

Б 65.05

Т35

ВУЗОВСКИЙ УЧЕБНИК

Т.В. Терентьева

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ
ПОСОБИЕ



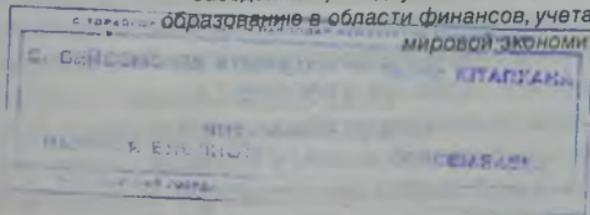
865.05
Т35

Т.В. ТЕРЕНТЬЕВА

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Рекомендовано
УМО по образованию в области финансов,
учета и мировой экономики в качестве учебного пособия
для студентов, обучающихся по специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит».
Протокол № 6 от 25 мая 2006 года
заседания Президиума Совета УМО по
образованию в области финансов, учета и
мировой экономики



Москва
Вузовский учебник
2012

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Т35

Т35 Терентьева Т.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. — М.: Вузовский учебник, 2012. — 208 с.

ISBN 978-5-9558-0134-6

Учебное пособие разработано в соответствии с программой курса, а также требованиями образовательного стандарта России к учебной дисциплине «Теория бухгалтерского учета».

Раскрываются основополагающие принципы, сущность, базовые понятия, терминология, применяемая в бухгалтерском учете. Рассматриваются важнейшие элементы метода бухгалтерского учета, вопросы документооборота, форм бухгалтерского учета, оценки, калькуляции. Особое внимание уделяется отражению основных хозяйственных процессов (снабжение, производство, продажа готовой продукции) в бухгалтерском учете.

Для студентов экономических специальностей и для всех тех, кто интересуется вопросами бухгалтерского учета.

ISBN 978-5-9558-0134-6



ББК 65.052я73

Вузовский учебник», 2008

629811

Подписано в печать

Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.

Усл. печ. л. 13,0. Уч.-изд. л. 13,43.

Доп. тираж 2000 экз. Заказ № 2156.

Цена договорная.

Издательский Дом «Вузовский учебник»

127247, Москва, ул. С. Ковалевской, д. 1, стр. 52

Издательский Дом «ИНФРА-М»

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в.

Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12.

E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Отдел «Книга—почтой»

(495) 363-42-60 (доб. 232, 246)

ВВЕДЕНИЕ

Предлагаемое учебное пособие является базовой дисциплиной специализаций, предусмотренных государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Теория бухгалтерского учета — база для понимания как бухгалтерского учета (финансового и управленческого), так и многих смежных или примыкающих к нему дисциплин. Теория бухгалтерского учета — основа организации всей системы бухгалтерского учета.

Цель настоящей работы — помочь обучающимся в изучении теории бухгалтерского учета, которое необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его места в системе знаний управления экономикой предприятия, основных экономических учетных категорий, используемых в практической деятельности.

Пособие состоит из десяти глав, объединенных в несколько взаимосвязанных блоков.

В *первом* блоке изложены теоретические положения бухгалтерского учета, сформулированы задачи бухгалтерского учета, область его применения.

С точки зрения общей характеристики бухгалтерского учета определены понятия и виды хозяйственного учета, задачи бухгалтерского учета, требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, функции, свойственные бухгалтерскому учету.

Определен предмет бухгалтерского учета, обозначена сфера его применения, дана характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций, осуществлена классификация хозяйственных средств, раскрыт метод бухгалтерского учета и его элементы.

В главе «Бухгалтерский баланс» дано понятие о бухгалтерском балансе, рассмотрена его структура и содержание, представлена классификация бухгалтерских балансов и его виды, показаны изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.

Исследование такого элемента в методе бухгалтерского учета, как счет, сопровождается определением счетов бухгалтерского учета, демонстрацией системы двойной записи, анализом синтетического и аналитического учета. Рассмотрены вопросы обобщения данных текущего учета.

В главе «Стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет» сделан акцент на тех видах оценки, которые существуют в практике бухгалтерского учета, показаны различия между видами оценок и их взаимосвязь с нормативной документацией, регламентирующей оценку имущества и обязательств организации. Большое внимание уделено технике учета хозяйственных процессов. С этой целью представлена сквозная задача, позволяющая проследить переход ресурсов организации из одного учетного процесса в другой; формирование фактической себестоимости материальных ценностей, фактической себестоимости выпущенной из производства продукции, фактической себестоимости реализованной продукции. Показана техника исчисления финансового результата.

