инвентаризации.
19. Дайте характеристику частичной инвентаризации.
20. Назовите основные причины проведения выборочных инвентаризаций.
21. Какая инвентаризация проводится перед составлением годового отчета?

Контрольные задания

Задание

На основании данных выявить и списать инвентаризационные разницы.

Данные для выполнения задачи

1. Выписка из инвентаризационной описи № 2 товарно-материальных ценностей на 01.12.200X_г.

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				количество	сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	шт.	850	53	45 050
3	Болты	шт.	17	50	850
4	Втулка	шт.	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70,38
6	Пружина	шт.	108	42	4536
7	Нитки бобинные	шт.	16	3	48
8	Лист медный	шт.	13	15	195

2. Справка о наличии товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета на дату инвентаризации

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				количество	сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	шт.	850	63	53550
3	Болты	шт.	17	50	850
4	Втулка	шт.	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70,38
6	Пружина	шт.	108	35	3780
7	Нитки бобинные	шт.	16	3	48
8	Лист медный	шт.	13	15	195

Недостача по штырям подъемным возникла:

Из-за халатности кладовщика 7 шт.

Виновник не установлен 3 шт.

Излишки по пружине возникли в результате неправильного оприходования при поступлении на склад.

Тесты промежуточного контроля

1. Из приведенного перечня бухгалтерских документов выберите распорядительные документы:

- 1) накладная на отпуск материалов в производство;
- 2) расходный кассовый ордер;
- 3) чек на получение наличных денег с расчетного счета;
- 4) акт приема-передачи основных средств.

2. Ведомость распределение косвенных расходов относится к категории документов:

- 1) исполнительным;
- 2) бухгалтерского оформления;
- 3) комбинированным;
- 4) распорядительным.

3. Из приведенного ниже перечня выберите первичный документ:

- 1) приходный кассовый ордер;
- 2) группировочные ведомости;
- 3) кассовые отчеты;
- 4) любой из ответов верен.

4. Термин «контровка» означает:

- 1) подсчет итоговых алгебраических сумм;
- 2) указание корреспонденции счетов;

- 3) контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов;
- 4) выражение натуральных показателей в денежной оценке.

5. Термин «таксировка» означает:

- 1) подсчет итогов;
- 2) оценка натуральных показателей в денежном измерении и подсчет сумм;
- 3) уточнение бухгалтерских четов, на которых производится запись;
- 4) указание корреспонденции счетов.

6. Каким образом исправляются ошибки, допущенные при составлении первичной документации:

- 1) заполняются новые документы;
- 2) никак не исправляются;
- 3) неправильный текст зачеркивается так, чтобы было можно прочитать зачеркнутое и над ним делается правильная запись;
- 4) неправильный текст зачеркивается так, чтобы было невозможно прочитать зачеркнутое и над ним делается правильная запись;

7. При заполнении первичного документа свободные (незаполненные) строки:

- 1) не заполняются;
- 2) обязательно прочеркиваются;
- 3) проставляются нули;
- 4) заполняются по желанию бухгалтера.

8. Кто несет ответственность за сохранение документа?

- 1) руководитель организации;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) специально назначенный работник архива;
- 4) ответственного нет.

9. В какой последовательности происходит процесс обработки документов в бухгалтерии организации?

- 1) таксировка, контировка, проверка по существу, проверка документов по форме, группировка по экономическому содержанию;
- 2) контировка, проверка по форме, проверка по существу, группировка по экономическому содержанию;
- 3) проверка по существу, контировка, группировка по экономическому содержанию, проверка по форме, таксировка;
- 4) проверка по существу, проверка по форме, таксировка, сортировка, проверка по экономическому содержанию, контировка.

10. В каких первичных документах не допускается исправления:

- 1) расходных и приходных кассовых ордеров;

- 2) распоряжения на проведение инвентаризации;
- 3) накладная на получение товара;
- 4) авансовый отчет.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	2	1	2	2	3	2	2	4	1

Тема 5. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

5.1. Определение счетов бухгалтерского учета, их строение. Двойная запись хозяйственных операций

В балансе организации приводятся обобщенные данные об объектах бухгалтерского учета на определенную дату. Оперативное управление организацией с целью принятия необходимых управленческих решений вызывает необходимость иметь постоянную информацию о состоянии и движении активов и источников их образования. С этой целью в бухгалтерском учете применяются счета.

Счета бухгалтерского учета – это способ группировки и текущего отражения в денежной оценке хозяйственных операций, в результате которых изменяется состав средств и их источников.

Каждый счет предназначен для отражения конкретных объектов бухгалтерского учета. Поэтому на счетах на основании первичных документов накапливаются, систематизируются текущие данные только по однородным хозяйственным операциям. При этом хозяйственные операции отражаются как в натуральном (количественном), так и в денежном измерителях.

Счет представляет собой двухстороннюю таблицу, предназначенную для записей, увеличивающих и уменьшающих объекты бухгалтерского учета. Правая сторона счета называется кредитом, а левая – дебетом. Счета имеют следующие параметры: сальдо (остаток), обороты и сальдо на конец месяца.

Сальдо (остаток) показывает наличие имущества, прав и источников их образования на начало и конец отчетного периода.

Обороты – это движения, вызываемые хозяйственными операциями на счетах, без начального сальдо. Обороты соответствуют сторонам счета, т.е. по дебету и кредиту.

По отношению к балансу все счета делятся на две группы: активные и пассивные. Активные – это счета имущества. На них отражаются операции в результате которых происходят изменения в составе средств

организации, т.е. учитываются различные виды имущества, его состав и движение. Сальдо на активные счета выносится с той же стороны, где подобная статья располагается в балансовой таблице. Следовательно, сальдо в активных счетах записывается только по дебету, увеличение имущества – там, где имеет место их наличие, т.е. по дебету; для уменьшения предназначена противоположная сторона, т.е. – кредит.

К активным счетам относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Расчетный счет», «Готовая продукция», «Валютный счет» и др.

Пассивные – это счета источников хозяйственных средств. Они применяются для формирования информации, в результате которой изменяются источники средств, т. е. источники формирования имущества, их состав, наличие и движение, а также обязательства. Сальдо на эти счета выносятся по кредиту. Увеличение источников соответствует записи остатков (кредит), противоположная сторона (дебет) предназначена для их уменьшения.

К пассивным счетам относятся: «Уставный капитал», «Долгосрочные кредиты», «Добавочный капитал» и др.

Следовательно, дебет и кредит – условные технические термины, предназначенные для обозначения сторон счета: дебет, в активных счетах, означает наличие имущества и их увеличение, а в пассивных – уменьшение источников; кредит в активных счетах – уменьшение имущества, а в пассивных наличие и увеличение источника (рис. 5.2.).

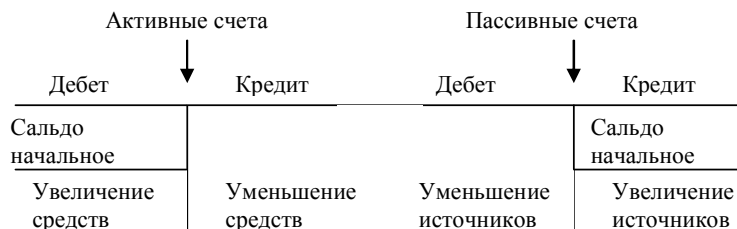


Рис. 5.2. Схема строения активных и пассивных счетов

Помимо счетов для учета хозяйственных средств (активных) и их источников (пассивных) в бухгалтерском учете существуют активно-пассивные счета, на которых отражаются одновременно и хоз. средства, и их источники.

Счета, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо называются активно-пассивными.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

1) с односторонним сальдо (или дебетовое, или кредитовое). К таким счетам относится счет 99 «Прибыли, убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником средств и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше суммы расходов, то разница между ними показывает убыток, сальдо по счету будет дебетовым;

2) с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). К таким счетам относится счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет запись и по кредиту счета: или увеличение кредиторской, или уменьшение дебиторской задолженности.

Все счета по учету расчетов также являются счетами активно-пассивными.

Остатки по активным счетам, на которых отражается дебиторская задолженность организации, и по пассивным счетам, на которых показывается кредиторская задолженность, затем увязываются и отражаются соответственно в активе и пассиве баланса.

Схема построения активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода: дебиторская задолженность на начало отчетного периода	Остаток источников средств на начало отчетного периода: кредиторская задолженность на начало отчетного периода
<i>Оборот:</i> 1. Увеличение дебиторской задолженности (+) 2. Уменьшение кредиторской задолженности (-)	<i>Оборот:</i> 1. Увеличение кредиторской задолженности (+) 2. Уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечный остаток: дебиторская задолженность на конец отчетного периода	Конечный остаток: кредиторская задолженность на конец отчетного периода

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь:

- каждой статье баланса, как правило, соответствует свой счет.

Кроме случаев, когда на отдельных статьях группируются данные нескольких счетов;

- счета, подобно статьям баланса, подразделяются на активные и пассивные;

- остатки в активных и пассивных счетах показываются с той же стороны, что и в балансе;

- сумма остатков по всем активным счетам равна итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам – итогу пассива (валюте) баланса;

- баланс составляется на основании счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

Двойная запись – это способ отражения хозяйственной операции в дебете одного счета и в кредите другого в одной и той же сумме. Применение двойной записи имеет объективный характер и связано с двойственным характером отражения хозяйственных операций. Необходимость двойной записи выражается в четырех типах балансовых изменений.

Двойная запись придает бухгалтерскому учету системный характер, обеспечивает взаимосвязь между счетами, что позволяет объединить их в единую систему. Она имеет большое информационное значение, так как позволяет получить данные о движении активов хозяйства и источников их образования.

Значение двойной записи операций на счетах:

- отражает изменения в составе хозяйственных средств или их источниках, или одновременно, как в составе средств и их источниках в процессе совершения хозяйственных операций в равных суммах;

- обеспечивает контроль движения хозяйственных средств и источников их образования;

- дает возможность определить источник поступления и направление использования;

- позволяет проконтролировать экономическое содержание операций и их правомерность, а также отражение в балансе;

- позволяет выявить ошибки в счетных записях.

Например, отпущены материалы со склада в производство для изготовления продукции на сумму 20 000 рублей.

Данная операция означает уменьшение материалов на складе и увеличение затрат основного производства на одну и ту же сумму. Операция приводит к двойным изменениям в составе имущества хозяйства и затрагивает два счета: «Материалы» и «Основное производство». Оба счета активные, поэтому увеличение имущества отражается в дебете счета, а уменьшение в кредите.

Эта операция записывается следующим образом:

Дебет счета «Основное производство» 20 000

Кредит счета «Материалы» 20 000

Например, удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников организации на сумму 15 000 рублей.

Данная операция затрагивает два счета «Расчеты по налогам и сборам» и «Расчеты по оплате труда». Оба счета пассивные, на одном увеличивается задолженность перед бюджетом по налогу с дохода физических лиц, а по-другому уменьшается задолженность работникам организации по заработной плате на одну и ту же сумму:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 15 000

Кредит счета «Расчеты по налогам и сборам» 15 000

Например, начислена заработная плата работникам организации за выработанную продукции 53 000 рублей.

Счет «Основное производство» – активный, увеличение активного счета отражается по дебету, а счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» – пассивный, увеличение задолженности перед работниками организации отражается по кредиту:

Дебет счета «Основное производство» 53 000

Кредит счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 53 000

Каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи в дебете одного и кредите другого счета, т.е. между этими счетами возникает взаимосвязь.

Взаимосвязь дебета одного с кредитом другого счета, возникающая в результате двойной записи хозяйственных операций на них, называется корреспонденцией счетов, а счета, между которыми возникает эта взаимосвязь, называются корреспондирующими.

Обозначение корреспонденции счетов, т.е. указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы хозяйственной операции, называется бухгалтерской проводкой.

Бухгалтерские проводки по количеству затрагиваемых счетов бывают простыми и сложными. Простыми называются проводки, в которых корреспондирует по два счета, т.е. один – по дебету, другой – по кредиту. Сложные – это проводки, когда один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту и наоборот.

5.2. Счета синтетического и аналитического учета, их значение, взаимосвязь

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию разной степени детализации. Поэтому, для получения ин-

формации разной степени детализации используется два вида счетов бухгалтерского учета: синтетические и аналитические.

Синтетические счета дают обобщающее представление о хозяйственных средствах и операциях. На них отражаются данные экономических группировок однородных средств, их источников, операций. Для учета хозяйственных операций на счетах синтетического учета применяются только денежные измерители.

Отражение хозяйственных операций на синтетических счетах называется синтетическим учетом. На основании его данных заполняются все статьи баланса.

Для получения более детальной информации некоторые синтетические счета подразделяются на аналитические. К ним относятся счета, используемые для учета основных средств, материалов, расчетов с подотчетными лицами, поставщиками и подрядчиками, покупателями, дебиторами и кредиторами и др.

Отражение объектов бухгалтерского учета на аналитических счетах называется аналитическим учетом. Строение аналитических счетов соответствует строению синтетического счета, в развитии которого открыты эти аналитические счета. Следовательно, если счет «Материалы» активный, то счета аналитического учета, открытые по каждому виду материалов, также активные, а счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный, то конкретные организации, выступающие поставщиками материалов, основных средств и др. – пассивные.

В аналитическом учете используются три группы учетных измерителей: натуральный, денежный и трудовой. В случае использования счетов материалов, учет ведется как в натуральном, так и денежном измерителях. Для этого используются карточки количественно-суммового учета, которые содержат информацию по каждому виду материалов об остатках на начало месяца, поступлении за месяц, выбытии и остатках на конец месяца как в натуральных, так и денежных измерителях. Для учета расчетов применяется только денежный измеритель; при этом используются карточки контокоррентной формы.

Между счетами синтетического и аналитического учета существует неразрывная взаимосвязь:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;

- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;

- на синтетическом счете хозяйственные операции записываются общей суммой, а на аналитических счетах – частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму;

– запись на аналитическом счете производится на ту же сторону (дебет или кредит), что и в синтетическом счете, т.е. их строение одинаково.

Поэтому начальный и конечные остатки, а также обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны общим суммам остатков и оборотов аналитических счетов, открытых в его развитии.

При подведении итогов за отчетный период данные синтетического и аналитического учета должны сверяться. Совпадение этих итогов говорит о правильности ведения учета.

Рассмотрим порядок отражение хозяйственных операций на синтетических и аналитических счетах на примере.

На 01.02. т.г. на синтетическом счете «Материалы» имело место сальдо – 65 000 руб.

К нему открыты аналитические счета:

«Ткань шерстяная» 100м по 200 руб. за 1 метр на сумму 20 000руб.

«Ткань шелковая» 150м по 300 руб. за 1 метр на сумму 45 000руб.

Итого остаток на начало месяца 65 000руб.

Первая хозяйственная операция. Поступили на склад организации материалы от поставщиков:

ткань шерстяная 200м по 200 руб. за 1 метр 40 000 руб.

ткань шелковая 80м по 300 руб. за 1 метр 24 000 руб.

Итого поступили материалы 64 000 руб.

Вторая хозяйственная операция. Отпущены материалы в производство для изготовления продукции:

ткань шерстяная 130м по 200 руб. за 1метр 26 000 руб.

ткань шелковая 90м по 300 руб. за 1 метр 27 000 руб.

Итого расход материалов 53 000 руб.

Счет «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо	65 000		
1)	64 000	2)	53 000
Оборот	64 000	Оборот	53 000
Сальдо	76 000		

На счетах аналитического учета данная операция отражается следующим образом:

Счет «Ткань шерстяная»

Дебет			Кредит		
№ операции	Количество, м	Сумма, руб.	№ операции	Количество, м	Сумма, руб.
Сальдо	100	20 000	2	130	26 000
1	200	40 000			
Оборот	200	40 000	Оборот	130	26 000
Сальдо	170	34 000			

Счет «Ткань шелковая»

Дебет			Кредит		
№ операции	Количество, м	Сумма, руб.	№ операции	Количество, м	Сумма, руб.
Сальдо	150	45 000	2	90	27 000
1	80	24 000			
Оборот	80	24 000	Оборот	90	27 000
Сальдо	140	42 000			

На данном примере видна взаимосвязь синтетического и аналитического учета:

- начальное сальдо синтетического счета равно сумме остатков аналитических счетов ($65\ 000 = 20\ 000 + 45\ 000$);
- обороты по дебету синтетического счета равны сумме дебетовых оборотов по счетам аналитического учета ($64\ 000 = 40\ 000 + 24\ 000$);
- обороты по кредиту синтетического счета равны сумме оборотов по счетам аналитического учета ($53\ 000 = 26\ 000 + 27\ 000$);
- сальдо на конец месяца синтетического счета равно сумме остатков на счетах аналитического учета ($76\ 000 = 34\ 000 + 42\ 000$).

Не все счета синтетического учета требуют детализации, т.е. ведение аналитических счетов (валютный счет, касса, расчетный счет, уставный капитал и др.). Такие счета называются простыми. Счета, требующие аналитического учета, называются сложными.

Промежуточное место между счетами синтетического и аналитического учета занимают субсчета. Субсчет-способ группировки данных аналитического учета. Количество синтетических счетов и субсчетов определяется потребностями составления отчетности. Количество и состав аналитических счетов обусловлены целями и задачами управления хозяйствующим субъектом.

Бухгалтерские счета подразделяются на две группы – балансовые и забалансовые:

– балансовые счета – это все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, корреспондируют между собой, их показатели находят отражение в бухгалтерском балансе;

– забалансовые счета – это счета бухгалтерского учета, остатки которых не входят в баланс, а показываются за балансом.

Забалансовые счета предназначены для учета товарно-материальных ценностей, которые временно находятся у предприятия, но принадлежат другим предприятиям (арендованные основные средства, материальные ценности, принятые на комиссию, на ответственное хранение, в переработку и др.). На забалансовых счетах учитываются бланки строгой отчетности, списанная в убыток дебиторская задолженность и др. Эти счета не корреспондируют между собой или с балансовыми счетами. Объекты, учтенные на этих счетах, подвергаются инвентаризации в порядке и сроки, установленные для собственных товарно-материальных ценностей.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет на данных счетах ведется по простой системе (без применения двойной записи). При этом бухгалтерские записи осуществляют в случае произведенных операций только по дебету или только по кредиту соответствующего забалансового счета.

Счета первого (синтетические) и второго (субсчета) порядка, отражаются в Плане счетов бухгалтерского учета. План счетов – это систематизированный перечень счетов. Он положен в основу организации бухгалтерского учета на любом предприятии независимо от их форм собственности и организационно-правовых форм. Действующий План счетов утвержден приказом Минфина России от 31.10.00 № 94н и введен в действие в обязательном порядке с 01.01 2002года.

План счетов состоит из 8 разделов, которые объединяют экономически однородные балансовые счета: внеоборотные активы, производственные запасы, затраты на производство, готовая продукция и товары, денежные средства, расчеты, капитал и финансовые результаты. Забалансовые счета составляют обособленную группу, состоящую из 11 счетов.

5.3. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

Данные синтетических и аналитических счетов обобщаются в конце отчетного периода. Это необходимо для составления отчетности, контроля и анализа хозяйственной деятельности, поэтому полученная на счетах информация должна быть правильной и достоверной. В течение месяца в учетных записях могли быть допущены ошибки. Для проверки правильности ведения бухгалтерского учета и получения достоверной информации необходимо ее обобщение. Такое обобщение проводится в конце месяца путем составления оборотных ведомостей синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета – это свод оборотов и остатков по этим счетам. Она составляется по данным синтетических счетов.

Особенности оборотных ведомостей по счетам синтетического учета:

- наличие трех пар равных итогов, т.е. сальдо на начало месяца по дебету и кредиту, дебетовые и кредитовые обороты и остатки на конец месяца. Первая и третья пара итогов объясняется характеристикой имущества организации (по использованию и размещению и по источникам их образования и назначению); вторая пара обусловлена двойной записью хозяйственных операций на счетах;

- использование только денежных измерителей;

- первая пара итогов представляет собой входящую информацию, т.е. данные начального баланса;

- третья пара итогов – основа составления сальдового баланса.

Обобщение данных синтетического учета рассмотрим на примере.

Баланс условной организации на 1 марта т.г.

Актив		Пассив	
Средства	Сумма, руб.	Источники	Сумма, руб.
Основные средства	10 200	Уставный капитал	11 000
Материалы	12 100	Краткосрочные кредиты банков	6900
Расчетный счет	4700	Расчеты с поставщиками и подрядчиками, в т.ч.	
Касса	100	ООО «Темп»	5400
Баланс	27 100	ООО «Вымпел»	3000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	2400
		Баланс	3800
			27 100

Хозяйственные операции за март месяц т.г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Получены материалы от поставщиков: ООО «Темп» ООО «Вымпел»	Счет «Материалы»	Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	3000 5500
2	Погашена задолженность поставщикам за счет ссуды банка: ООО «Темп» ООО «Вымпел»	Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Счет «Краткосрочные кредиты банков»	2800 5000
3	Получены денежные средства с расчетного счета в кассу для выплаты заработной платы	Счет «Касса»	Счет «Расчетный счет»	3500
4	Выдана заработная плата из кассы Итого	Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет «Касса»	3450 23 250

Для решения задачи необходимо:

1. Открыть счета синтетического и аналитического учета согласно баланса на 1 марта т. г.
2. Отразить хозяйственные операции на счетах синтетического и аналитического учета.
3. Подсчитать обороты и остатки на счетах.
4. Составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета.
5. Составить оборотную ведомость по аналитическим счетам.

Синтетические счета

Дт	Счет «Основные средства»	Кт	Дт	Счет «Материалы»	Кт
	С. на 01.03. 10 200			С. на 01.03. 12 100	
			1)		2)
	Об. за март	Об. за март	Об. за март		Об. за март
	С. на 01.04. 10 200			С. на 01.04. 12 100	

Дт	Счет «Расчетный счет»	Кт	Дт	Счет «Касса»	Кт
	С. на 01.03. 4 700			С. на 01.03 100	
		3) 3 500	3)	3 500	4) 3 450
	Об. за март	Об. за март	Об. за март 3 500		Об. за март 3 450
	С. на 01.04. 1 200			С. на 01.04 150	

Дт	Счет «Уставный капитал»	Кт	Дт	Счет «Уставный капитал»	Кт
		С. на 01.03. 11 000			С. на 01.03. 6 900
					2) 7 800
	Об. за март	Об. за март 11 000	Об. за март		Об. за март 7 800
		С. на 01.04. 11 000			С. на 01.04. 14 700

Дт	Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Кт
		С. на 01.03. 5 400
2) 7 800		2) 8 500
Об. за март 7 800		Об. за март 8 500
		С. на 01.04. 6 100

Дт	Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Кт
		С. на 01.03. 3 800
2) 3 450		
Об. за март 3 450		Об. за март
		С. на 01.04. 350

Таблица 5.1

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование счета	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основные средства	10 200				10 200	
Материалы	12 100		8500		20 600	
Расчетный счет	4700			3500	1200	
Касса	100		3500	3450	150	
Уставный капитал		11 000				11 000
Краткосрочные кредиты банков		6900		7800		14 700
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		5400	7800	8500		6100
Расчеты с персоналом по оплате труда		3800	3450			350
Итого	27 100	27 100	23 250	23 250	32 150	32 150

Отсутствие равенства итогов говорит о том, что допущены ошибки при разноске операций на счета синтетического учета и при подсчете итогов. Если не сходятся итоги первой пары, т.е. сальдо на начало отчетного периода, это значит, что неправильно записаны остатки на счетах из баланса. Итоги второй пары, т.е. обороты за месяц, должны совпадать с журналом регистрации хозяйственных операций за месяц. Если этого не произошло, то ошибка может быть допущена при записи хозяйственных операций на счета синтетического учета или при подсчете оборотов.

Оборотные ведомости аналитического учета – это свод оборотов и остатков по счетам аналитического учета.

Для них характерно использование не только денежного измерителя, но и натуральных. Количество оборотных ведомостей аналитического учета соответствует числу счетов, которые требуют детализации. По предложенному примеру составим оборотную ведомость по счетам аналитического учета к счету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Таблица 5.2

**Оборотная ведомость аналитического учета по счету
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за март месяц, т.г.**

Наименование счета	Сальдо на 1 марта		Обороты за март		Сальдо на 1 апреля	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
ООО «Темп»		3000	2800	3000		3200
ООО «Вымпел»		2400	5000	5500		2900
Итого		5400	7800	8500		6100

Соответствие данных синтетического и аналитического учета достигается сравнением итогов оборотной ведомости аналитического учета с оборотами и остатками соответствующего счетом оборотного баланса (оборотной ведомости по счетам синтетического учета).

Следовательно, оборотные ведомости по счетам аналитического учета:

- имеют большое информационное и контрольное значение;
- позволяют наблюдать за наличием и движением конкретных видов имущества, прав и источников их образования;
- способствуют сохранности имущества и прав;
- служат основой для проверки записей по синтетическим счетам.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение и укажите назначение счетов бухгалтерского учета.
2. Укажите основные параметры счета и дайте им определение.
3. В чем заключается взаимосвязь между счетами и балансом?
4. Что такое бухгалтерская проводка? Укажите ее виды.
5. Как построены счета бухгалтерского учета по отношению к балансу?
6. Что такое двойная запись операций на счетах?
7. В чем сущность и значение двойной записи в текущем бухгалтерском учете?

8. Что представляет собой обобщение данных текущего бухгалтерского учета?
9. Укажите назначение синтетического и аналитического учета.
10. Назовите, какие счета бухгалтерского учета относятся к активным, пассивным и активно-пассивным?
11. Как определяются остатки на конец месяца в активных и пассивных счетах?
12. Оборотный баланс: особенности его строения,
13. Особенности строения оборотных ведомостей аналитического учета.
14. Как проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета?
15. Какие измерители применяются для счетов синтетического и аналитического учета?
16. Чем обусловлено равенство трех пар равных итогов оборотного баланса?
17. Что называется, «дебетом», «кредитом» и «сальдо»?
18. Как производятся записи на активных счетах?
19. Для чего предназначены забалансовые счета?
20. Какие бухгалтерские проводки называются простыми?
21. Назовите главную особенность правильно составленной оборотной ведомости по счетам синтетического учета?

Контрольные задания

Задание 5.1

Произвести учетные процедуры, связанные с оставлением баланса на начало отчетного периода, составлением журнала регистрации хозяйственных операций, составлением бухгалтерских проводок и отражением их в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета, а также обобщение данных текущего учета.

Данные для решения:

1 Данные для составления баланса по состоянию на 01 августа т.г.

№ п/п	Хозяйственные средства и источники их образования	Сумма, руб.
1	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	5800
2	Уставный капитал	34 950
3	Товары отгруженные	800
4	Расчетный счет	15 100

№ п/п	Хозяйственные средства и источники их образования	Сумма, руб.
5	Задолженность подотчетных лиц: Иванова И.Е. Матвеева О. П.	100 200
6.	Материалы	8 950
7	Задолженность поставщикам: ООО «Восход» ООО «Силуэт»	5 000 3 400
8	Касса	130
9	Нераспределенная прибыль	980
10	Основные средства	30 500
11	Готовая продукция	2 100
12	Задолженность работникам организации по оплате труда	24 300
13	Незавершенное производство	11 800
14	Задолженность бюджету по налогам	4 950
15	Расчеты с покупателями	1 300

2. Хозяйственные операции за август месяц т. г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Начислена заработная плата работникам организации за изготовление продукции			6400
2	Перечислена задолженность поставщикам за материалы: ООО «Восход» ООО «Силуэт»			4500 3000
3	Зачислена на расчетный счет выручка от покупателей			12 000

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
4	Получено с расчетного счета в кассу для выплаты заработной платы			8400
5	Выдана заработная плата из кассы			8100
6	Возврат неиспользованного аванса в кассу организации подотчетным лицом Ивановым И.Е.			100
7	Отпущены материалы в производство для изготовления продукции			3100
8	Поступили материалы от поставщика ООО «Восход»			2900
9	Предъявлен и утвержден авансовый отчет подотчетного лица Матвеева О.П.			300
10	Выдан из кассы аванс подотчетному лицу Иванову И.Е. на командировочные расходы			400
11	Сдана на склад готовая продукция			4700
12	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников организации			1300
13	Перечислена с расчетного счета задолженность ООО «Восход»			1700
	Итого			

Для решения задач необходимо выполнить:

- 1) составить баланс по состоянию на 01.08. 20XX т.г.;
- 2) по данным баланса открыть счета синтетического учета;
- 3) вынести начальные остатки по аналитическим счетам расчетов с поставщиками и подрядчиками, и подотчетными лицами;
- 4) составить бухгалтерские проводки по предложенным хозяйственным операциям;
- 5) произвести разницу хозяйственных операций по счетам синтетического и аналитического учета; посчитать в них обороты и остатки;
- 6) составить оборотный баланс (оборотную ведомость по синтетическим счетам);
- 7) на основании счетов аналитического учета составить две ведомости аналитического учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками и с подотчетными лицами;

8) произвести сверку данных синтетического и аналитического учета.

Тесты промежуточного контроля

1. Определить правильный порядок записи на пассивном счете:

1) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в кредит, увеличение – в дебет, уменьшение – в кредит;

2) на пассивном счете начальный остаток записывается в кредит, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет;

3) на пассивном счете начальный остаток записывается в дебет, увеличение в дебет, а уменьшение в кредит;

4) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в дебет, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет.

2. Как определить остаток на активных счетах?

1) к начальному остатку по дебету прибавляется дебетовый оборот и вычитается кредитовый;

2) начальный остаток, плюс оборот по дебету, плюс оборот по кредиту;

3) к начальному остатку прибавляется кредитовый оборот и вычитается дебетовый оборот;

4) начальный остаток уменьшается на сумму дебетового оборота и кредитового оборота.

3. Двойная запись обеспечивает взаимосвязь между:

1) субсчетом и аналитическим счетом;

2) счетами;

3) счетами и балансом;

4) формами отчетности.

4. В чем выражается взаимосвязь между бухгалтерскими счетами и балансом?

1) по остаткам статей баланса открываются бухгалтерские счета, а на основании остатков бухгалтерских счетов составляется баланс;

2) на основании бухгалтерских счетов открываются статьи баланса;

3) на основании дебетовых и кредитовых оборотов бухгалтерских счетов составляется баланс;

4) бухгалтерские счета и статьи баланса отражают текущее изменение имущества.

5. Корреспонденция счетов – это взаимосвязь между:

1) синтетическим и аналитическим счетами;

2) аналитическими счетами и субсчетами;

3) дебетом одного счета и кредитом другого;

4) синтетическими счетами и формами бухгалтерской отчетности.

6. Каково основное назначение оборотных ведомостей:

- 1) установить контроль за правильным ведением бухгалтерского учета;
- 2) получить необходимые материалы для составления бухгалтерской отчетности;
- 3) сделать периодическое обобщение сумм оборотов и остатков по всем синтетическим четам для проверки учетных записей, составления баланса и общего ознакомления с состоянием и изменением имущества предприятия;
- 4) обобщить данные бухгалтерского чета для общего ознакомления с имуществом предприятия.

7. Шахматная оборотная ведомость предназначена для:

- 1) проверки правильности корреспонденции счетов;
- 2) проверки полноты аналитического учета;
- 3) подсчета итогов по счетам;
- 4) проверки полноты синтетического учета.

8. Запись на счетах Дт 70 Кт 68 означает:

- 1) отчисления в органы социального страхования и обеспечения;
- 2) удержание 1% из заработной платы в пенсионный фонд;
- 3) удержание налога на доходы физических лиц;
- 4) погашение задолженности перед бюджетом.

9. При отпуске материалов в производство делается проводка:

- 1) Дт 60 Кт 51;
- 2) Дт 23 Кт 60;
- 3) Дт 20 Кт 10;
- 4) Дт 20 Кт 60.

10. При выпуске из производства готовой продукции делается проводка:

- 1) Дт 43 Кт 10;
- 2) Дт 43 Кт 20;
- 3) Дт 20 Кт 43;
- 4) Дт 20 Кт 10.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	1	2	1	3	1	3	3	3	2

Тема 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

6.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является кругооборот активов организации в процессе осуществления хозяйственной деятельности. В кругообороте активов организации участвуют три хозяйственные процесса: снабжение, производство и продажа. Процессы снабжение и продажа происходят в сфере обращения, а процесс производства – в сфере производства. На всех стадиях кругооборота активов бухгалтерский учет должен отражать затраты организации, т. е. осуществлять стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета. Стоимостное измерение осуществляется на основании двух элементов метода бухгалтерского учета: оценки и калькуляции.

Оценка – это денежное выражение объектов бухгалтерского учета (имущества, обязательств, хозяйственных операций) для отражения их в учете и бухгалтерской отчетности. Оценка необходима для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках, операциях с ними. Такая оценка осуществляется в денежном выражении.

Правила оценки объектов бухгалтерского учета регламентируются:

- Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика» и др.

К оценке, как одному из методов бухгалтерского учета предъявляются два основных требования. Оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть единой и реальной.

Реальность оценки – это отражение действительной величины отдельных видов средств и источников их образования, т. е. соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине. Реальность статей баланса обеспечивается достоверностью данных бухгалтерского учета и принципами оценки хозяйственных средств. Реаль-

ность оценки требует точного исчисления фактической себестоимости всех объектов учета.

Единство оценки – это единообразие и неизменность. Это значит, что одни и те же объекты учета оцениваются одинаково на всех предприятиях в течении всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота.

Оценка осуществляется следующим образом:

– имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку. К ним относятся: стоимость приобретенных объектов согласно договора, наценки, таможенные пошлины, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим организациям, затраты на транспортировку, хранение, доставку и др.;

– имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату принятия к учету. Данные о действующей цене подтверждаются документально или экспертным путем;

– имущество, произведенное в самой организации, – по стоимости его изготовления, т.е. фактические затраты, связанные с использованием в процессе сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов др.;

– имущество, внесенное в качестве вклада в уставный капитал организации или погашения задолженности по вкладу в уставный капитал, оценивается по согласованной, договорной с учредителями стоимости.

В соответствии с этими законодательными документами для предприятий всех форм собственности установлен единый порядок оценки имущества:

– организация осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях;

– записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей;

– бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятию допускается вести в суммах, округленных до целых рублей.

Нематериальные активы (НА) представляют собой затраты организации в нематериальные объекты. Они отражаются в учете (счет 04 «Нематериальные активы») по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

– внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал организации – по договоренности сторон;

– приобретенных за плату у других организаций и лиц – в сумме затрат на приобретение и доведения и доведения их до состояния готовности этих объектов к использованию;

– полученных у других организаций и лиц безвозмездно – исходя из рыночных цен на аналогичные объекты или экспертным путем;

– созданных самим предприятием – в сумме фактических расходов на создание, изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

В балансе организации НА отражаются по остаточной стоимости: первоначальная стоимость (счет 04 «Нематериальные активы») минус амортизация (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Основные средства (ОС) в бухгалтерском учете (счете 01 «Основные средства») отражаются по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам на их приобретения, сооружения и изготовления, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость определяется в зависимости от источников (каналов) поступления ОС.

Первоначальная стоимость ОС:

– внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, принимается в денежной оценке, согласованной с учредителями;

– приобретенных по договору мены – по стоимости обмениваемого имущества (согласно договору мены);

– приобретенному за плату – по фактически произведенным расходам по приобретению;

– полученных у других организаций и лиц безвозмездно – исходя из рыночных цен на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском балансе ОС учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость (счет 01) минус начисленный износ (счет 02 «Амортизация основных средств»).

Стоимость ОС организации погашается путем начисление амортизации и списания ее на издержки производства или обращения в течении нормативного срока их эксплуатации по нормам, в установленном законодательном порядке и с учетом принятой предприятием учетной политики.

Доходные вложения в материальные ценности представляют собой вложения предприятия в материальные ценности по договору аренды (имущественного найма), включая договор проката за плату во временное владения и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. В бухгалтерском учете (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности») и в балансе эти материальные ценности учитываются по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат по приобретению ценностей, включая расходы по доставке, монтажу и установке. Арендатор учитывает имущество, полу-

ченное по договору аренды, по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

Долгосрочные финансовые вложения включают:

- вклады в уставный капитал других организаций;
- предоставленные займы;
- инвестиции в ценные бумаги (облигации, сертификаты и др.) в размере стоимости их приобретения, а также остаточная стоимость ценных бумаг, котирующихся на бирже или внебиржевом рынке;
- затраты организации на выкуп собственных акций или долей участия в своем уставном капитале.

Финансовые вложения организации отражаются в учете (счет 58 «Финансовые вложения») и в балансе в сумме фактических затрат для инвестора.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на биржевом или внебиржевом рынке, котировки которых регулярно публикуются, при составлении *годового бухгалтерского баланса* отражаются по рыночной стоимости. Если рыночная стоимость ниже балансовой стоимости на конец года, необходимо образовать резерв по обесценению вложений в ценные бумаги. Данный резерв образуется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия на счете 59 «Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги».

Сырье, материалы – это материальные ценности, которые используются в качестве предметов труда производственным и ином хозяйственным процессе. Они целиком потребляются в каждом цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Материалы оцениваются в балансе по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на их приобретение (счет 10 «Материалы») и «плюс» комиссионные вознаграждения, выплаченного снабженцам, оплата процентов за приобретенные в кредит, предоставленный поставщиками этих ресурсов, наценки (надбавки), стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение, доставку, осуществляемые силами сторонних организаций (счет 16 «Отклонения в стоимости материалов»). В текущем учете заготовление материалов оценивается по твердым, заранее установленным ценам, называемым *учетными*. К ним относятся: оптовые, договорные и прејскурантные цены, а также *плановая себестоимость* приобретенных (заготовленных) материалов, которая включает в себя договорные или прејскурантные цены и плановый (расчетный) размер транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Отпуск материалов в производство отражается, в зависимости от выбранной учетной политики, методами ФИФО, по стоимости одной единицы или средневзвешенной себестоимости.

Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения). К незавершенному производству относятся продукция и работ, не прошедшие всех стадий, предусмотренных технологическим процессом; изделия не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки; полуфабрикаты, оставленные для дальнейшей переработки на предприятии. Незавершенное производство в *массовом и серийном* производстве может отражаться в бухгалтерском балансе и учете (счете 20 «Основное производство», счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», счет 44 «Расходы на продажу», счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам») по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При *единичном* производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете и в балансе по фактическим производственным затратам.

Готовая продукция и товары для перепродажи в бухгалтерском учете (счет 41 «Товары», счет 43 «Готовая продукция») и в балансе показываются по фактической производственной себестоимости. Согласно принятой учетной политике всю продукцию в бухгалтерском балансе можно отражать по:

- нормативной или плановой себестоимости (при использовании счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- сокращенной фактической себестоимости (если общехозяйственные расходы списываются со счета 26 на счет 90 «Продажи»);
- неполной нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40 и производится списание расходов со счета 26 на 90).

Товары, отгруженные отражаются в бухгалтерском учете (счет 45 «Товары отгруженные») и в балансе по фактической или нормативной (плановой) себестоимости отгруженной продукции.

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные предприятием отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Эти затраты отражаются в бухгалтерском учете (счет 97 «Расходы будущих периодов») и в балансе по фактической себестоимости понесенных затрат и подлежат списанию в порядке, установленном предприятием в течении периода, к которому они относятся.

Налог на добавленную стоимость в бухгалтерском учете (счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям») и в балансе отражается уплаченной суммой налога по приобретенным материальным ценностям.

Дебиторская задолженность показывается в бухгалтерском учете (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с раз-

ными дебиторами и кредиторами») и в балансе показывается в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей, в том числе: платежи по которым ожидаются в течении 12 месяцев, и платежи, срок погашения которых более года после отчетной даты. Если долги покупателей признаются сомнительными, необходимо образовать резерв по сомнительным долгам (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам») за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Краткосрочные финансовые вложения отражают стоимость финансовых вложений организации со сроком использования не более одного года в ценные бумаги других организаций, процентные облигации государственных и местных займов, а также займы, предоставленные другим организациям.