В главе «Первичное наблюдение, документация, инвентаризация» приводится информация о документации хозяйственных операций, дана классификация документов, организация документооборота и инвентаризации.

В пособии уделено внимание формам и регистрам бухгалтерского учета, рассмотрены учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них, способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах, формы бухгалтерского учета.

Формирование отчетности организации показано во взаимосвязи с особенностями классификации отчетности, требованиями, предъявляемыми к составлению отчетности. Классифицированы пользователи отчетности. Также рассмотрены вопросы экономического содержания форм отчетности, формируемых организациями на территории РФ и по стандартам РФ.

В главе «Основы организации бухгалтерского учета» определено нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии, финансовый и управленческий учет, учетная политика.

Во *втором* блоке представлена методика решения задач по теории бухгалтерского учета. Рассмотрен на цифровых примерах порядок классификации имущества по роли в процессе производства и источникам его образования, составления баланса, ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам, учета процесса снабжения, производства и реализации.

Третий блок учебного комплекса включает задачи для самостоятельного решения. Наличие данного материала позволяет проверить обучающимся усвоение методики решения задач по теории бухгалтерского учета.

Изучение глав учебного пособия обеспечит понимание теоретических основ бухгалтерского учета.

Базовыми учебниками, который использовал автор при создании учебного пособия, являются учебники по теории бухгалтерского учета доктора экономических наук, профессора М.И. Куттера, доктора экономических наук, профессора Б.А. Бабаева, доктора экономических наук, профессора З.В. Кирьяновой.

Глава 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятие и виды хозяйственного учета

Хозяйственный учет — это система наблюдения, измерения, количественной и качественной характеристики, регистрации хозяйственных процессов и явлений. Возникнув из потребности человеческого общества, хозяйственный учет постоянно развивается и совершенствуется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к нему данным общественным строем [7].

В Российской Федерации создана и действует единая система хозяйственного учета (рис. 1.1).

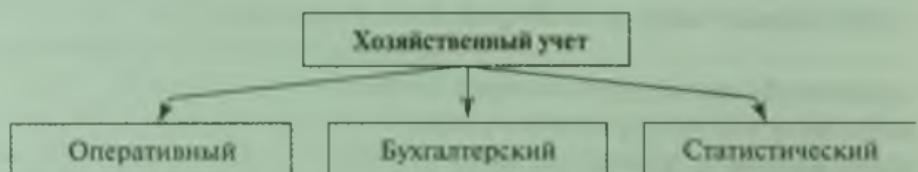


Рис. 1.1. Система хозяйственного учета

Оперативный (оперативно-технический) учет является системой текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными явлениями и процессами непосредственно в момент их совершения. Отличительная черта этого вида учета заключается в быстром и своевременном получении информации, необходимой для текущего оперативного руководства. Данные оперативного учета получают из первичных документов, передают устно, по телефону, телеграфу и т.д. Эти данные могут прерываться во времени, надобность в них появляется по мере необходимости: например, сведения о выпуске продукции за смену, сутки; об использовании рабочего времени и оборудования за каждый день.

Показатели оперативного учета используются не только на предприятиях, но и в вышестоящих организациях, что позволяет получать необходимые сведения об объемах выпущенной продукции, оказанных услугах, выполненных работах.

Оперативный учет на предприятиях ведется работниками цехов, участков. Он осуществляется сотрудниками отделов: планового, снабжения, маркетинга, кадров. При этом для отражения информации используется три вида измерителей (рис. 1.2), однако чаще применяются натуральные и трудовые измерители.

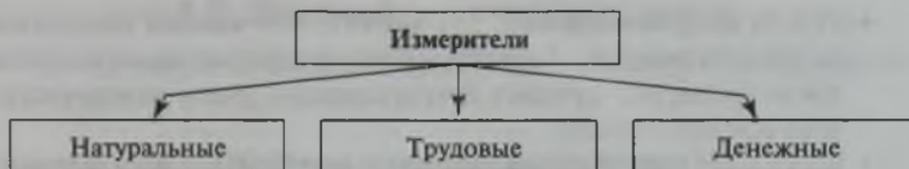


Рис. 1.2. Измерители, применяемые в хозяйственном учете

Натуральные измерители необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. Единицами измерения являются меры длины, массы, объема. Они применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль за наличием и движением имущества предприятия, объемом процессов заготовления, производства и реализации.

Трудовые измерители используются для исчисления количества затраченного труда и выражаются в единицах времени (рабочий день, час). С их помощью рассчитывают производительность труда, заработную плату, контролируют норму выработки рабочих, сопоставляют некоторые разнородные величины. На практике трудовые измерители применяются вместе с натуральными.