В бухгалтерском учете и в балансе краткосрочные финансовые вложения счет 58 «Финансовые вложения» отражаются по фактическим затратам на приобретение ценных бумаг. В случае расхождения затрат на приобретение ценных бумаг с их рыночной стоимостью необходимо образовать резерв под обесценение ценных бумаг (счет 59).

По строке 250 бухгалтерского баланса также отражаются информация о наличии собственных акций, выкупленных АО у акционеров для их последующей перепродажи или аннулировании, в сумму фактических затрат на их приобретение (счет 81 «Собственные акции (доли)»).

Денежные средства показываются остатки денежных средств организации в российской и иностранной валюте в кассе (счет 50), на расчетном счете (счет 51) и валютном счете (счет 52).

Уставный капитал – источник формирования средств организации, необходимый для выполнения уставных обязательств. В бухгалтерском учете (счет 80 «Уставный капитал») и отчетности показывается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей организации. Отдельной строкой в балансе и в бухгалтерском учете (счет 75 «Расчеты с учредителями») показывается фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Добавочный капитал представляет собой сумму прироста имущества (дооценка, получение эмиссионного дохода). Эмиссионный доход – это средства, полученные АО – эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. В бухгалтерском учете (счет 83 «Добавочный капитал») и в бухгалтерском балансе отражается в сумме фактического сформированного добавочного капитала.

Резервный капитал – бухгалтерском учете (счет 82 «Резервный капитал») и в бухгалтерском балансе показывается общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

Фонд социальной сферы – в бухгалтерском учете (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)») и в бухгалтерском балансе показывается неиспользованный на конец отчетного периода ос-

татов средств, образованных за счет чистой прибыли и предназначенных для покрытия капитальных затрат организаций социального характера. Здесь же учитывается стоимость объектов социальной сферы, полученных организацией от других организаций и лиц безвозмездно.

Целевые финансирование и поступления – в бухгалтерском учете (счет 86 «Целевые финансирование») показывает фактическое поступление и освоение средств, полученных из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от юридических и физических лиц на строго определенные цели. В бухгалтерском балансе отражается остаток неиспользованных средств целевого назначения.

Нераспределенная прибыль (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 99 «Прибыли, убытки») отражается сумма остатка нераспределенной прибыли прошлых отчетных лет и отчетного периода

Непокрытый убыток (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 99 «Прибыли, убытки») отражается сумма остатка непокрытого убытка прошлых отчетных лет и отчетного периода.

Долгосрочные пассивы в бухгалтерском учете (счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») и балансе показывается непогашенные суммы кредитов и займов со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Кредиты и займы в бухгалтерском учете (счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам») и балансе показывается непогашенные суммы кредитов и займов, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Поставщики и подрядчики – в бухгалтерском учете (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и в бухгалтерском балансе отражают сумму фактической задолженности перед поставщиками.

Задолженность перед персоналом по оплате труда – (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») в балансе показывается фактически начисленная, но не выплаченная заработная плата.

Задолженность перед государственными внебюджетными фондами – (счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», в балансе отражается сумма фактически отчислений в органы социального страхования и обеспечения.

Задолженность перед бюджетом (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам») отражается фактически начисленные, но не погашенные суммы налогов и сборов.

Доходы будущих периодов (счет 98 «Доходы будущих периодов») отражаются фактически полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам (арендная плата, плата за коммунальные услуги и т.п.).

Резервы предстоящих расходов и платежей (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»), показываются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Федеральным законом о бухгалтерском учете, которые переходят на следующий год.

Стоимость имущества и затраты исчисляются с использованием элемента метода бухгалтерского учета – калькуляции.

6.2. Калькуляция, ее виды, состав и содержание калькуляционных статей

Калькуляция – способ группировки затрат и определение себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, их продажи. Следовательно, калькуляция присутствует на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств.

На первой стадии кругооборота (процесс снабжения) определяется себестоимость заготавливаемых предметов труда и недвижимости (основных средств);

– на второй стадии кругооборота (процесс производства) рассчитывается производственная себестоимость продукции, работ, услуг;

– на третьей стадии кругооборота (процесс продажи) исчисляется полная фактическая себестоимость продукции, работ и услуг.

Калькуляция – это, представленный в табличной форме, расчет затрат в денежном выражении на производство и сбыт единицы или партии изделий.

Таким образом, калькуляция служит основанием для определения издержек производства и установления себестоимости продукции, а также приобретенных ценностей.

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи, а также для внутреннего потребления.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно условно разделить на три этапа:

1. Исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом.
2. Определение фактической себестоимости по каждому виду продукции.

3. Определение себестоимости единицы продукции выполненных работ, оказанных услуг.

В процессе исчисления себестоимости необходимо определить объект калькулирования и калькуляционные единицы.

Калькулирование на любом предприятии зависит от его вида деятельности, размера, формы собственности и организуется в соответствии с определенными принципами:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор метода распределения косвенных расходов и др.

Объект калькулирования – продукт производства, технологическая стадия, деталь и др., предназначенные для продажи, себестоимость которых должна быть исчислена.

Калькуляционная единица – это единица измерения калькулируемого объекта.

Виды калькуляционных единиц зависят от особенностей производства и выпускаемой продукции. К ним относятся:

- натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.);
- условно-натуральные единицы (например, в консервной промышленности – условные банки);
- натуральные с учетом качественных характеристик продукции;
- единицы времени (часы, машино-часы),
- человеко-дни, единицы работы (одна тонна перевезенного груза).

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. Слагаемые калькуляций – это их статьи, которые делятся на элементарные и комплексные:

- 1) материалы;
 - 2) покупные полуфабрикаты;
 - 3) сырье;
 - 4) топливо, используемое на технологические цели;
 - 5) энергия, используемая на технологические цели;
 - 6) возвратные отходы (вычитаются);
 - 7) основная заработная плата рабочих;
 - 8) дополнительная заработная плата рабочих;
 - 9) начисления на заработную плату;
 - 10) расходы по освоению новых видов продукции, работ, услуг
 - 11) потери от брака;
 - 12) общепроизводственные расходы;
 - 13) общехозяйственные расходы.
- Итого: производственная себестоимость
- 14) расходы на продажу.
- Итого: полная себестоимость.

В зависимости от целей калькулирования, калькуляции группируются по ряду признаков.

Признаки группировки калькуляций

Признаки группировки	Виды калькуляций
По назначению	Плановые Нормативные Отчетные
По времени составления	Предварительные Последующие
По охвату затрат	Производственные Полные Отдельных видов продукции, работ, услуг
По периодичности составления	Месячные Квартальные Годовые
По свойствам калькулируемого объекта	Общие Хозрасчетные Параметрические
По исходным данным для исчисления себестоимости	Плановые Нормативные Технические Отчетные

Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируются: по видам или экономическим элементам, по месту возникновения, по видам продукции, по экономической роли в процессе производства, по составу (однородности), по способу включения в себестоимость продукции, по отношению к объему производства, по периодичности возникновения.

Классификация затрат на производство

Вид классификации	Подразделение затрат
По видам (экономическим элементам)	Материальные затраты за минусом стоимости возвратных отходов Затраты на оплату труда Отчисления на социальные нужды Амортизация основных средств Прочие
По экономической роли в процессе производства	Основные Накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные Комплексные
По способу включения в себестоимость	Прямые Косвенные
По отношению к объему производства	Переменные. Условно-переменные Условно-постоянные
По периодичности возникновения	Текущие Единовременные
По участию в процессе производства	Производственные Расходы на продажу
По эффективности	Производительные Непроизводительные

Основные – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье, основные материалы и др., кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента: заработная плата, амортизация, материалы и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные

расходы, в состав которых входят: заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий, сооружений, инвентаря и др.

Прямые затраты – это такие расходы, которые связаны с производством определенного вида продукции и могут прямо относиться на их себестоимость.

Косвенными называются затраты, которые не могут быть отнесены на себестоимость конкретных видов продукции. Они предварительно собираются на соответствующих счетах, а затем распределяются между видами продукции пропорционально базам распределения, установленным приказом по учетной политике организации. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

К переменным относят расходы, размер которых зависит объема производства продукции: сырье и материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

Условно – переменные расходы также зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная; к ним относятся ряд статей общепроизводственных расходов.

Условно – постоянные почти не зависят от изменения объема производства продукции: общехозяйственные расходы и некоторые другие.

К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу имеют непосредственную связь с реализацией продукции, работ, услуг: расходы на упаковку, погрузо-разгрузочные работы, командировочные расходы, связанные со сбытом продукции и др.

Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации хозяйства.

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства: потери от простоев, брак продукции, и др. Производительные расходы планируются и поэтому называются планируемыми, а непроизводительные – как правило не планируются, поэтому их считают не планируемыми.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте понятие оценки.
2. В каком стоимостном показателе определяется оценка?
3. Назовите принципы оценки.
4. Как осуществляется оценка?
5. Дайте понятие калькуляции.
6. Назовите этапы калькулирования.
7. Что представляет собой калькуляционная единица?

8. Что представляют собой статьи калькуляции?
9. По каким признакам группируются статьи?
10. Дайте понятие основных и накладных расходов.
11. Дайте понятие прямых и косвенных расходов.
12. Дайте понятие производственной себестоимости.

Контрольные задания

Определите статьи, которые необходимо отнести к одноэлементным, а какие к комплексным:

- материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- сырье;
- топливо, используемое на технологические цели;
- энергия, используемая на технологические цели;
- возвратные отходы (-);
- основная заработная плата рабочих;
- дополнительная заработная плата рабочих;
- начисления на заработную плату;
- расходы по освоению новых видов продукции, работ, услуг
- потери от брака;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы.
- расходы на продажу.

Тесты промежуточного контроля

1. Оценка – это:

- 1) продукт производства, технологическая стадия, деталь и др., предназначенные для продажи, себестоимость которых должна быть исчислена;
- 2) денежное выражение объектов бухгалтерского учета (имущества, обязательств, хозяйственных операций) для отражения их в учете и бухгалтерской отчетности;
- 3) денежное выражение объектов имущества.

2. Принципы оценки – это:

- 1) единство;
- 2) реальность;
- 3) единство и реальность.

3. По какой оценке, отражаются основные средства, принимаемые к учету:

- 1) по первоначальной;
- 2) по нормативной;
- 3) по номинальной.

4. Как учитываются материальные ресурсы в бухгалтерском учете?

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по договорным ценам;
- 3) по учетным ценам;
- 4) по оптовым ценам.

5. Объект калькулирования – это:

1) продукт производства, технологическая стадия, деталь и др., предназначенные для продажи, себестоимость которых должна быть исчислена;

- 2) продукт производства, технологическая стадия, деталь;
- 3) приобретенные и использованные предметы труда.

6. Калькуляционная единица – это:

- 1) единица измерения калькулируемого объекта;
- 2) стоимость израсходованных ресурсов;
- 3) стоимость израсходованных средств труда и предметов труда.

7. Под прямыми расходами на производство продукции понимают:

- 1) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
- 2) расходы, возникшие в конкретном цехе;
- 3) все производственные расходы;
- 4) расходы, связанные с работой администрации.

8. Фактическая себестоимость заготовленных материалов складывается из:

- 1) оптовой цены поставщика за отгруженные материалы и фактических затрат, связанных с доставкой материалов на склад;
- 2) нормативная себестоимость готовой продукции +,- отклонения;
- 3) полная производственная себестоимость выпущенной из производства продукции + расходы на продажу + НДС;
- 4) любой из ответов верен.

9. Как отражается в бухгалтерском учете и в балансе готовая продукция и товары для перепродажи?

- 1) по плановой себестоимости;
- 2) по нормативной себестоимости;
- 3) по фактической производственной себестоимости;
- 4) любым из перечисленных способов, согласно выбранной учетной политики.

10. Какое из приведенных ниже определений наиболее точно отражает экономическую сущность калькуляции?

- 1) способ группировки затрат, выраженный в денежной оценке;
- 2) способ определения себестоимости отдельных видов продукции;
- 3) способ контроля за производственными затратами;

4) порядок последовательного включения затрат на производство продукции (работ, услуг) и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	3	1	1	1	1	1	1	4	4

Тема 7. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

7.1. Учет процесса заготовления

Процесс снабжения – совокупность хозяйственных операций, которые связаны с обеспечением организации предметами труда и недвижимым имуществом, необходимым для осуществления хозяйственной деятельности.

Основными задачами процесса снабжения являются:

- 1) выявление всех затрат, связанных с заготовлением и приобретением предметов труда;
- 2) исчисление фактической себестоимости заготовленного имущества;
- 3) выявление результатов снабженческой деятельности.

Материальные ценности, необходимые для деятельности организации, приобретаются, в основном, у контрагентов, которыми являются поставщики. Предприятие заключает с каждым поставщиком договор поставки, в котором предусмотрено: объект и объем поставок, условия оплаты, оптовая цена, франко – цены, связанные с моментом перехода права собственности от поставщика к покупателю на это имущество и др.

Оптовые цены – цены, по которым одна организация продает продукцию другой или государству.

Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой, погрузо-разгрузочные и др., которые производятся собственными силами организации, а также силами сторонних предприятий. Эти расходы называются транспортно-заготовительными.

Оптовые цены вместе с транспортно – заготовительными расходами образуют фактическую себестоимость предметов труда.

Цены на предметы труда могут устанавливаться с учетом затрат по доставке продукции: места погрузки в вагоны, на пароходы, баржи и др. Для этого предусмотрены франко-цены, которые позволяют определить, какая сумма расходов по доставке оплачивается контрагентами, т.е. поставщиком и покупателем. Для покупателя – это транспортно – загото-

вительные расходы, связанные с приобретением материалов, а для покупателя – расходы, связанные с продажей.

Рассмотрим характеристику франко – цен при доставке материалов по железной дороге:

Франко – склад поставщика – все расходы несет покупатель;

Франко – станция отправления – расходы покупателя от станции отправления до его склада;

Франко – вагон – станция отправления – расходы покупателя уменьшаются на сумму формирования вагона;

Франко – станция – назначения – покупателям не оплачиваются расходы железной дороги по доставке материалов;

Франко – вагон – станция назначения – расходы покупателя связаны с доставкой материалов от станции назначения до его склада;

Франко – склад покупателя – все расходы по доставке несет поставщик.

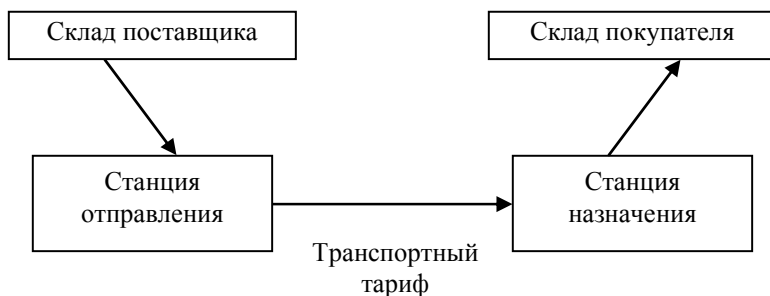


Рис. 6.1. Формирование Франко-цен

В бухгалтерском учете предметы труда учитываются на счетах: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов». К счету 10 «Материалы» открыты субсчета: 1. «Сырье и материалы», 2. «Покупные полуфабрикаты», «Топливо» и др.

Аналитический учет материалов ведется в соответствии с их номенклатурой. Номенклатура материалов – это перечень отдельных видов, наименований, сортов материалов, используемых предприятием. Каждому отдельному наименованию материалов присваивается постоянный номер, который называется номенклатурным номером. Во всех документах, которыми оформляется движение материалов, указывается не только их наименование, но и этот номер. Номенклатура материалов, потребляемых в производстве, очень разнообразна и достигает огромного числа наименований.

Определять (калькулировать) фактическую себестоимость каждого предмета труда практически невозможно. Поэтому текущий учет материалов ведется по твердым учетным ценам: оптовые цены поставщика или плановая себестоимость.

Свободные (договорные) цены, государственные регулируемые цены устанавливаются при заключении договоров на поставку предметов труда. На их основе ведутся расчеты с поставщиками, они указываются в первичных документах.

Учетные цены содержатся в номенклатуре – ценнике. В качестве таких цен может быть плановая себестоимость, средне покупные цены, при их расчете в основу положена договорная цена и планируемая величина транспортно-заготовительных расходов.

К бухгалтерскому учету производственные запасы принимаются по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость отпущенных в производство предметов труда в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету определяется следующими методами: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО). Порядок их расчета рассматривается при учете процесса производства.

На счетах бухгалтерского учета процесс заготовления предметов труда может осуществляться одним из двух способов.

При первом способе на счете 10 «Материалы» отражается оптовая стоимость приобретенных материалов. Для учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) специальный субсчет «Транспортно-заготовительный расходы», который открывается к счету 10 «Материалы». Фактическая себестоимость предметов труда складывается из суммы оборотов по дебету счета 10 «Материалы» и субсчета «Транспортно-заготовительные расходы».

Порядок формирования фактической себестоимости предметов труда рассмотрим на примере.

Таблица 6.2

Остатки по счетам по состоянию на 01.08. 20XX г.

№ счета	Наименование счетов	Сумма
10-1	Материалы по оптовым ценам поставщика, согласно договора	12 000
10-ТЗР	Транспортно-заготовительные расходы	427

Состав хозяйственных операций организации, связанных с поступлением предметов труда представлен в журнале регистрации хозяйственных операций за август месяц 20XX г.

Таблица 6.3

Журнал хозяйственных операций за август месяц 20XX г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма
		дебет	кредит	
1	Акцептован счет поставщика за поступившие в текущем месяце материалы: договорная стоимость материалов	10-1	60	30 000
	Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет покупателя	10-ТЗР	60	2000
	Итого			32 000
2	Оплачен с расчетного счета счет поставщика	60	51	32 000
3	Предъявлен и утвержден авансовый отчет подотчетного лица за расходы, связанные с получением на железнодорожной станции и доставкой материалов на склад покупателя	10-ТЗР	71	200
4	Начислена заработная плата за погрузо-разгрузочные работы	10-ТЗР	70	1500
6	Материалы отпущены в производство для изготовления продукции по оптовым ценам поставщика	20	10-1	27 000
7	Сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящаяся на отпущенные в производство материалов определяется по расчету (см. расчет ТЗР)	20	10-ТЗР	2905

Для определения фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство необходимо рассчитать абсолютную (в руб.) и относительную (в %) величину ТЗР. Транспортно – заготовительные расходы рассчитываются ежемесячно. В целом по счету «Материалы», по субсчетам, учетным группам материалов или по отдельным номенклатурным номерам.

$$\%TЗР = \frac{TЗР_o + TЗР_n}{M_o + M_n} \times 100,$$

где $TЗР_o$ – транспортно-заготовительные расходы в сальдо по состоянию на 01.08.т.г.;

$TЗР_n$ – транспортно-заготовительные расходы, сложившиеся в отчетном месяце;

M_o – остаток материалов по оптовой стоимости 01.08.т.г.;

M_n – оптовая стоимость материалов, поступивших в текущем месяце.

По данным примера размер ТЗР составляет:

$$\frac{427 + 4093}{12\,000 + 30\,000} \times 100 = 11,76\%$$

Следовательно, транспортно-заготовительные расходы, которые включаются в затраты отчетного месяца составляют 2905 руб. (27 000 руб. \times 11,76%).

Таблица 6.4

Обобщенные сведения о наличии и движении материалов

№ п/п	Показатели	Учетная стоимость (договорная)	Транспортно-заготовительные расходы (+)	Фактическая себестоимость материалов
1	Остаток на 01.08.т.г.	12000	427	12427
2	Поступило за месяц: от поставщиков	30 000	2000	32 000
	расходы подотчетных лиц	-	200	200
	погрузо-разгрузочные расходы	-	1893	1893
3	Итого	30 000	4093	34 093
4	Всего (1 + 3)	42 000	4520	46 520
5	% ТЗР: 4.520 / 42.000 = 11,76 %			
6	Материалы отпущены в производство для изготовления продукции	27 000	2905	29 905
7	Остаток на конец месяца	15000	1615	1661

Калькуляция себестоимости приобретенных материалов может быть представлена двумя статьями:

Твердая учетная цена, обусловленная договором – 30 000 руб.

Транспортно – заготовительные расходы – 4093 руб.

Итого фактическая себестоимость – 34 093 руб.

При втором способе применяются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». На счете 15 собираются все затраты по приобретению предметов труда, а на счете 10 отражается их твердая оценка. Разница между фактической себестоимостью приобре-

тенных ценностей и их твердой оценкой собирается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В дебете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» собираются фактические расходы по приобретению предметов труда. С кредита этого счета в дебет счета «Материалы» списывается стоимость, поступивших на склад организации материалов по твердой оценке. Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», так как показывает отклонение фактической себестоимости материалов от их учетных цен.

7.2. Учет процесса производства

В условиях рыночной экономики себестоимость продукции, работ, услуг – важнейший показатель деятельности хозяйствующего субъекта. Себестоимость продукции – это денежное выражение затрат, связанных с ее производством. Она складывается в ходе осуществления процесса производства.

В процессе производства принимают участие: труд, предметы труда и средства труда. Соответственно возникают затраты:

- затраты труда, связанные с заработной платой, выплачиваемой работникам организации;
- стоимость предметов труда, израсходованных на производство продукции (договорная цена и расходы, связанные с приобретением материалов);
- затраты средств труд в виде амортизации основных средств и нематериальных активов или однократного их списания.

Кроме того, организация несет затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением (заработная плата обслуживающего и управленческого персонала, расходы на ремонт и содержание зданий, сооружений, инвентаря и др.).

Основными задачами учета процесса производства являются:

- учет объема производства и ассортимента продукции;
- учет фактических затрат, связанных с производством продукции, работ, услуг;
- калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, работ, услуг.

Различают два вида производств: основное и вспомогательное. К основному производству относятся производственные подразделения, выпускающие продукцию (работы, услуги), соответствующие специализации организации, т.е. ее уставной деятельности. Вспомогательное производст-

во – это производственные подразделения, выпускающие продукцию (работы, услуги), необходимые для деятельности основного производства.

Для учета процесса производства используется определенная группа счетов, которые составляют систему производственных счетов. К ним относятся:

- счет 20 «Основное производство» – активный калькуляционный, находится во втором разделе бухгалтерского баланса, сальдо по этому счету означает незавершенное производство. В течении месяца на нем собираются прямые затраты;

- счет 23 «Вспомогательное производство» – характеристика данного счета аналогична счету 20 «Основное производство»;

- счет 25 «Общепроизводственные расходы» – активный, собирательно – распределительный, остатка не имеет. По дебету этого счета собираются расходы на содержание, ремонт оборудования, транспортных средств, их амортизация, расходы по ремонту и содержанию инструментов и др. На этом счете также отражаются расходы, связанные с управлением производственного подразделения: содержание цехового персонала, расходы на содержание, ремонт зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения и др. Собранные в течение месяца общепроизводственные расходы распределяются между объектами учета и списываются на счет 20 «Основное производство».

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» – активный, собирательно-распределительный, сальдо не имеет. Счет предназначен для текущего учета и контроля за исполнением сметы этих расходов. В состав общехозяйственных расходов включаются: содержание общезаводского персонала, расходы на подготовку кадров, на содержание сторожевой и военизированной охраны, представительские расходы, расходы на содержание зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения и др. Собранные в течение месяца общехозяйственные расходы распределяются между видами продукции и списываются на счета 20 «Основное производство» или 90 «Продажи» (вариант списания определяется приказом по учетной политике конкретной организации).

Таким образом, на калькуляционном счете 20 «Основное производство» будут учтены как прямые, так и косвенные затраты на производство продукции, работ, услуг.

Порядок учета затрат на производство может быть представлен в следующей последовательности:

- распределение затрат по направлению, т.е. прямые затраты относятся непосредственно на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство»;

Дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» – Кредит счетов: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персон-

налом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств» и др.;

– косвенные расходы относятся на соответствующие счета, т.е. 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Дебет счетов: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – Кредит счетов 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 23 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

– распределение общепроизводственных расходов:

Дебет счета 20 «Основное производство» – Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы»;

– распределение общехозяйственных расходов:

Дебет счета 20 «Основное производство», 90 «Продажи» – Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

– выпущенная из производства продукция сдается на склад.

Дебет счета 43 «Готовая продукция» – Кредит счета 20 «Основное производство».

В течение отчетного периода эта запись осуществляется в твердой оценке, т.к. фактическая себестоимость готовой продукции может быть определена только в конце месяца. При этом учетная стоимость отличается от фактической, поэтому в конце месяца ее следует довести до уровня фактической. При этом, производятся следующие записи:

1. фактическая производственная себестоимость выше, чем учетная

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Готовая продукция».

2. фактическая производственная себестоимость ниже, чем учетная:

В конце месяца делается такая же запись по счетам, а сумма отражается «Красным сторно».

Строение счета 20 «Основное производство» представлено следующим образом:

Счет 20 «Основное производство»

Д-т	К-т
Сальдо начальное – стоимость незавершенного производства на начало месяца	
Оборот по дебету – затраты на производство за отчетный период	Оборот по кредиту – фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции
Сальдо конечное – стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

Пример. Исходные данные.

Остатки по счету 20 «Основное производство»

Вид продукции (аналитические данные к счету 20 «Основное производство»)	Остаток незавершенного производства по состоянию на 01.08. т.г.	Остаток незавершенного производства по состоянию на 01.09.т.г.
Изделие 106	5000	3800
Изделие 107	4200	4400
Итого	9200	8200

Содержание хозяйственных операций за август месяц т. г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма (руб.)
		дебет	кредит	
1	Отпущены материалы по оптовым ценам для:			
	изготовления изделия 106	20	10-1	8400
	изготовления изделия 107	20	10-1	6100
	общепроизводственных нужд	25		3000
	общехозяйственных целей	26		2400
	Итого			19 500
2	Рассчитать сумму ТЗР, если в отчетном месяце они составляют 10% от стоимости материалов по оптовым ценам:			
	Изготовление изделия 106	20	10-ТЗР	840
	Изготовление изделия 107	20	10-ТЗР	610
	Общепроизводственные расходы	25	10-ТЗР	300
	Общехозяйственные расходы	26	10-ТЗР	240
	Итого			1990
3	Начислена заработная плата работникам организации:			
	Изготовление изделия 106	20	70	10 300
	Изготовление изделия 107	20	70	11 700
	Работникам производственных подразделений	25	70	1500
	Управленческому персоналу	26	70	2000

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма (руб.)
		дебет	кредит	
4	Начисления на заработную плату:			
	Рабочих за изготовление изделия 106	20	69	2700
	Рабочих за изготовление изделия 107	20	69	3065
	Работников производственных подразделений	25	69	395
	Управленческому персоналу организации	26	69	524
	Итого			6684
5	Начислена амортизация основных средств:			
	Производственного подразделения	25	02	800
	Средств общехозяйственного назначения	26	02	1100
	Итого			9100
6	Акцептована счет-фактура ООО «Дальэнерго» за электроэнергию, потребленную для:			
	Общепроизводственных целей	25	60	2100
	Общехозяйственных нужд	26	60	900
	Итого			3000
7	Акцептована счет-фактура ООО «Водоканал» за воду, используемую для:			
	Производственных целей	25	60	850
	Общехозяйственных нужд	26	60	640
	Итого			1490
8	Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	05	120
9	Распределяются общепроизводственные расходы пропорционально заработной плате производственных рабочих (расчет представлен в табл.)			
		20-106	25	4188
		20-107	25	4757
	Итого			8945
10	Распределяются общехозяйственные расходы пропорционально заработной плате производственных рабочих (расчет представлен в таблице)			
		20-106	26	3710
		20-107	26	4214
	Итого			7924

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Проводка		Сумма (руб.)
		дебет	кредит	
11	Готовая продукция по фактической производственной себестоимости сдается из производства на склад организации (результаты получены по данным аналитического учета к счету 20 «Основное производство»).	40-106	20-106	31338
		40-107	20-107	30246
		Итого		61584

Для решения данного примера необходимо открыть синтетические счета бухгалтерского учета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и аналитические счета к счету 20 «Основное производство» по видам вырабатываемых изделий, т.е. изделие 106 и изделие 107.

Д 20 К		Д 20-106 К		Д 20-107 К				
С. 9200		С. – 5000		С. – 4200				
1) 14 500	11) 61 584	1) 8400	11) 31 338	1) 6100	11) 30 246			
2) 1450		2) 840		2) 610				
3) 22 000		3) 10 300		3) 11 700				
4) 5765		4) 2700		4) 3065				
9) 8945		9) 4188		9) 4757				
10) 7924		10) 3710		10) 4214				
Об. 60 584		Об. 61 584		Об. 30 138		Об. 31 338	Об. 30 446	Об. 30 246
С. 8200				С. 3800			С. 4400	

Д 25 К		Д 26 К	
1) 3000	9) 8 945	1) 2400	10) 7924
2) 200		2) 240	
3) 1500		3) 2000	
4) 395		4) 524	
5) 800		5) 1100	
7) 2100		6) 120	
8) 850		7) 900	
		8) 640	
Об. – 8945	Об. – 8945	Об. – 7924	Об. – 7924

Ведомость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Виды продукции	Заработная плата производственных рабочих (база распределения косвенных расходов)	Общепроизводственные расходы (ОПР)	Коэффициент распределения ОПР
20-106	10 300	4188	40,659
20-107	11 700	4757	
Итого	22 000	8945	
<hr/>			
20-106	10 300	3710	36,018
20-107	11 700	4214	
Итого	22 000	7924	

Коэффициенты (%) распределения косвенных расходов определяются соотношением каждого из них к заработной плате производственных рабочих или иных баз распределения, установленных приказом по учетной политике конкретной организации.

По данному примеру фактическая производственная себестоимость складывается из прямых и косвенных расходов и составляет:

По изделию 106 – 31. 338 руб. и по изделию 107 соответственно – 30.246 руб.

7.3. Учет процесса продаж и порядок формирования финансовых результатов

Процесс продажи является завершающим в кругообороте имущества организации. В результате этого процесса происходит превращение предметов труда в денежные средства. На этой стадии кругооборота средств складывается полная себестоимость продукции, работ, услуг.

Основными задачами процесса продажи являются:

- определение полного объема продажи, как в количественном, так и стоимостном выражении;
- исчисление фактической полной себестоимости продукции, работ, услуг;
- выявление результатов от продажи продукции, работ, услуг. При этом формирование продажных цен должно быть направлено на получение дохода.

Разница между продажной ценой готовой продукции и ее полной фактической себестоимостью – результат продажи, т.е. прибыль или убыток.

Для учета процесса продажи используются счета бухгалтерского учета: 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи».

Счет 43 «Готовая продукция» – показывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной из производства на склад и отгруженной покупателям. Сальдо счета 43 «Готовая продукция» – это фактическая себестоимость готовой продукции, находящейся на складе организации.

Составной частью полной себестоимости продукции являются расходы, связанные с продажей. Они возникают во внепроизводственной сфере. Для учета расходов, связанных с продажей продукции предназначен счет 44 «Расходы на продажу»: активный, собирательно-распределительный. Он имеет ряд статей, формирующих эти расходы:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку, в соответствии с условиями договора;
- расходы на рекламу и др.

В течение отчетного периода эти расходы собираются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» по соответствующим статьям. С кредита этого счета производится списание затрат, относящихся к проданной продукции.

Счет 45 «Товары отгруженные» – активный, располагается во втором разделе бухгалтерского баланса. Данный счет применяется в том случае, когда моментом продажи является оплата счетов покупателем. По дебету этот счет корреспондирует с кредитом счета 43 «Готовая продукция». С кредита счета 45 «Товары отгруженные» списывается фактическая производственная себестоимость проданной продукции в дебет счета 90 «Продажи».

Продукция продается по ценам, которые организация устанавливает самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

Продажная цена складывается из производственной себестоимости готовой продукции, расходов на продажу, налога на добавленную стоимость (НДС) и планируемой прибыли.

Счет 90 «Продажи» – активно-пассивный операционно-результативный. По дебету данного счета формируется полная фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту отражается выручка от продажи.

При продаже продукции организации являются плательщиками НДС, акциза. НДС – часть чистого дохода общества, которая формируется при продаже готовой продукции (работ, услуг) по установленным ставкам и перечисляется плательщиками в бюджет государства.

Учет расчетов с бюджетом по налоговым платежам ведется на специальном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Задолженность

бюджету по НДС отражается записью Дебет счета 90 «Продажи» – Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», погашение задолженности перед бюджетом Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Формирование учетных процедур на счете 90 «Продажи»

Кт	Дт 90 Кт		Дт
43	1) Фактическая себестоимость	5) Выручка от продажи (в т. ч. НДС)	62
44	2) Расходы на продажу		
26	3) Общехозяйственные расходы	7) Убыток	99
68	4) НДС		
99	6) Прибыль		

На счете 90 «Продажи» ежемесячно определяется результат от продажи путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов. Результат продажи это: прибыль, если выручка от продажи превышает фактические расходы; убыток, если фактические затраты на производство и продажу продукции превышают сумму выручки.

В конце месяца счет 90 «Продажи» закрывается, и результат переносится на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 90 – Кредит счета 99 – прибыль от продажи

Дебет счета 99 – Кредит счета 90 – величина убытка.

Таким образом, счет 90 «Продажи» всегда имеет сальдо равное нулю.

В бухгалтерском учете выручка от продажи отражается в момент перехода права собственности, который указывается в договоре между контрагентами, т.е. покупателем и поставщиком.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение себестоимости.
2. Как подразделяются затраты по экономическим элементам?
3. Что понимается под оценкой объектов бухгалтерского учета?
4. Какие требования предъявляются к оценке как элементу метода бухгалтерского учета?
5. Что понимается под реальностью оценки?
6. Что понимается под единством оценки?
7. С помощью какого элемента метода бухгалтерского учета исчисляется фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета?
8. В какой оценке принимаются к учету основные средства?

9. В какой оценке отражаются в балансе нематериальные активы?
10. Какие затраты относятся к прямым?
11. Дайте понятие косвенных затрат, их состав.
12. Что такое калькуляция?
13. Основные задачи процесса заготовления.
14. Какие затраты называются транспортно-заготовительными?
15. В какой оценке принимаются к учету производственные запасы?
16. Какими способами оцениваются материалы, отпущенные в производство?
17. На каких счетах учитываются прямые затраты?
18. На каких счетах учитываются косвенные затраты?
19. Что показывает остаток по счету 20 «Основное производство»?
20. Что означает процесс продажи?
21. Что относится к расходам на продажу?
22. Какие два способа учета процесса продажи применяются организациями?
23. На каком счете отражается результат от продажи продукции?
24. Как ведется учет продажи по моменту отгрузки продукции?
25. Как ведется учет процесса продажи по моменту оплаты?

Контрольное задание

Предлагается сквозная задача по учету хозяйственных процессов. В результате решения необходимо определить:

По учету процесса снабжения – фактическую себестоимость приобретенных материалов;

По процессу производства – фактическую себестоимость готовой продукции;

По учету процесса продажи – финансовый результат, полученный в результате деятельности организации.

Данные для решения:

Остатки по счетам синтетического и аналитического учета организации

Счет №	Название счета	С-до на 01.09	
		дебет	кредит
10-1	<i>Материалы по оптовым ценам:</i>		
	Ткань шерстяная 100 м по 200 руб. за 1 м	20 000	
	Ткань шелковая 120 м по 300 руб. за 1 м	36 000	
	Итого	56 000	

Счет №	Название счета	С-до на 01.09	
		дебет	кредит
10-ТЗР	<i>Транспортно-заготовительные расходы:</i> Ткань шерстяная Ткань шелковая Итого	1400 1800 3200	
10-2	<i>Вспомогательные материалы:</i> По оптовым ценам ТЗР итого	15 400 616 15 616	
20	<i>Основное производство:</i> Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого Сальдо на 01.10 т. г. составляет: Костюмы шерстяные – 28 600 Платья шелковые – 31 400 Итого 60 000	13 800 18 100 31 900	
43	Фактическая себестоимость готовой продукции: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого	21 800 5800 27 600	

Регистрационный журнал хозяйственных операций за сентябрь месяц

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Акцептован счет-фактура ООО «Гарант» за поступившие материалы: Ткань шелковая 100 м по 300 руб. за 1 м Ткань шерстяная 170м по200 руб. за 1 м Железнодорожный тариф Итого	30 000 34 000 3960 67 960
2	Начислена заработная плата за погрузо-разгрузочные работы (основные материалы)	1200
3	Начисления на заработную плату в размере 30,2%	362

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
4	Акцептован и оплачен счет-фактура ООО «Сервис» за доставку основных материалов	716
5	Предъявлен и утвержден авансовый отчет подотчетного лица на расходы по приобретению основных материалов за счет подотчетных сумм	290
6	Отпущены основные материалы для их изготовления продукции: Костюмы из шерстяной ткани 180 м по 200 руб. за 1 м Платя из шелковой ткани 240 м по 300 руб. за 1 м Итого	36 000 72 000 108 000
7	Списаны на затраты производства отчетного месяца ТЗР, приходящиеся на основные материалы, в размере, который необходимо определить по расчету (табл. 7.1; и 7.2) на: Костюмы шерстяные Платя шелковые Итого	
8	Отпущены вспомогательные материалы для: Общепроизводственных целей Общехозяйственных нужд Итого	1200 1000 2200
9	Списаны на затраты отчетного месяца ТЗР, приходящиеся на вспомогательные материалы (расчет произвести по данным сальдо на начало месяца и операций в таблице, соответствующей 7.1): Общепроизводственные цели Общехозяйственные нужды	
10	Начислена заработная плата работникам организации: Рабочим за изготовление костюмов Рабочим за пошив платьев Работникам производственных подразделений Управленческому персоналу Итого	34 000 48 000 1800 2100 85 900
11	Начисления на заработную плату работников организации: Рабочим за изготовление костюмов Рабочим за пошив платьев Работникам производственных подразделений Управленческому персоналу Итого	8908 12576 472 550 22506

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
12	Начислена амортизация основных средств: Производственных подразделений Общехозяйственного назначения Итого	2400 1800 4200
13	Акцептован и оплачен счет-фактура ООО «Дальэнерго» за электроэнергию, потребленную для: Производственных целей Общехозяйственных нужд Итого	1400 800 2200
14	Распределяются общепроизводственные расходы между видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого (Расчет произвести в таблице 7.3.)	
15	Распределить общехозяйственные расходы между видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого (Расчет произвести в таблице 7.3.)	
16	Отпущены материалы для упаковки готовой продукции: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого	1400 900 2300
17	Фактическая производственная себестоимость продукции, выпущенной из производства и сданной на склад: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого Для расчета необходимо использовать остатки по счету 20 «Основное производство» на 01.09 и 01.10 т. г. и затраты, собранные	

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
18	Фактическая себестоимость продукции, отгруженной покупателям: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого	 58 500 90 450 148 950
19	Распределяются расходы на продажу по прямому принципу: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого	
20	Признание выручки, если учет продаж ведется по методу начисления: Костюмы шерстяные Платья шелковые НДС Итого	 65 200 102 800 33 600 201 600
21	Начислен НДС: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого	 13 040 20 560 33 600
22	Перечислена задолженность бюджету по НДС	33 600
23	Поступила оплата от покупателей за проданную продукцию	201 600
24	Результат от продажи готовой продукции: Костюмы шерстяные Платья шелковые Итого Расчет производится по данным счета 90 «Продажи»	

Дополнительные данные:

по учету процесса снабжения – ТЗР за отчетный месяц составляют:

Ткань шелковая – 6,36%, ткань шерстяная – 10,15%;

по учету процесса производства – фактическая производственная себестоимость продукции за отчетный месяц составляет:

Костюмы шерстяные – 73 405руб., платья шелковые – 90 450 руб.;

по учету процесса продажи – финансовый результат от продажи готовой продукции (прибыль) составляет: костюмы шерстяные – 5300 руб., платья шелковые – 11 560 руб.

Таблицы, используемые для расчета показателей.

Таблица 7.1

Расчет ТЗР за сентябрь месяц т.г.

№ п/п	Показатели	Ткань шелковая			Ткань шерстяная		
		Оптовая цена	ТЗР (+)	Фактическая себестоимость	Оптовая цена	ТЗР (+)	ТЗР (+)
1	Сальдо на 01.09						
2	Поступило за месяц						
3	Итого (1+2)						
4	% ТЗР						
5	Отпущено в производство						
6	Сальдо на 01.10						

Таблица 7.2

Распределение ТЗР между видами материалов пропорционально их количеству

№ п/п	Виды материалов	Количество	Сумма, руб.
1	Ткань шелковая		
2	Ткань шерстяная		
	Итого		

Для расчета необходимо собрать сумму расходов, связанных с приобретением по дебету счета 10-ТЗР, а затем полученный результат распределить между видами материалов пропорционально их количеству.

Таблица 7.3

Ведомость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Виды продукции	База распределения (основная заработная плата рабочих)	Общепроизводственные расходы (счет 25)	Общехозяйственные расходы (счет 26)
Костюмы шерстяные			
Платья шелковые			
Итого			

Тесты промежуточного контроля

1. *Затраты по снабжению организации предметами труда отражаются на счетах:*

- 1) 10 «Материалы»
- 2) 20 «Основное производство»
- 3) 90 «Продажи»

2. *На каком счете отражаются расходы по продаже:*

- 1) 90 «Продажи»
- 2) 44 «Расходы на продажу»
- 3) 20 «Основное производство»

3. *Процесс производства – это совокупность операций, связанных с:*

- 1) заготовлением предметов труда
- 2) производством продукции, работ, услуг
- 3) продажей продукции, работ, услуг.

4. *При отпуске материалов в производство, они могут быть оценены:*

- 1) инвентарной стоимости
- 2) первоначальной стоимости
- 3) по себестоимости первых по времени закупок.

5. *Под косвенными расходами организации понимают:*

- 1) расходы, связанные с изготовлением конкретных видов изделий
- 2) расходы, связанные с изготовлением двух и более изделий
- 3) заработная плата производственных рабочих.

6. *Остаток по дебету счета 20 «Основное производство» показывает:*

- 1) затраты в незавершенное производство
- 2) затраты отчетного периода
- 3) фактическую производственную себестоимость готовой продукции.

7. *Готовая продукция – это продукция:*

- 1) выпущенная из производства и сданная на склад организации
- 2) продукция, отгруженная покупателям
- 3) продукция, оплаченная покупателем.

8. *Полная фактическая себестоимость готовой продукции исчисляется на счетах:*

- 1) 43 «Готовая продукция»
- 2) 90 «Продажи»
- 3) 45 «Товары отгруженные»

9. При учете процесса продажи финансовый результат определяется на счете

- 1) 62 «расчеты с покупателями»
- 2) 99 «Прибыль и убытки»
- 3) 90 «Продажи»

10. При учете процесса продажи по моменту отгрузки используются счета:

- а) 62 «расчеты с покупателями»
- б) 45 «Товары отгруженные»
- в) 90 «Продажи»

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	2	2	3	2	1	1	1	2	1

Тема 8. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

Отражение многообразных хозяйственных операций с целью их группировки и контроля осуществляется на большом количестве счетов. Важным условием правильного применения счетов бухгалтерского учета является их классификация. Она может осуществляться по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах.

В бухгалтерском учете выделяют три наиболее существенных признака группировки счетов: экономическое содержание, назначение и структура, отношение к балансу.

В основу первой группировки положено экономическое содержание объектов бухгалтерского учета, отражаемых на счетах. Она показывает принадлежность счетов по экономической однородности к хозяйственным средствам, источникам их образования и хозяйственным процессам.

1. По экономическому содержанию объектов учета счета делятся на три группы:

- счета для учета хозяйственных средств (имущества);
- счета для учета источников хозяйственных средств;
- счета для учета хозяйственных процессов.

1. Счета для учета хозяйственных средств подразделяются на четыре группы:

- счета для учета основных средств;
- счета для учета нематериальных активов;
- счета для учета оборотных средств;
- счета для учета долгосрочных финансовых инвестиций.

1.1 Для учета основных средств применяются счета:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Износ основных средств»;

- 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
 - 07 «Оборудование к установке» и др.
- 1.2 Для учета нематериальных активов используются счета:
- 04 «Нематериальные активы»;
 - 05 «Амортизация нематериальных активов».
- 1.3 Оборотные средства учитываются на следующих счетах:
- 09 «Арендные обязательства к поступлению»;
 - 10 «Материалы»;
 - 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»;
 - 97 «Расходы будущих периодов»;
 - 43 «Готовая продукция»;
 - 41 «Товары»;
 - 50 «Касса»;
 - 51 «Расчетные счета»;
 - 52 «Валютные счета»;
 - 55 «Специальные счета в банках»;
 - 57 «Переводы в пути»;
 - 58 «Финансовые вложения»;
 - 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
 - 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и прочие счета для учета материальных ценностей, денежных средств и дебиторской задолженности.

1.4 Для учета долгосрочных финансовых инвестиций применяются счета:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2. Счета для учета источников хозяйственных средств подразделяются на две группы:

- счета для учета источников собственных средств (собственного капитала);
- счета для учета источников заемных (привлеченных) средств (обязательств).

2.1 Для учета источников собственных средств применяются счета:

- 80 «Уставный капитал»;
- 82 «Резервный капитал»;
- 83 «Добавочный капитал»;
- 84 «Нераспределенная прибыль»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;
- 99 «Прибыли и убытки»;
- 86 «Целевые финансирование и поступления»;
- 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»; 63 «Резервы по сомнительным долгам».

2.2 Для учета источников заемных средств используются счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и другие счета для учета кредиторской задолженности.

3. Счета для учета хозяйственных процессов подразделяются на три подгруппы:

- счета для учета процесса снабжения;
- счета для учета процесса производства;
- счета для учета процесса продажи готовой продукции.

Счета для учета хозяйственных процессов предназначены для учета затрат (расходов) по снабжению, производству и реализации продукции.

3.1 Для учета процесса снабжения используются счета:

- 10 «Материалы»;
- 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
- 16 «Отклонение в стоимости материалов».

3.2 К счетам для учета процессов производства относятся счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства»;
- 40 «Выпуск продукции»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;
- 97 «Расходы будущих периодов» и др.

3.3 Для учета процесса реализации применяются счета:

- 44 «Расходы на продажу»;
- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Схема классификации счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре представлена на рисунке 8.1.

2. Классификация счетов по назначению и структуре предусматривает подразделение счетов в зависимости от их непосредственной функции в учетном процессе и отражение на них тех или иных результатов. Она показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели.



Рис. 8.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

По назначению и структуре счета делят на пять групп:

- основные;
- регулирующие;
- распределительные;
- калькуляционные;
- сопоставляющие.

2.1 Основные счета применяют для учета наличия и движения хозяйственных средств и их источников. К ним относятся материальные, нематериальные, денежные счета учета капитала.

2.1.1. *Денежные счета* отражают операции по приходу, расходу и перечислению денежных средств. К ним относятся счета:

- 50 «Касса»;
- 51 «Расчетный счет»;
- 52 «Валютный счет»;
- 55 «Специальные счета в банках»;
- 57 «Переводы в пути».

2.1.2. *Нематериальные счета* предназначены для отражения ценностей, которые, как правило, не имеют физически осязаемой ценности (права на использование, патенты, торговые марки, товарные знаки и т.д.). К этой группе относится счет 04 «Нематериальные активы».

2.1.3. *Материальные счета* предназначены для учета и контроля за движением материальных ценностей. На них отражают операции по поступлению и расходованию материальных ценностей. Особенностью этих счетов является, то что количественный учет по ним обязателен, за исключением розничной торговли. Наличие этих ценностей систематически проверяется путем инвентаризации.

К материальным ценностям относятся следующие счета:

- счет 01 «Основные средства»;
- 03 «Доходы вложения в материальные ценности»;
- 10 «Материалы»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 41 «Товары»;
- 45 «Товары отгруженные»;
- 81 «Собственные акции».

Все материальные, нематериальные и денежные счета – активные.

Дебетовое сальдо показывает остаток ценностей на начало или конец отчетного периода, оборот по дебету – поступление, а обороты по кредиту – выбытие ценностей.

Для аналитического учета по видам материальных ценностей используются натуральные и денежные измерители.

2.1.4 *Счета для учета капитала* предназначены для отражения операций по формированию и использованию различных видов капитала предприятия. К этим счетам относятся:

- 80 «Уставный капитал»;
- 82 «Резервный капитал»;
- 83 «Добавочный капитал»;
- 86 «Целевое финансирование».

Все данные счета – пассивные. По кредиту этих счетов отражают операции по формированию капитала или его увеличению, по дебету – использование средств капитала или его уменьшение по другим причинам. Кредитовое сальдо показывает наличие капитала. Аналитический учет ведется в отдельности по каждому из видов капитала в денежном измерителе.

2.1.5 *Ссудные счета* предназначены для отражения полученных, погашенных кредитов и займов. К ним относятся счета:

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Все они пассивные. По ссудным счетам в кредит записывают полученные ссуды, а в дебет – перечисление средств в погашение ссуды, уменьшающие кредитные обязательства предприятия.

2.1.6 *Расчетные счета* используются для отражения расчетов организации с другими организациями и лицами. Расчетные счета отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности. Счета учета дебиторской задолженности являются активными, счета учета кредиторской задолженности являются пассивными.

Счета, по которым задолженность может переходить из дебиторской в кредиторскую, и обратно являются активно-пассивными.

К активным счетам следует отнести:

58 «Финансовые вложения».

К пассивным:

70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К активно-пассивным:

60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

68 «Расчеты по налогам и сборам»;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

75 «Расчеты с учредителями»;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебетовое сальдо на этих счетах показывает размер дебиторской задолженности данному предприятию, оборот по дебету – увеличение, а по кредиту – уменьшение дебиторской задолженности.

Кредитовое сальдо показывает размер долга данного предприятия другим предприятиям или отдельным лицам. Оборот по кредиту показывает увеличение долга, по дебету – уменьшение.

В балансе дебетовое сальдо записывается в активе, кредитовое – в пассиве.

Схема основного активно-пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Сальдо – размер дебиторской задолженности	Сальдо – размер кредиторской задолженности
Оборот – уменьшение дебиторской и увеличение кредиторской задолженности	Оборот – увеличение кредиторской и уменьшение дебиторской задолженности

Аналитический учет по всем расчетным счетам ведется в разрезе отдельных предприятий и лиц. Для увязки с синтетическим учетом обязательно составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Контроль за состоянием расчетов имеет большое значение для предприятия. Не взысканная своевременно дебиторская задолженность ведет к снижению платежеспособности предприятия, а задержка погашения кредиторской задолженности ухудшает финансовое состояние других предприятий. Поэтому дебиторская и кредиторская задолженности должны находиться под постоянным контролем.

2.2 Регулирующие счета предназначены для уточнения и регулирования оценки отдельных объектов имущества и его источников. Использование регулирующих счетов вызвано тем, что оценка имущества (хозяйственных средств) в текущем бухгалтерском учете не совпадает с его фактической стоимостью. В текущем учете применяется неизменная историческая оценка имущества, а его фактическая стоимость постоянно изменяется. Чтобы получить фактическую стоимость имущества или фактические размеры его источников, используются регулирующие счета, которые необходимы для уточнения оценки хозяйственных средств или их источников, для повышения аналитичности получаемой информации.

Регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные счета служат для определения действительной величины регулируемого объекта путем вычитания из его первоначальной оценки. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий – пассивного (противостоящий ему или контрактивный).

Контрарный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета. К таким счетам относятся 02 «Износ основных средств» к счету 01 «Основные средства», 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы». Контрарные счета дают возможность не только определить остаточную стоимость основных средств, но сохранить без изменения показатель их первоначальной стоимости.

Схема контрарного счета

Регулируемый активный Дт счет Кт	Регулирующий Дт контрактивный счет Кт
Остаток А	Остаток Б
$A - B = B,$	

где А – начальная оценка регулируемого счета;

Б – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из начальной оценки;
В – действительная оценка регулируемой статьи.

Контрарные счета имеют две особенности:

1) Будучи соответственно пассивными и находясь в пассиве баланса, в действительности к ним отношения не имеют, т.к. связаны с той стороной баланса в которой отражается основной или регулируемый счет;

2) Контрарные счета имеют особое экономическое значение: сальдо контрарного счета вычитается из суммы сальдо основного счета для получения реальной стоимостной величины объекта, учитываемого на основном счете. Поэтому сальдо контрарных счетов отражает лишь ту величину средств или источников, которая была в прошлом.

Дополнительные счета предназначаются для определения действительной величины регулируемого объекта путем прибавления к его первоначальной оценке регулирующей суммы. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

К дополнительным активным счетам относится счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Применение этого счета дает возможность учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельно от материальных ценностей, к которым они относятся. Следовательно, суммы активного счета «Материалы» дополняются суммами активного счета «Отклонения» в стоимости материалов», поэтому последний относится к дополнительным.

Схема дополнительных активных счетов

Регулируемый активный счет		Дополнительный активный счет	
Дт	Кт	Дт	Кт
Остаток Ж		Остаток З	

$Ж + З = И,$

где Ж – первая оценка регулируемой статьи;

З – сумма регулирующей статьи, дополняющей первую оценку;

И – вторая оценка регулируемой статьи.

В отличие от контрарных дополнительные счета имеют прямое отношение к той части баланса, в которой они показываются. По своей экономической природе эти счета отражают действительную величину средств которую надо добавить к сальдо дополняемого счета, чтобы получить полное представление о данном объекте учета.

Контрарно-дополнительные счета сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов. Их назначение – корректирование

данных соответствующего основного счета в тех случаях, когда регулирующие суммы по своему характеру меняются: носят то контрарный, то дополнительный характер. По своей структуре они являются активно-пассивными. Например, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, когда на счете делаются записи методом красное сторно (уменьшения) – в качестве контрарного счета.

Схема контрарно-дополнительных счетов

Регулируемый активный			Контрарно-		
Дт	счет	Кт	Дт	дополнительный счет	Кт
Остаток Н			Остаток О		Остаток П

$$Н + (О - П) = Р,$$

где Н – первая оценка регулируемой статьи;

О – сумма регулируемой статьи, дополняющая первую оценку;

П – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из первой оценки;

Р – вторая оценка регулируемой статьи.

2.3 Операционные счета предназначены для учета процесса хозяйственной деятельности. Они подразделяются на три группы:

- калькуляционные
- собирательно-распределительные
- операционно-результативные.

2.3.1 *Калькуляционные счета* предназначены для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Эти счета активные. Расчет себестоимости продукции принято называть калькуляцией, а счета, содержащие необходимые данные для составления калькуляции, – калькуляционными.

Схема калькуляционного счета

Дебет	Кредит
Оборот – затраты по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг	Оборот – списание фактической себестоимости выпущенной продукции или затрат по выполненным работам и оказанным услугам
Сальдо – незавершенное производство	

По дебету счета отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), а по кредиту – списание выпущенной продукции по фактической себестоимости или списание фактических расходов по законченным работам.

Сальдо – дебетовое. Оно показывает затраты по незаконченным процессам и называется – незавершенное производство.

К калькуляционным относятся следующие счета:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 «Расходы на продажу».

Калькуляционные счета имеют большое значение в учете. Они позволяют получить информацию, необходимую для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, услуг, что очень важно для оценки качества работы предприятия, т.к. чем меньше себестоимость, тем больше прибыль.

Остатки по счетам отражаются в балансе организации во II разделе «Оборотные активы» актива баланса по статье «Затраты в незавершенное производство».

Если организация производит продукцию, затраты списываются на счет 20, если не производит, то на 44.

2.3.2 *Собирательно-распределительные счета* предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства.

К ним относятся:

- счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
- счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Особенность этих счетов состоит в том, что по окончании учетного периода они закрываются, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» переходящего остатка не имеет и отражения в балансе не находит. В конце месяца этот счет закрывается.

Таким образом, по дебету счетов 25, 26, собираются все производственные расходы по определенному процессу, а по кредиту показывается распределение собранных расходов с отнесением сумм в дебет соответствующих счетов.

Порядок распределения расходов по счетам 25, 26, между объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

Экономическое содержание записей по счету 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Кредит
<p>Оборот: обобщается информация о фактически произведенных расходах по обслуживанию основного и вспомогательного производств; расходы на содержание и эксплуатацию машин; амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств производственного назначения; ремонт основных средств;</p> <p>расходы по страхованию производственного имущества; расходы по отоплению, освещению, содержанию производственных помещений; арендная плата за производственные помещения;</p> <p>заработная плата производственного персонала</p>	<p>Оборот – списание собранных расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на счет 20 «Основное производство»; – на счет 23 «Вспомогательное производство»

В конце месяца этот счет закрывается: Дт20 Кт25 – на сумму цеховых затрат.

Экономическое содержание записей по счету 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	Кредит
<p>Оборот: управленческие и хозяйственные расходы, не относящиеся непосредственно к производственным процессам; содержание аппарата управления; амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; оплата информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.д.</p>	<p>Оборот – списание собранных расходов</p> <ul style="list-style-type: none"> – на счет 20 «Основное производство» – на счет 23 «Вспомогательное производство», если вспомогательные производства производили изделия, работы, услуги на сторону – счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы на сторону.

2.3.3 *Операционно-результативные счета* предназначены для учета процесса реализации и выявления финансового результата. К данной группе можно отнести один счет 90 «Продажи». Учет процесса реализации на счете 90 «Продажи» осуществляется нарастающим итогом с начала года. Для накопления сумм поступлений и затрат, связанных с реализацией к счету 90 «Продажи», рекомендуется открывать субсчета:

- 90/1 «Выручка»
- 90/2 «Себестоимость продаж»
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»
- 90/4 «Акцизы»
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Перечень субсчетов может уточняться каждой организацией, в зависимости от фактических расходов, связанных с продажей.

По каждому субсчету накапливается в течение года соответствующие суммы. Однако в целом счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается при списании выявленного финансового результата на счет 99 «Прибыль, убытки».

2.4 Отчетно-распределительные счета предназначены для распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами с целью равномерного включения расходов в издержки производства или обращения и точного отражения в учете полученных доходов. К этим счетам относятся: активный счет 97 «Расходы будущих периодов» и два пассивных счета – 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение ценных бумаг», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На счете 97 «Расходы будущих периодов» учитывают расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Например, в октябре текущего года произведена подписка на газеты и журналы на сумму 1200 руб. Деньги перечислены с расчетного счета. Расходы оплачены в октябре текущего года, но относятся к следующему отчетному периоду. Произведенные расходы нельзя отнести на затраты текущего периода, т.к. это приведет к неправильному определению конечного финансового результата.

При наступлении следующего года расходы будут равномерно включаться в издержки, ежемесячно в размере 1/12 стоимости годовой подписки.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. По кредиту счета 83 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущему отчетному периоду, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которым эти доходы относятся. Аналитический учет по этому счету ведется в разрезе каждого вида доходов.

На счетах это отражается следующим образом:

«Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 15 000	
	1) 1200

«Расходы будущих периодов»

Дебет	Кредит
1) 1200	2) 100
	3) 100

«Издержки обращения»

Дебет	Кредит
2) 100	
3) 100	

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» служит для учета затрат, которые относятся к данному периоду, но будут произведены в следующих периодах. На нем учитывается образование резерва на выплату отпускных.

Оплачиваемые предприятием отпуска могут предоставляться в отдельные месяцы разному количеству работающих, в связи с этим суммы выплат за время отпусков в разные периоды могут быть разными. Для правильного исчисления себестоимости продукции важно, чтобы эти расходы включались в себестоимость равномерно на протяжении всего года. Поэтому эти расходы зарезервированы, т.е. ежемесячно относятся в Дт 20, 25, 26, 23 и Кт 96/субсчет «резервы на отпуск» в размерах, определенных планом, а использование

Дт96 Кт70 – отпускные.

Аналитический учет по финансово-распределительным счетам ведется по каждому виду расходов в отдельности.

Значение финансово-распределительных счетов состоит в том, что они дают возможность равномерно отражать расходы и доходы по соответствующим отчетным периодам в целях правильного определения конечного результата работы предприятия.

2.5 Финансово-результатные счета предназначены для контроля над финансовым результатом хозяйственной деятельности предприятия. К ним относится счет 84 «Нераспределенная прибыль», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о доходах и расходах организации, кроме через выплаченных.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании финансового результата в отчетном году. На данный счет списывают:

- финансовый результат от основного вида деятельности выявленный на счете 90 «Продажи»;
- сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- потери, доходы и расходы, возникающие в результате событий чрезвычайного характера;
- авансовые платежи по налогу на прибыль, санкции налоговых органов, перерасчеты по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли.

По окончании года закрываются субсчета, открытые к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», а финансовый результат отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По окончании года производится расчет налога, исходя из фактической прибыли, и корректируется сумма ранее начисленных платежей. Дт99 Кт68, если платежей меньше причитающейся суммы, если больше, то излишне перечисленная сумма сторнируется.

Заключительной записью декабря производится списание с баланса финансового результата отчетного года

1. Списывается чистая прибыль отчетного года Дт99 Кт84
2. Списывается убыток отчетного года Дт84 Кт99.

3. По отношению к балансу счета делятся на две подгруппы: балансовые и забалансовые.

3.1. *К балансовым* относятся счета для учета хозяйственных средств (имущества) и их источников (обязательств), распорядителем которых является данное предприятие.

3.2. *Забалансовыми* называют счета, которые расположены за валютой баланса. На забалансовых счетах учитываются ценности, которые не принадлежат данному предприятию и временно находятся у него в пользовании.

К забалансовым относятся следующие счета:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию» и т.п.

Особенностью этих счетов является отсутствие на них двойной записи. Операции записываются только в дебет или кредит забалансового счета без корреспонденции с другими счетами.

8.2. План счетов бухгалтерского учета

План счетов представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором каждый счет имеет наименование и код. Они делятся на *синтетические* счета (первого порядка) и *субсчета* (второго порядка).

В настоящее время действует план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Министерством финансов Российской Федерации 31 октября 2000 г. № 94 н. Согласно плану счетов и инструкции по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, фор-

мы собственности, организационно-правовой формы, ведущих материальный учет методом двойной записи.

План счетов ориентирован на рыночную экономику и международные стандарты бухгалтерского учета.

В действующем плане счетов все счета бухгалтерского учета сгруппированы в восемь разделов:

- I. Внеоборотные активы
- II. Производственные запасы
- III. Затраты на производство
- IV. Готовая продукция, товары и реализация
- V. Денежные средства
- VI. Расчеты
- VII. Капитал
- VIII. Финансовые результаты
- IX Забалансовые счета.

Всего в основном плане счетов предусмотрено около восьмидесяти счетов первого порядка и девяти забалансовых счетов.

В Плане счетов бухгалтерского учета каждый счет имеет код (номер), состоящий из двух знаков (первый – счет 01 «Основные средства», последний – 99 «Прибыли и убытки»).

Все эти счета называются счетами первого порядка. Кроме того, к ряду счетов первого порядка предусмотрены субсчета. Например, счет 10 «Материалы» имеет восемь субсчетов: «Сырье и материалы», «Топливо», «Строительные материалы» и др., счет 52 «Валютный счет» – три субсчета: «Транзитный валютный счет», «Валютные счета внутри страны», «Валютные счета за рубежом».

Применение кодов позволяет быстрее составлять бухгалтерские проводки, облегчает заполнение учетных регистров и применение вычислительной техники для обработки учетной информации.

Вопросы для самоконтроля

1. Каково значение и задачи классификации счетов?
2. Как классифицируются счета по экономическому содержанию?
3. Как классифицируются счета по структуре и назначению?
4. Как классифицируются счета по отношению к балансу?
5. Каково значение и сущность плана счетов?
6. Счета процесса производства
7. Счета основные
8. Счета регулирующие
9. Счета распределительные
10. Счета калькуляционные
11. Счета сопоставляющие.

Тесты промежуточного контроля

1. По экономическому содержанию выделяются следующие группы счетов:

- 1) счета учета, фондовые, расчетные;
- 2) счета основные, регулирующие, счета хозяйственных процессов и их результатов;
- 3) счета учета хозяйственных средств, счета учета источников образования средств, счета для учета хозяйственных процессов;
- 4) фондовые и операционные счета.

2. К какой группе счетов по классификации по экономическому содержанию относятся счета: б6 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и б7 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»?

- 1) к группе счетов хозяйственных операций;
- 2) к группе счетов заемных источников формирования имущества;
- 3) к группе счетов основных средств;
- 4) к группе счетов собственных источников формирования имущества.

3. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре отвечает на вопрос:

- 1) «каково строение счета?»
- 2) «для получения каких показателей используется?»
- 3) «как получить эти показатели?»
- 4) любой их перечисленных выше

4. Какой группе счетов при классификации по назначению и структуре относится счет 90 «Продажи»?

- 1) к группе основных счетов;
- 2) к группе операционно-результативных счетов;
- 3) к группе регулирующих счетов;
- 4) к группе финансово-результативных счетов.

5. Какие из перечисленных групп счетов не имеют самостоятельного значения и применяются только с основными счетами:

- 1) финансово-результативные;
- 2) регулирующие;
- 3) отчетно-распределительные;
- 4) операционные.

6. Какие из перечисленных ниже групп счетов предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными периодами?

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

7. Какие из групп счетов участвуют в учете затрат и исчисления себестоимости продукции работ, услуг:

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

8. Найдите в приведенных группах калькуляционные счета:

- 1) 90, 91, 26, 25;
- 2) 20, 21, 23, 29, 44;
- 3) 40, 43, 15, 45, 83;
- 4) 21, 40, 44, 05, 07.

9. В какой группе отражены собирательно-распределительные счета?

- 1) 02, 05, 01, 04;
- 2) 70, 20, 60, 90;
- 3) 25, 26;
- 4) 20, 23, 25, 26.

10. В какой группе отражены регулирующие счета?

- 1) 02, 05, 16, 40;
- 2) 81, 82, 86, 84;
- 3) 50, 51, 52, 56;
- 4) 60, 76, 71, 68.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	2	4	2	2	1	2	2	3	1

Тема 9. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

9.1. Учетные регистры

Под техникой бухгалтерского учета понимается способ его проведения, т.е. способ регистрации учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации. Для этой цели разработаны учетные регистры. По своему внешнему виду они подразделяются на книги, журналы, карточки, 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).

Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы определенного формата и графления. Их используют на тех участках, где необходим усиленный контроль. Применение их 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 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 при злоупотреблениях и хищениях.

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.

По видам учетных записей регистры делятся на: хронологические, систематические, комбинированные.

Хронологические регистры используются для регистрации хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих документов и полнотой бухгалтерских записей. Примером хронологического регистра служит регистрационный журнал – Книга учета хозяйственных операций.

Систематические регистры применяются для записей однородных по содержанию хозяйственных операций. Это регистры для ведения бухгалтерских счетов. Примером может служить Главная книга. На каждый синтетический счет в ней открывается отдельная страница.

В *комбинированных регистрах* сочетаются хронологическая и систематическая записи. Например, в журналах-ордерах записи ведут по синтетическим счетам в хронологическом порядке.

По объему сведений (назначению) регистры делят на: синтетические, аналитические, комбинированные.

В *синтетических регистрах* записи ведут в денежном выражении с указанием даты, номера документа, но, как правило, без пояснительного текста. К таким относятся Главная книга и большинство журналов-ордеров.

Аналитические регистры используют для записей по аналитическим счетам. В них указывается номер и дата документа, краткое содержание хозяйственной операции. При учете товарно-материальных ценностей указывают денежные и натуральные измерители. Примером аналитических регистров служат карточки, книги, ведомости.

Регистры, в которых совмещается синтетический и аналитический учет, называются *комбинированными*. Записи в учетные регистры делают вручную (шариковой ручкой, чернилами), на пишущей машинке или с помощью компьютерной программы.

Записи бывают простыми и копировальными. Простые записи осуществляются в одном учетном регистре, а копировальные с помощью копировальной бумаги одновременно в нескольких регистрах. Записи в учетных регистрах следует вести аккуратно на каждой строке, подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

9.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах

При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. Они должны быть выявлены и исправлены.

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется: сплошная проверка (пунктировка записей), выборка, просмотр первичных документов.

Пунктировка записей состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (V) для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие – нет.

Выборка – способ выявления ошибок при несовпадении синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются путем *просмотра их и ознакомления с первичными документами*, на основании которых были составлены проводки.

После того, как ошибки найдены, производят их исправление.

Корректирующий способ применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных записей одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и надписывания правильных сумм, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом *«дополнительных проводок»*. Этот способ применяется также в том случае, если корреспонденция счетов правильная, но сумма указана меньшая, чем следовало, или ошибка обнаружена после подведения итогов. Ошибка исправляется путем составления дополнительной бухгалтерской проводки.

Например, была составлена проводка: Дт 10 Кт 60 200 рублей, а следовало указать сумму 250 рублей.

Для исправления ошибки составляют дополнительную проводку на сумму разницы $(250-200) = 50$ руб.

Дт 10 Кт 60 50 руб.

Способ «Красное сторно» (аннулирование) применяется при исправлении ошибок в корреспонденции счетов. Цифры, записанные красными чернилами на счетах, при подсчете итогов вычитаются.

Например, на расчетный счет поступил платеж от покупателя на сумму 500 руб.

По этой операции была составлена проводка: Дт 51 Кт 60 500

Для исправления ошибки составляют такую же проводку, но красными чернилами: Дт 51 Кт 60 500

Затем составляют правильную проводку:

Дт 51 Кт 62 500

51		60		62	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 5000			С. 7000	С. 5000	
2) 5000			1) 5000		3) 5000
3) 5000			2) 5000		
Об. 5000	Об. -	Об. -	Об. -	Об. -	Об. 5000
С. 9200			С. 7000		

Способ обратных проводок используется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом неправильная запись исправляется обратной проводкой, а затем делается правильная запись.

Например, отпущены материалы для изготовления продукции на сумму 2500 руб.

Неправильная проводка: Дт 23 Кт 10 2500

Обратная проводка: Дт 10 Кт 23 2500

Правильная проводка: Дт 20 Кт 10 2500

Данный способ можно использовать, если не искажается экономическое содержание операции.

9.3. Формы бухгалтерского учета

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации с использованием различных регистров аналитического и синтетического учета, их состояние, взаимосвязь и последовательность записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнал-главная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная, простая, упрощенная (с использованием регистров для учета имущества).

Мемориально-ордерная форма – старейшая из применяемых в настоящее время (рис. 9.1).

Мемориально-ордерная форма учета получила свое название от учетного регистра – мемориальный ордер. Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления, в которых указываются записи по хозяйственным операциям. За каждым мемориальным орде-

ром закрепляется постоянный номер, что позволяет составлять лишь один ордер в месяц на каждую группу однородных операций. Документы, на основании которых заполняется мемориальный ордер, подшиваются к нему.

Мемориальный ордер № 1 за январь 200_г.

Основание (ссылка на документ)	Дебет	Кредит	Сумма
Накопительная ведомость по дебету счета 50 и т.д. · · ·	50	51	4000
Итого			4000

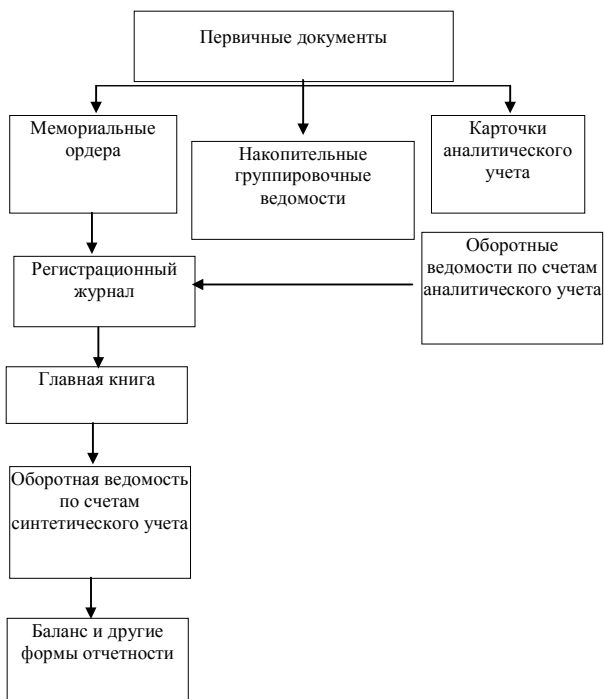


Рис. 9.1. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Оформление ордера регистрируют в хронологическом порядке в журнале регистрации мемориальных ордеров (хронологический регистр синтетического учета).

Итого оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов, что подтверждает правильность разности операций по счетам синтетического учета.

Записи из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги (контрольной ведомости), которая является синтетическим регистром систематического учета. В Главной книге содержатся только синтетические счета, каждому из которых отводится отдельный лист. В левой стороне счета отражаются дебетовые записи, в правой – кредитовые. Записи производятся в шахматном порядке, т.е. с указанием корреспонденции счетов. В Главной книге отражаются только обороты по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

Регистрационный журнал за январь 20XX г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления ордеров	Суммы по мемориальным ордерам, руб.
1.	12.12	4000
2.	и т. д. 15.12 и т.д.	68 000
Итого за декабрь		72 000

Главная книга по счету 50 «Касса»

Дата	Номер М/О	Кредит счетов 51 71	Итого по дебету	Дата	Номер М/О	Дебет счетов 70 51	Итого по кредиту
12.12 и т.д.	1	4000	4000	30.12		3000	3000
Итого		4000	4000			3000	3000

На основе итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам или шахматная оборотная ведомость. Итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров для проверки полноты отражения хозяйст-

венных операций. На основе оборотной ведомости по синтетическим счетам составляется баланс.

Аналитический учет ведется подобно синтетическому в карточках на основе первичных документов, подшитых к мемориальным ордерам. По данным об остатках и оборотах, отражаемых в карточках, составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги таких ведомостей сверяются с итогами оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Журнально-ордерная форма получила название от основных регистров журналов-ордеров, в которых сочетается хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи (рис. 9.2).



Условные обозначения:

- текущие записи;
- однократная запись;
- сверка данных.

Рис. 9.2. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

Журналы-ордера ведутся непосредственно на основании первичных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых на

них операций. При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопительных и группировочных вспомогательных ведомостях или таблицах, итогов которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Журналы-ордера имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Построены они по кредитовому принципу и ведутся по кредиту одного счета или нескольких экономически однородных счетов. Заранее предусмотрена типовая корреспонденция счетов, что уменьшает вероятность появления ошибок. Журналы-ордера имеют различное строение в зависимости от особенностей учитываемых объектов.

Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса»

Дата выписки	В дебет счетов 51 70 71 и т. д.	Итого по кредиту
01	1000	1000
02	2700	2700
03 и т.д.	300	300
Итого	1000 2700 300	4000

В дополнении к журналам-ордерам и ведомостям могут создаваться разработочные таблицы, где производиться расчеты амортизации и др., используемые для записей в ведомости и журналы-ордера.

Ведомость № 1 по кредиту счета 50 «Касса» за январь 200_г. сальдо на 01.01 по Главной книге – 1600 руб.

Дата выписки	В дебет счетов 51 90 71 и т. д.	Итого по дебету
1. 01	100	100
8. 01	200	200
10.01 и т.д.	2000	2000
Итого	200 2000 100	23000

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая в течении года ведется по дебетовому признаку. В нее дебетовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров, а затем подсчитываются общий оборот по дебету соответствующего счета. Кредитовые обороты перено-

сятся из разных журналов ордеров общей суммой. В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец отчетного периода.

Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета оборотов и остатков по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов и дебетовых и кредитовых остатков должны быть соответственно равны. На основе конечных остатков в Главной книге сальдовый баланс. Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги позволяют получить данные для составления отчетности без дополнительных выборов.

Для предприятий, использующих для отражения хозяйственной деятельности ограниченное число синтетических счетов, количество журналов-ордеров сокращено вдвое.

Журнально-ордерная форма учета имеет ряд преимуществ:

- уменьшается объем работ в связи с ликвидацией регистрационного журнала мемориальных ордеров, многих карточек аналитического учета;
- облегчается составление отчетности;
- улучшается увязка синтетического и аналитического учета;
- создаются условия для разделения учетного труда и его равномерности.

Однако форма не лишена недостатков:

- сложны построения основных регистров журналов-ордеров;
- значительны затраты ручного труда.

На малых предприятиях бухгалтерский учет ведется по упрощенной форме двумя способами (рис. 9.3).

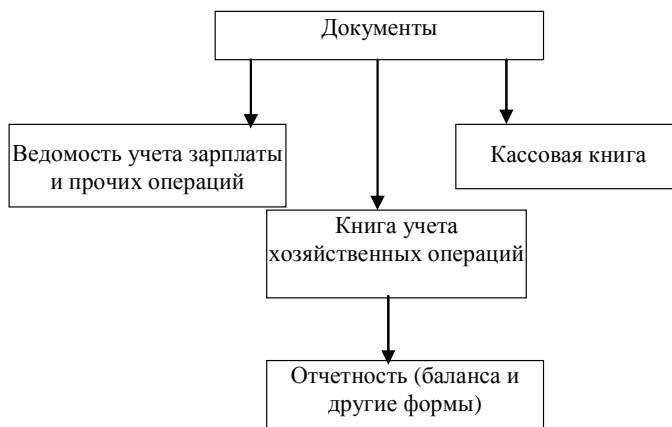


Рис. 9.3. Схема бухгалтерского учета по простой форме

Простая форма применяется в организациях при следующих условиях:

- полном использовании в производстве поступивших в отчетном месяце материалов;
- расчетах с поставщиками и покупателями по факту совершения операций;
- простом производственном цикле и ежемесячной реализации продукции;
- учете доходов и расходов, на основе полученных и уплаченных денежных средств.

При простой форме учета на основе данных первичных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета – «Книга учета хозяйственных операций».

В ней отражаются остатки по счетам на начало года по видам имущества и обязательств. В течении года в хронологическом порядке линейно-позиционным способом фиксируется движение имущества, источников и затрат по всем счетам способом двойной записи. Затраты на производства (кредит счета 20) списываются на себестоимость проданной продукции, выполняемых работ, оказанных услуг (дебет счета 90 «Продажи»). Финансовый результат от продажи выявляется путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи». В конце месяца в регистре подсчитываются обороты и остатки. Итог оборотов по дебету и кредиту используемых в организации счетов должен быть равен итоговой сумме по гр. 4 Книги учета хозяйственных операций.

Для учета растров с персоналом по оплате труда и бюджетом по подоходному налогу применяется «Ведомость учета заработной платы» (ф. № В-8). Информация в указанном регистре группируется в разрезе категорий работников, объектов учета и видов производств.

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*.

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 учет реализации – форма № В-6; Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7; Ведомость

учета оплаты труда – форма № В-8; Ведомость шахматная – форма № В-9. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых (согласно рабочему плану счетов) 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.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета. В настоящее время одно из основных направлений совершенствования бухгалтерского учета связано с автоматизацией обработки информации с применением новейших технических средств (рис. 9.4).



Рис. 9.4. Автоматизированная форма учета

Технологический процесс обработки данных при автоматизированной форме учета можно подразделить на четыре этапа.

Начальным этапом учетного процесса являются сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки ЭВМ.

На втором этапе производится формирование массивов учетных данных на магнитных носителях: остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций, бухгалтерских записей, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов.

На третьем этапе учетного процесса осуществляется контроль процесса, обработки информации, записанных в массивах учетных данных и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета.

Заключительным этапом процесса является получение результатов за отчетный период по требованию пользователя или в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображением на экране дисплея требуемой информации.

Система автоматизированного учета должна отражать основные процессы, которые связаны с получением различных сводных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия. В этой системе организации бухгалтерского учета информация идет по единому каналу и используется для оперативного, бухгалтерского и статистического учета.

Таким образом, автоматизированная форма учета – это удачное сочетание профессиональных качеств и функций пользователя с интеллектуальными возможностями ЭВМ, позволяющее получать необходимую для управления и оперативного контроля информацию в удобной форме в виде машино- и видеограмм.

Основные черты автоматизированной формы учета заключаются в следующем:

- полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;
- возможность использования, кроме обычных носителей бухгалтерской информации, машинных носителей – магнитных лент, магнитных дисков;
- интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;
- осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи;
- автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
- получение выходной информации в виде печатных регистров;

– возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение регистров бухгалтерского учета?
2. Как классифицируются регистры?
3. Что такое форма бухгалтерского учета
4. Журнально-ордерная форма учета
5. Мемориально-ордерная форма учета.
6. Журнал – Главная книга.
7. Принципы формирования журнала-ордера.
8. Автоматизированная форма учета.

Контрольные задания

На основании данных составить Журнал-ордер №1 «Касса»
Остаток по счету 50 на начало месяца 1000 руб.

Операции за месяц:

- 1.10.20XX – поступила выручка 2000 руб.
- 3.10.20XX – выдача в подотчет 400 руб.
- 8.10.20XX – возврат подотчетной суммы 100 руб.
- 14.10.20XX – поступили с расчетного счета для выдачи з/платы-30000руб
- 15.10.20XX – выдана заработная плата – 27 000 руб.
- 17.10.20XX – возврат денег на расчетный счет 3000 руб.
- 20.10.20XX – поступила выручка 12000 руб.
- 23.10.20XX – выдача в подотчет – 600 руб.
- 28.10.20XX – возврат подотчетной суммы 500 руб.

Тесты промежуточного контроля

1. Регистры бухгалтерского учета по объему содержащихся в них информации подразделяются на:

- 1) синтетические и аналитические;
- 2) синтетические и хронологические;
- 3) хронологические и аналитические;
- 4) систематические и хронологические.

2. При несовпадении итогов синтетического и аналитического учета ошибка выявляется способом:

- 1) выборки;
- 2) красное сторно;
- 3) пунктировки;
- 4) корректурным способом.

3. Как исправляется следующая ошибочная запись? По кассовому расходному ордеру выдана в подотчет сумма 10 000 руб. В журнале-ордере № 1 по кредиту счета 50 бухгалтер сделал запись 100 000 руб. Главная книга не составлена.

- 1) в денежных документах исправления не допускается;
- 2) исправление производится корректурным способом;
- 3) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб. и дополнительная запись на сумму 10 000 руб., но в следующем отчетном периоде;
- 4) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб.

4. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 10 5000?

- 1) корректурным способом;
- 2) дополнительной проводкой;
- 3) способом «красное сторно»;
- 4) обратной проводкой.

5. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 50 5500?

- 1) корректурным способом;
- 2) дополнительной проводкой;
- 3) обратной проводкой;
- 4) любой из перечисленных выше.

6. Какие из перечисленных ниже предприятий ведут учет по упрощенной форме бухгалтерского учета?

- 1) численностью не более 50 человек;
- 2) численностью свыше 100 человек;
- 3) численностью не более 10 человек;
- 4) численностью до 20 человек.

7. В основу строения журналов-ордеров положен признак:

- 1) произвольный;
- 2) дебетовый;
- 3) кредитовый;
- 4) смешанный.

8. Записи по синтетическим и аналитическим счетам в журналах-ордерах совмещаются способом:

- 1) шахматным;

- 2) линейным;
- 3) смешанным;
- 4) линейно-позиционным, шахматным, смешанным.

9. Главная книга открывается:

- 1) на месяц;
- 2) квартал;
- 3) полугодие;
- 4) год.

10. Для регистрации хозяйственных операций при мемориально-ордерной форме используются:

- 1) накопительные книги учета;
- 2) кассовые книги;
- 3) вспомогательные ведомости;
- 4) инвентаризационные ведомости.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	1	2	2	4	1	3	2	1	1

Тема 10. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

В международной практике процесс бухгалтерского учета принято подразделять на четыре основные стадии.

На первой стадии документируются различные хозяйственные факты (деловые сделки), на второй – учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета, в учетных регистрах и Главной книге. На третьей стадии составляются бухгалтерские отчетные формы, содержание и периодичность составления которых зависят от требований государственной системы финансовой отчетности. На четвертой, заключительной, стадии учетного процесса проводится анализ деятельности предприятия, результаты которого используются прежде всего администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой совокупность учетных записей, по которым можно проследить хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период, в ней отражаются нарастающим итогом сводные данные, которые характеризуют имущественное и финансовое состояние предприятия, результаты работы хозяйства, его подразделений или отдельного предпринимателя за определенный период.

Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в предоставлении пользователям полезной информации: о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в положении, результатах хозяйственной деятельности и изменениях в финансовом положении.

В международных стандартах бухгалтерского учета все пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности объединяются в три группы.

К первой группе относятся лица, непосредственно занимающиеся бизнесом на данном предприятии, – служащие. Они заинтересованы в сохранении своих рабочих мест, а следовательно, в стабильности и доходности своих предприятий, своих нанимателей.

Выживание предприятий в условиях жесткой конкуренции зависит от того, насколько успешно руководство предприятия (корпорации) ре-

шает две основные задачи: достижение рентабельной работы и обеспечение ликвидности активов.

Под рентабельностью понимается способность получить достаточную прибыль, чтобы сохранить вложенный капитал и привлечь новые инвестиции.

Ликвидность активов означает, что в распоряжении предприятия достаточно наличных денег, запасов и другого имущества, чтобы возместить долги.

Вторую группу пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют лица, не работающие на предприятии, но имеющие по отношению к нему прямой финансовый интерес, – фактические и потенциальные инвесторы, кредиторы и поставщики, клиенты и др. Инвесторы должны знать, получают ли они дивиденды, когда им следует продавать акции, держать или продавать. Кредиторы заинтересованы в том, чтобы знать, будут ли им выплачены проценты по займам и суммам долга при наступлении сроков платежей. Поставщики и клиенты должны знать, будут ли своевременно оплачены их счета и будут ли они по-прежнему получать товары или услуги, от которых, они, возможно, зависят.

К третьей группе лиц, имеющих косвенный финансовый интерес к данному бизнесу, относятся самые различные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности: налоговые службы, фондовые биржи, органы, осуществляющие планирование, а также контроль за ценами, экспортом и импортом, другие пользователи.

Пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес к деятельности предприятия (корпорации), детально изучают публикуемую финансовую отчетность исходя из функций, которые они выполняют.

Круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ определен Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, согласно которому все предприятия представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

- учредителям юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- органу государственной статистики (по месту нахождения предприятия);
- государственной налоговой инспекции (по месту нахождения предприятия).

В зависимости от периодичности составления бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и квартальную.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности унифицированы для всех предприятий независимо от отраслевой принадлежности, вида деятельности и организационно-правовой формы и включают:

- «Баланс предприятия» (форма №1);
- «Отчет о прибылях и убытках» (форма № 2);

- «Отчет об изменении капитала» (форма № 3);
- «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4);
- «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5);
- пояснительная записка (за исключением малых предприятий) с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия, и освещением его финансового состояния.

Кроме названных форм, предприятия составляют расчеты по налогам и платежам в бюджет и внебюджетные фонды и представляют их в соответствующие инстанции.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер. Бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года. Сроки ее представления определены в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

Предприятия представляют годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. В пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливают учредители.

При составлении годового отчета предприятия должны исходить из принципов ведения бухгалтерского учета, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ:

- соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методики) отражения отдельных операций (изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в объяснительной записке к годовому отчету);
- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций и результатов инвентаризаций имущества и финансовых обязательств;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на дату годовой инвентаризации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных надлежаще оформленными документами. Поэтому перед составлением годовой бухгалтерской отчетности на предприятии обязательно проводят полную инвентаризацию имущества (нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств и пр.) и финансовых обязательств (кредиторской задолженности, кредитов банков, займов и др.), хозяйственных средств,

выверку всех расчетов, закрывают все счета, подсчитывают обороты, выводят сальдо и определяют окончательный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до предоставления ее внешним пользователям рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами. Она является открытой для заинтересованных пользователей (инвесторов, банков, кредиторов, покупателей и др.).

В отдельных случаях законодательством РФ предусматривается публикация годовой бухгалтерской отчетности. В ее состав включается аудиторское заключение, подтверждающее ее достоверность.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность обобщения информации?
2. Значение бухгалтерской отчетности?

Тесты промежуточного контроля

1. Первым отчетным периодом для вновь созданных после 1 октября считаются:

- 1) период от даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года;
- 2) с момента постановки их на налоговый учет;
- 3) с момента начала их хозяйственной деятельности;
- 4) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

2. Какие формы бухгалтерской отчетности используются на предприятиях в 200_ году?

- 1) бухгалтерий баланс, отчет о движении денежных средств;
- 2) бухгалтерский баланс и приложения к бухгалтерскому балансу;
- 3) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, о движении капитала, о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу, аудиторское заключение;
- 4) отчеты о прибылях и убытках, о движении капитала.

3. Какие из перечисленных ниже пользователей бухгалтерской отчетности не относятся к внутренним?

- 1) вышестоящее руководство;
- 2) общее собрание участников;
- 3) профсоюзы;
- 4) управляющие соответствующих уровней.

4. *Каким образом в балансе расположении обязательства организации?*

- 1) по степени ликвидности;
- 2) по степени увеличения срочности погашения;
- 3) по степени снижения срочности погашения;
- 4) зависимости нет.

5. *В какие сроки предприятие предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность?*

- 1) в течение 60 дней по окончании года;
- 2) в течение 30 дней по окончании года;
- 3) в течение 90 дней по окончании года;
- 4) в течение 4 месяцев.

6. *Ответственность за хранение учетных документов и бухгалтерской отчетности несет:*

- 1) главный бухгалтер;
- 2) руководитель организации;
- 3) руководитель и главный бухгалтер;
- 4) работники бухгалтерии.

7. *Каким образом расположены активы в форме № 1 «Бухгалтерский баланс»?*

- 1) по степени увеличения ликвидности;
- 2) по мере снижения ликвидности;
- 3) по степени срочности погашения обязательств;
- 4) зависимости нет.

8. *В какой из форм или приложений бухгалтерской отчетности организация объявляет об изменении в ее учетной политике?*

- 1) в форме № 1 «бухгалтерский баланс»;
- 2) в форме № 2 «Отчет о прибылях убытках»;
- 3) в форме № 3 «Отчет о движении капитала»;
- 4) в пояснительной записке к балансу.

9. *В какой форме отчетности можно найти расшифровку движения заемных средств?*

- 1) форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»
- 2) форма № 3 «Отчет о движении капитала»
- 3) форма № 4 «Отчет о движении денежных средства»
- 4) форма № 5 «приложения к бухгалтерскому балансу»

10. *«Вероятностные будущие потери экономических выгод, вытекающие из существующих у конкретной организации в настоящий момент обязательств по передаче активов или предоставлению услуг*

другим организациям в будущем в результате прошлых сделок или событий» – это определение:

- 1) активов;
- 2) обязательств;
- 3) собственного капитала;
- 4) уставного капитала.

Ответы:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	3	1	3	3	1	4	4	4	2

Тема 11. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

11.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии

Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации, отвечающая Международным стандартам учета и отчетности, ориентированная на требования рыночной экономики, предполагает четырехуровневую систему документов, регулирующих и регламентирующих учет.

Первый уровень системы документов составляют законодательные акты, в которых закрепляются обязательность ведения учета участниками рыночных отношений, основные правила и принципы, необходимые к выполнению.

К таким документам относится гражданский кодекс РФ, Федеральный Закон о бухгалтерском учете, Налоговый кодекс РФ.

Федеральный закон о бухгалтерском учете подтвердил обязательность ведения бухгалтерского учета во всех организациях (коммерческого и некоммерческого характера), сформулировал общие положения о бухгалтерском учете и основные требования к его ведению, регламентировал бухгалтерскую документацию и его отчетность, определил ответственность за нарушение законодательства и порядок ведения учета.

К первому уровню системы относятся также другие законодательные акты, указы президента и постановления правительства, затрагивающие в той или иной мере вопросы бухгалтерского учета и регулирующие (прямо или косвенно) его постановку.

Второй уровень системы включает стандарты (положения) бухгалтерского учета и отчетности, задача которых регламентировать и давать рекомендации о ведении учета на отдельных его участках, по видам операций и специфическим видам деятельности предприятия. Стандарты регулируют вопросы организации учетной работы и формирования учетной политики. Российские стандарты должны быть увязаны и соответствовать Международным стандартам учета и отчетности,

исходить из прицепов и базовых правил бухгалтерского учета, зафиксированных в документах первого уровня.

К числу важнейших стандартов относится План счетов бухгалтерского учета финансовой и хозяйственной деятельности и инструкция по его применению.

Стандарты бухгалтерского учета должны утверждаться соответствующими органом, указания которого будут обязательными для всех.

Третий уровень системы составляют документы рекомендательного характера, т.е. инструкции, положения, указания, предлагающие возможные варианты организации учета на предприятии в зависимости и от его отраслевой принадлежности и, размеров, типа производства, организации производства, труда, управления и других факторов на базе основных положений, изложенных в законодательных актах и стандартах.

Документы третьего уровня системы могут разрабатываться не только органом, который утверждает стандарты, но и другими организациями, включая аудиторские, консалтинговые организации и объединения профессиональных бухгалтеров (например, Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ, российской ассоциацией бухгалтеров и аудиторов и т.п.), союзами и др.

К четвертому уровню системы относятся рабочие документы (инструкции, положения, приказы) предприятия и другие документы, формирующие его учетную политику. Предприятия на основе законодательных актов, российских стандартов разрабатывает и утверждает для собственного применения рабочий план счетов, систему документооборота, формы первичной документации (по учету основных средств, материалов, труда и заработной платы, затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, реализации и т.д.), учетных регистров, порядок проведения инвентаризации, внутренней бухгалтерской отчетности.

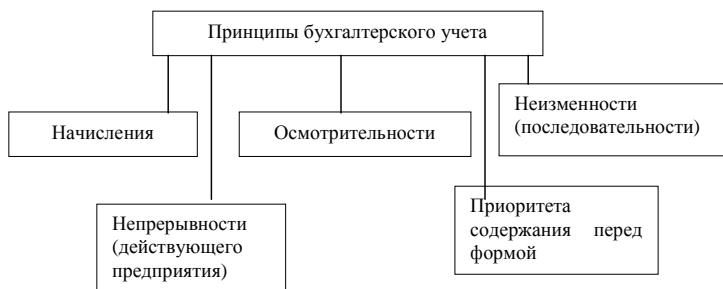


Рис. 11.1. Принципы бухгалтерского учета

Такая многоуровневая система документов позволяет организовать, а предприятию надлежащую систему организации бухгалтерского учета и отчетности.

При разработке нормативной документации любого уровня должны соблюдаться основные принципы организации бухгалтерского учета, действующие в мировой его теории и практике.

Приведенные принципы легли в основу при разработке положения по учетной политике предприятия.

11.2. Финансовый и управленческий учет

Бухгалтерский учет представляет собой систему, в которой собирается, измеряется, регистрируется, обрабатывается и передается информация, необходимая для принятия соответствующих управленческих решений или решений, связанных со стратегией предприятия на рынке.

Как показало изучение и обобщение зарубежной и отечественной теории и практики, в системе бухгалтерского учета различают управленческий и финансовый учет.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая собирается, измеряется, обрабатывается и передается внутренним пользователям, руководству и тем менеджерам, которые могут выбрать и принять обоснованные управленческие решения.

Управленческий учет иногда называют внутренним учетом, который включает производственный учет. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации о затратах на производстве, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета является тайной предприятия, секретом формы.

Финансовый учет охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри предприятия руководством, работниками предприятия, передается также и тем пользователям, которые находятся за пределами предприятия, организации.

Управленческий и финансовый учет характеризуется следующими областями сравнения.

1. Обязательность ведения учета

Ведение финансового учета обязательно, при этом финансовый учет и финансовая отчетность составляется по строго регламентируемым формам в соответствии с законодательством. Формы финансовой отчетности ориентированы на Международные стандарты учета и отчетности.

Управленческий учет ведется в соответствии с решениями администрации, руководства предприятия с отражением особенностей предприятия, его техники и технологии, организации труда, производства и других факторов.

2. Цель учета

Цель финансового учета – составление финансовых (бухгалтерских) отчетов, документов для пользователей вне предприятия, организации.

Управленческий учет является средством контроля, управления предприятием и анализа принимаемых управленческих решений.

3. Пользователи информации

Потребители (пользователи) информации финансовых отчетов в основном находятся вне предприятия (инвесторы, кредиторы, акционеры, налоговые органы, страховые компании и т.д.)

Пользователями информации управленческого учета являются внутренние пользователи (менеджеры, руководители подразделений, администрация и т.д.). Внутреннее использование информации предназначено для определения и анализа себестоимости продукции, составления смет, бюджетов с целью планирования различных видов деятельности, оценки результатов работы и т.д.

4. Основные положения

Финансовый учет должен вестись в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP). Информация, приводимая в финансовой отчетности, должна быть достоверной, объективной, и вселять уверенность пользователям в правильности приводимых данных.

Административный аппарат может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете. Основной критерий – полезность информации управленческого учета и использование ее для принятия обоснованных управленческих решений.

5. Типы систем учета

Финансовые отчеты, подготавливаемые для внешних пользователей, составляются в стоимостной оценке и отражают остатки счетов, включенных в Главную книгу. Специальные журналы, бухгалтерские книги и другие методы расчета, используемые при обработке финансовой учетной информации, основаны на системе двойной записи.

Информация управленческого учета не обязательно должна базироваться на системе двойной записи. Она может отражаться не только в стоимостной оценке, но и в других измерителях. Специальные отчеты могут составляться по запросам менеджеров, а это означает, что при организации управленческого учета должна быть создана система хранения информации и ее поиска.

6. Измерители

В финансовом учете и отчетности используется денежная единица по курсу, действующему в момент совершения операции. Сделки, кото-

рые обобщаются в финансовых отчетах, уже совершены, и их финансовые последствия объективно измерены.

При организации управленческого учета можно использовать любую подходящую денежную или натуральную единицу измерения.

7. Привязка по времени

Финансовый учет отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские корреспонденции счетов, проводки выполняются уже после совершения соответствующей операции.

Управленческий учет наравне с информацией исторического характера включает оценки и планы на будущее.

Финансовый учет показывает, «как это было», а управленческий – «как должно быть».

8. Степень точности информации

Финансовая информация, включаемая в финансовые отчеты, подготовленные для внешних пользователей, отражает операции, которые уже завершены, она определяется объективно и поддается проверке.

В управленческом учете наравне с достоверной информацией используются примерные, приблизительные оценки. Планирование и принятие управленческих решений – это деятельность, которая в большей степени направлена в будущее.

9. Основной объект анализа

В финансовых отчетах организация представляется как единое целое.

Управленческий учет ориентирован на небольшие подразделения организации – по отдельным видам деятельности, отдельным изделиям, по организационным подразделениям, по центрам ответственности.

10. Периодичность составления отчетности

Финансовые отчеты, составляемые для внешних пользователей, предоставляются на периодической основе: раз в квартал или ежегодно.

В управленческом учете отчеты составляются как на регулярной основе, так и по запросу: ежедневно, еженедельно, и должны быть полезны менеджеру.

11. Сроки предоставления отчетов

Финансовые (бухгалтерские) отчеты предоставляются как правило через некоторое время после окончания отчетного периода.

Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, которая требует немедленных действий. Такие отчеты требуют немедленного предоставления.

12. Ответственность за правильность ведения учета

При нарушении принципов организации финансового учета отчетности кредиторы, акционеры и другие пользователи могут подать в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском отчете и балансе.

Отчеты с использование информации у управленческого учета не обязательно должны соответствовать общепринятым принципам бухгалтерского учета. Менеджер может быть привлечен к ответственности за неправильные решения, но причиной привлечения к ответственности могут быть поведения и действия, а не данные управленческого учета.

Важным фактором, определяющим сходство финансового и управленческого учета, является, то что данные этих видов учета применяются для принятия решений как управленческих, так и связанных с разработкой стратегии предприятия на рынке.

11.3. Учетная политика организации

Теоретические и методологические основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии, отраженные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» служат основание и определяют формирование учетной политики организации.

Законом подтверждено, что, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, организации самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из структуры, отрасли и других особенностей деятельности. В нем так же указано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменения учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов, органов, осуществляющих регулирования бухгалтерского учета, а также в случаях реорганизации, смены собственников. Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляться согласно Положения об учетной политике (ПБУ 1 /08). В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Закон закрепил основные элементы учетной политики (ст. 6 пункт 3): – рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- формы первичных учетных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов активов и обязательств;
- порядок документооборота и технология учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения необходимые для организации бухгалтерского учета.

Более подробно эти элементы рассматриваются в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1 / 08).

Согласно тому Положению, под учетной политикой понимается выбранная им совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности.

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

Учетная политика предприятия формируется руководителем на основе Положения 1 / 08 «Учетная политика организации».

В Положении 1 / 08 введены два понятия «допущения» и «требования», под углом зрения которых должна строиться вся учетная политика на предприятии. Понятия «допущение» предполагает определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета (базовый принцип). Понятие «требования» означает соблюдение принятых правил ведения бухгалтерского учета (основной принцип).

При формировании учетной политики предполагается, что:

- имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятия (допущение имущественной обособленности предприятий);

- предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывной деятельности предприятия);

- выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

- факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному году, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этим фактом (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика предприятия должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных фактов деятельности предприятия (требование полноты);

- большей готовности к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требования осмотрительности);

– отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритете содержания над формой);

– тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

– рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

На основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета, нормативных документов организации имеют право самостоятельно формировать следующие элементы учетной политики:

1. Выбор используемых учетных регистров, последовательность записи в них (формы бухгалтерского учета);

2. Составление рабочего плана счетов на основании типового Плана счетов;

3. Выбор варианта синтетического учета производственных запасов;

4. Установление метода оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции и незавершенного производства;

5. Установление порядка начисления износа по основным средствам;

6. Установление порядка начисления износа по нематериальным активам;

7. Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производство;

8. Установление способа учета выпуска готовой продукции (работ, услуг);

9. Выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

10. Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;

11. Формирование резервов;

12. Порядок списания затрат по ремонту;

13. Выбор метода определения выручки от реализации;

14. Порядок учета курсовых разниц;

15. Варианты распределения и использования чистой прибыли;

16. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров.

Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми структурными подразделениями предприятия (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места расположения.

Предприятие должно раскрыть избранные при формировании ученой политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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

Предоставляемая в течении отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывающей учетную политику.

Тесты промежуточного контроля

1. Закон о бухгалтерском учете относится к документам:

- 1) первого уровня;
- 2) второго уровня;
- 3) третьего уровня;
- 4) четвертого уровня.

2. Приказ об учетной политике предприятия относится к документам:

- 1) первого уровня;
- 2) второго уровня;
- 3) третьего уровня;
- 4) четвертого уровня.

3. «Доходы и расходы, прибыли и убытки отражаются на счетах бухгалтерского учета в момент их возникновения» – это принцип:

- 1) начисления;
- 2) осмотрительности;
- 3) непрерывности;
- 4) неизменности.

4. Какой из принципов бухгалтерского учета предполагает большую готовность к отражению в учете и финансовой отчетности возможных убытков или обязательств, чем прибылей или активов?

- 1) непрерывности;
- 2) осмотрительности;
- 3) приоритета содержания перед формой;
- 4) неизменности.

5. *Учетная информация, предназначенная ее внешним пользователям, предоставляется:*

- 1) финансовым учетом;
- 2) управленческим учетом;
- 3) обоими видами учета;
- 4) правильного ответа нет.

6. *Какой из видов учета содержит конфиденциальную информацию?*

- 1) финансовый учет;
- 2) управленческий учет;
- 3) информация любого вида учета должна быть доступной;
- 4) правильного ответа нет.

7. *Какой из видов учета ведется в соответствии с желанием администрации?*

- 1) финансовый учет;
- 2) управленческий учет;
- 3) ведение любого учета обязательно;
- 4) правильного ответа нет.

8. *При организации какого вида учета применяются натуральные измерители*

- 1) финансового учета;
- 2) управленческого учета;
- 3) любой из ответов верен;
- 4) правильного ответа нет.

9. *Учетная политика организации формируется:*

- 1) главным бухгалтером;
- 2) Министерством финансов;
- 3) Центральным банком;
- 4) руководителем организации.

10. *«Выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому» – это допущение:*

- 1) имущественной обособленности организации;
- 2) временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- 3) непрерывности деятельности организации;
- 4) последовательности применения учетной политики.

Тема 12. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Начиная с начала 90-х гг. в процессе перехода от централизованно планируемого хозяйства к рыночной экономике в нашей стране произошли коренные преобразования. Изменения не могли не затронуть такие важнейшие элементы управления как учёт, финансовый контроль и анализ. Поскольку учёт в командно-административной системе выполняет принципиально другие функции, нежели в условиях рыночной экономики, то встала проблема реформирования учёта в соответствии с общепринятой во всём мире практикой. Это необходимо для того, чтобы наши предприятия, выходящие на международные рынки, были их полноправными участниками, а стандарты бухгалтерского учёта объективно отражали деятельность и имущественное положение компаний. В России, в условиях повышенных рисков, признание международных стандартов финансовой отчётности будет важным шагом для привлечения иностранных инвестиций. Ведь, например, по словам аналитика банка «Морган Стэнли» (Morgan Stanley) Д.-П. Смита иностранные инвесторы «не готовы всерьёз придти на российский рынок, до тех пор, пока не будут сделаны улучшения в области корпоративной прозрачности». Переход на международную практику учёта существенно облегчит взаимоотношения с иностранными инвесторами, будет способствовать увеличению числа совместных проектов. Необходимо подчеркнуть, что приведение системы учёта в соответствии с международными стандартами не является только российской проблемой; процесс гармонизации и стандартизации системы бухучёта носит глобальный характер. Например, в рамках ЕС эта работа осуществляется уже около 40 лет.

Процесс унификации бухучёта напрямую связан с фундаментальными изменениями в мировой экономике в результате международной интеграции и интернационализации хозяйственной деятельности (сейчас на долю внутрифирменных поставок приходится около 1/3 международного товарооборота). Международная стандартизация учёта в

полной мере отвечает интересам транснациональных компаний. По данным ООН в настоящее время в мире действуют около 37 тысяч ТНК и 170 тысяч их зарубежных филиалов и дочерних компаний, а объём зарубежного производства ТНК составляет 5,5 трл. долларов. Поэтому необходимость анализа и модификации отчётов дочерних компаний при составлении консолидированной отчётности в таких масштабах требует значительных затрат и не может удовлетворять корпорации.

В последнее время с учётом широкого внедрения современных коммуникационных технологий требования к единообразному толкованию финансовой отчётности компаний возросли ещё больше. Инвестирование всё в большей степени осуществляется в реальном времени через всемирную электронную сеть, а это ещё один серьёзный довод в пользу унификации учётных стандартов. Уже в самом ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без использования единых учётных нормативов, применимых вне зависимости от страны. Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), которые разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО), признаны во всём мире как эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности компаний.

Очевидно, что переход на МСФО не должен быть самоцелью. Ведь в действительности ни одна промышленно развитая страна в мире не использует МСФО полностью как национальные стандарты. Как правило, схожи общие принципы национального учёта и МСФО, однако зачастую системы учёта имеют значительные отличия. Например, в 1996 г. в результате сравнительного анализа международных стандартов и американских стандартов (US GAAP), проведённого Советом по стандартам финансовой отчётности США (FASB), выявлено, по меньшей мере, 255 различий между этими системами, начиная от интерпретации некоторых принципов до принципиальных отличий в подходе к анализу. Поэтому МСФО следует рассматривать как отправную точку формы и искать такие пути для адаптации международных стандартов к российской специфике, которые бы обеспечили общую сопоставимость финансовой отчётности российских и западных компаний.

Реформа бухгалтерского учёта невозможна без серьёзных корректив в законодательстве, прежде всего в налоговом и гражданском. Российский бухгалтерский учёт традиционно ориентирован на налоговое законодательство и возникает проблема необходимости ведения учёта одновременно для налоговых органов и для целей финансового рынка, не говоря о том, что из-за несовершенства нашего налогового законодательства практически все предприятия ведут так называемую «чёрную» бухгалтерию. Это лишний раз доказывает, что реформирование системы

бухгалтерского учёта должно осуществляться в комплексе с соответствующими изменениями в смежных отраслях законодательства.

Переход на МСФО в России осуществляется в рамках Программы реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами, утверждённой Постановлением Правительства от 6 марта 1998 г. Предполагается, что движение к международным стандартам будет поэтапным и займёт несколько лет. Поскольку данная тема представляет значительный практический интерес и, несомненно, является актуальной, то возникает необходимость её более детального анализа. К настоящему времени уже проделана значительная работа в этой области: утверждены 19 положений (стандартов) по бухгалтерскому учёту, созданы Институт профессиональных бухгалтеров и Международный центр реформы системы бухгалтерского учёта, принят ряд законодательных актов в этой области, сделан первый русский коммерческий перевод МСФО. Российские кредитные организации перейдут на подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСФО уже с 1 января 2004 г., при этом отчетность будет составляться на основе бухгалтерской отчетности, составленной по российскому законодательству, с применением метода трансформации. Многие российские компании стремятся уже сейчас предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО для того, чтобы получать доступ к международным рынкам капитала, а также для того, чтобы иметь объективную оценку своего бизнеса. Тем не менее, очевидно, что работа по переходу на МСФО еще далека от своего завершения.

Таким образом, на современном этапе реформирование российского бухгалтерского учёта и отчетности – это одна из самых актуальных задач, неотъемлемая составляющая широкого комплекса экономических преобразований

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. Бондин, И.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / И.А. Бондин, Н.Н. Бондина. [Электронный ресурс]. Пенза: РИО ПГСХА, 2016-281. URL: <https://lib.rucont.ru/efd/543474>
2. Полковский, А.Л. Теория бухгалтерского учета: учебник / А.Л. Полковский [Электронный ресурс]: Дашков и К, 2018-272 URL: <http://znanium.com/go.php?id=513302>
3. Рогоуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов, обуч. по специальности "Бух. учет, анализ и аудит" (бакалавриат) / Т.М. Рогоуленко – М.: КНОРУС, 2014 – 172 с.
4. Сигидов, Ю.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие [Электронный ресурс]: ИНФРА-М, 2014-326 URL: <http://znanium.com/go.php?id=425646>
5. Терентьева, Т.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие для студентов вузов, обуч. по направл. подготовки «Экономика» (уровень бакалавриат): в 2 модулях / Т.В. Терентьева, Е.Ю. Тарасова, В.В. Малышева. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2014 – 280 с.

Дополнительная литература

1. Кыштымова, Е.А. Бухгалтерский учет. Сборник задач: учеб. пособие для студентов вузов / Е.А. Кыштымова – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2015 – 208 с.
2. Рогоуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов, обуч. по специальности «Бух. учет, анализ и аудит» (бакалавриат) / Т.М. Рогоуленко – М.: КНОРУС, 2014 – 172 с.

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, которая характеризует активы организации в денежной оценке, на определенную дату по их составу и размещению.

Активно-пассивные счета – счета, применяемые для учета расчетов, так как сальдо их может быть дебетовым и кредитовым.

Активные счета предназначены для учета имущества организации.

Активы – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

Амортизируемые активы – часть активов, стоимость которых погашается начислением амортизации.

Аналитический учет – система сбора и группировки учетной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Аналитические счета – это счета детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

Бухгалтерский учет – Это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бухгалтерская запись (проводка) – наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы хозяйственной операции.

Бухгалтерская отчетность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерский баланс – способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам их образования и назначению.

Вспомогательные материалы – материально-производственные запасы, не образующие материальной основы готовой продукции, но являющиеся необходимыми компонентами для ее выработки, а также используемые для хозяйственных нужд организации.

Готовая продукция – составная часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам.

Двойная запись – отражение каждой хозяйственной операции одинаковой сумме по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Дебиторы – юридические и физические лица, которые являются должниками организации.

Денежные средства – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

Добавочный капитал – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения сверх уставного капитала.

Документация – письменное разрешение на проведение хозяйственной операции и подтверждение ее совершения.

Документооборот – этапы движения документов от их создания или поступления до передачи в архив.

Долгосрочные активы – часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года.

Долгосрочные обязательства – это задолженность, погашение которой превышает 12 месяцев.

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

Забалансовые счета – счета для учета имущества не принадлежащего данной организации.

Заем – взятые в долг деньги или имущество у других организаций (кроме банков) с обязательством их возврата.

Запасные части – часть материально-производственных запасов, предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Затраты на оплату труда – вид затрат, включаемый в издержки производства или обращения, связанный с заработной платой работников организации.

Затраты на производство – расходы организации, связанные с производством продукции, работ, услуг.

Инвентаризация – проверка фактического наличия имущества и сопоставление полученных результатов с данными учета.

Капитал – это стоимость вложенных собственниками активов прибыль, накопленная за время деятельности организации.

Капитальные вложения – затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Косвенные затраты – затраты, относящиеся к нескольким видам продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида включаются путем распределения.

Краткосрочные обязательства – это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

Краткосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств и ли иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода и ли контроля за их деятельностью.

Кредит – представление в долг товаров или денег.

Кредитор – физическое или юридическое лицо, перед которым данная организация имеет задолженность.

Кредиторская задолженность – обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги, т. е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

Лимит кассы – сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, размер которых устанавливается банком в зависимости от величины наличного оборота денежных средств данной организации.

ЛИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: последняя партия на приход, первая в расход.

Материально-производственные запасы – часть имущества организации, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

Незавершенное производство – предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Нематериальные активы – имущество организации не обладающее материальными или физическими свойствами, но которые обеспечиваю получение дохода длительное время или постоянно.

Непокрытый убыток – это финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Нераспределенная прибыль – это финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

Оборот по счету – итог хозяйственных операций за отчетный месяц без начального остатка.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам – свод оборотов и остатков по счетам аналитического учета, предназначена для проверки правильности записей по счетам аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета – это способ отражения и проверки записей по счетам синтетического учета, основа составления сальдового баланса.

Оборотные активы – материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастания ликвидности.

Обязательства – задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой погашение этой задолженности.

Оправдательный документ – документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции.

Основные материалы – часть материально-производственных запасов организации, которые составляют вещественную основу вырабатываемой продукции.

Основные средства – часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость НМА за вычетом их амортизации.

Отвлеченные средства – часть средств, выбывших из кругооборота (инвестиции, убытки и др.).

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Оценка – денежное выражение затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Пассив баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой отражено имущество организации по источникам их образования и назначению.

Пассивные счета – предназначены для учета источников образования имущества.

Первичный документ – письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

Первоначальная стоимость – это оценка, по которой основные средства и нематериальные активы принимаются к учету.

План счетов бухгалтерского учета- систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета первого и второго порядка (синтетические счета и субсчета).

Подотчетные лица – работники предприятия, получившие аванс на командировочные, операционные и хозяйственные расходы, которые должны отчитаться в израсходованных суммах или не используемый остаток вернуть в кассу организации.

Полуфабрикаты – предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах организации, но нуждающиеся в дальнейшей до-работке.

Предметы обращения – часть оборотных активов организации, предназначенных для продажи.

Предметы труда – часть имущества организации, предназначенная для изготовления продукции (работ, услуг).

Прибыль – сумма превышения расходов над доходами.

Прямые затраты – затраты, которые непосредственно относятся на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг).

Раздел бухгалтерского баланса – группа экономически однородных статей актива и пассива баланса.

Распорядительный документ – документ, который содержит распоряжение на совершение хозяйственной операции.

Расходы будущих периодов – затраты, которые произошли в отчетном периоде, но подлежат списанию в течение периода к которому они относятся.

Расчетный счет – счет, открываемый организацией в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

Резервный капитал – часть собственного капитала, создаваемого за счет прибыли и предназначенного для покрытия потерь, выплаты дивидендов. др.

Реквизит – показатель документа.

Сальдо – остаток по счету.

Себестоимость продукции – затраты организации на производство продукции. В целях осуществления своей хозяйственной деятельности.

Синтетические счета – счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

Систематическая запись – запись хозяйственных операций на счетах, сгруппированных по экономически однородным признакам.

Собственный капитал – часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Средняя себестоимость – способ оценки материалов при отпуске их в производство, который исчисляется делением стоимости всех материалов на количество единиц данного вида ценностей.

Средства в расчетах – долги предприятий или отдельных лиц данной организации.

Средства производства – совокупность средств труда и предметов труда для осуществления процесса производства.

Статья бухгалтерского баланса – элемент актива и пассива баланса, характеризующий отдельные имущества или источники их образования.

Субсчет – способ группировки информации, содержащейся на аналитических счетах; занимает промежуточное значение между счетами синтетического и аналитического учета.

Сырье – часть материально-производственных запасов организации, составляющая материальную основу вырабатываемой продукции (продукты добывающей промышленности, сельского хозяйства).

Тара – часть материально-производственных запасов организации, предназначена для упаковки и хранения готовой продукции, материалов.

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без доработки.

Убытки – потеря активов по разным причинам.

Управленческий учет – бухгалтерский учет внутри организации, необходимый для управления ее экономическими ресурсами.

Уставный капитал – первоначально инвестируемый капитал.

Учетная политика – совокупность методов и способов ведения бухгалтерского и налогового учета, выбранная самой организацией.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов – сумма фактических затрат, связанных с их приобретением.

Финансовые вложения – это инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

Финансовый учет – бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних и внутренних пользователей.

ФИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: первая партия – на приход, первая партия на расход,

Хронологическая запись – регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

Хозяйствующий субъект – самостоятельная хозяйственная единица.

Хозяйственная операция – факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учете.

Целевое финансирование – полученные из бюджета, других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения.

Шахматная оборотная ведомость – способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Тема 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	5
1.1. Понятие хозяйственного учета и его виды	5
1.2. Виды бухгалтерского учета, основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету	14
1.3. Функции и принципы бухгалтерского учета	17
Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	22
2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика его объектов. Классификация хозяйственных средств	22
2.2. Метод бухгалтерского учета и характеристика его элементов...	28
Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	37
3.1. Сущность и строение бухгалтерского баланса Классификация балансов	37
3.2. Влияние хозяйственных операций на величину баланса	40
Тема 4. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ – ОСНОВА ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	50
4.1. Документы как источник первичной информации	50
4.2. Классификация документов, организация документооборота....	52
4.3. Инвентаризация и ее место в первичном учете	53
Тема 5. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	63
5.1. Определение счетов бухгалтерского учета, их строение. Двойная запись хозяйственных операций.....	63
5.2. Счета синтетического и аналитического учета, их значение, взаимосвязь.....	67
5.3. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета	72

Тема 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	82
6.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета	82
6.2. Калькуляция, ее виды, состав и содержание калькуляционных статей.....	89
Тема 7. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ	97
7.1. Учет процесса заготовления	97
7.2. Учет процесса производства	102
7.3. Учет процесса продаж и порядок формирования финансовых результатов	108
Тема 8. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	119
8.1. Классификация счетов бухгалтерского учета	119
8.2. План счетов бухгалтерского учета	132
Тема 9. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	136
9.1. Учетные регистры.....	136
9.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.....	137
9.3. Формы бухгалтерского учета.....	139
Тема 10. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ	151
Тема 11. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. 157	
11.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии	157
11.2. Финансовый и управленческий учет	159
11.3. Учетная политика организации	162
Тема 12. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	167
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	170
СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ	171

Учебное издание

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Составители:
Василенко М.Е.
Полещук Т.А.
Титова Н.Ю.

В авторской редакции
Компьютерная верстка М.А. Портновой

Подписано в печать 25.01.2019. Формат 60×84/16.
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. .
Уч.-изд. л. . Тираж 200 экз. Заказ

Издательство Владивостокского государственного
университета экономики и сервиса
690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41
Отпечатано во множительном участке ВГУЭС
690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41