Денежный измеритель используется в хозяйственном учете для отражения объектов в едином выражении. В условиях рыночных отношений важнейшие показатели хозяйственной деятельности выражаются только в денежной форме. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль. С помощью денежного измерителя рассчитывают обобщающие показатели разнородных объектов учета; осуществляют контроль за деятельностью как предприятия в целом, так и отдельных его подразделений. Этот измеритель необходим для расчета оценочных показателей, характеризующих работу хозяйствующего субъекта. Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей предприятий и организаций. На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

Бухгалтерский учет осуществляется специальной службой предприятия — бухгалтерией. Бухгалтерский учет по сравнению с другими видами хозяйственного учета имеет ряд особенностей:

- является *сплошным и непрерывным во времени*, т.е. позволяет осуществлять сплошное наблюдение хозяйственных процессов и явлений;

- строго *документирован*; это значит, что каждая операция должна отражаться в бухгалтерском учете только на основании документов, что придает бухгалтерскому учету юридически доказательную силу;
- использует *специфические приемы и способы обработки учетных данных*, например систему счетов, двойную запись операций на счетах, бухгалтерский баланс, калькулирование и др.;
- применяет все три вида измерителей, но особо важную роль играет денежный измеритель, так как он обеспечивает получение обобщающих показателей;
- организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

Статистический учет (статистика) служит для отражения массовых социально-экономических явлений в целях обобщения, изучения и выяснения их закономерностей.

Статистика использует для своих обобщений данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сама организует самостоятельные наблюдения в виде переписей, статистической отчетности, сплошных и выборочных обследований. На основе этих сведений изучается развитие отдельных отраслей, экономических регионов, экономики в целом. Статистический учет ведется на предприятиях для получения первичных, сводных и обобщенных данных.

Статистика использует все три вида измерителей в зависимости от содержания изучаемых явлений.

Между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом существует тесная взаимосвязь. Они взаимно дополняют и развивают друг друга. Совокупность трех видов учета представляет единую систему хозяйственного учета.

Каждый из трех видов учета выполняет свою роль в контроле и управлении деятельностью хозяйственных органов, а их совокупность обеспечивает всесторонний охват хозяйственной деятельности предприятия [7].

Правильное построение хозяйственного учета обеспечивается:

- единством предмета — процесс расширенного воспроизводства;
- единством цели — получение информации о хозяйственной деятельности для обеспечения ее рационального осуществления;
- единством методологического руководства — руководство хозяйственным учетом в целом в России осуществляет Федеральная служба государственной статистики (Росстат), а бухгалтерским учетом — Министерство финансов РФ.

1.2. Задачи бухгалтерского учета

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы задачи бухгалтерского учета (рис. 1.3) [9, с. 82–84].

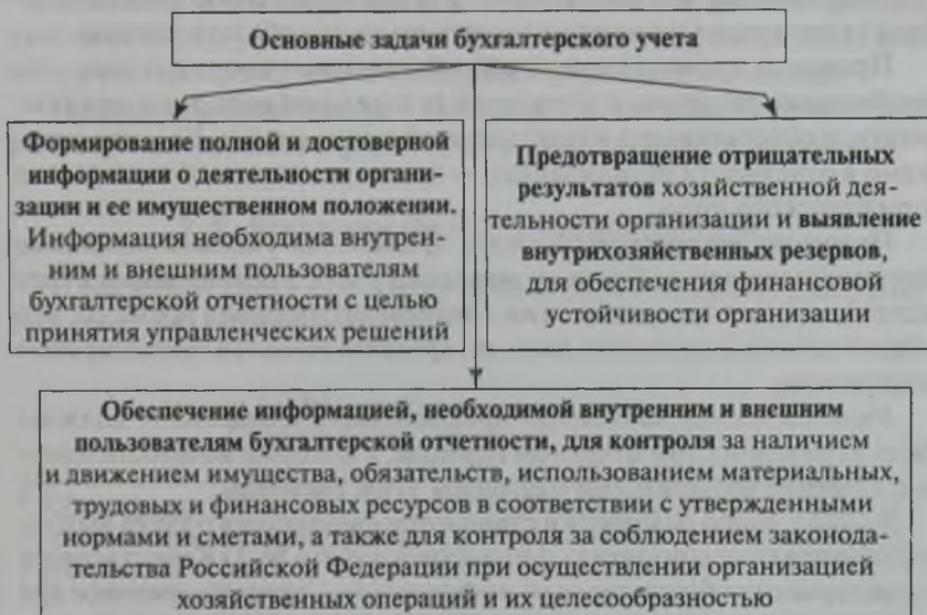


Рис. 1.3. Основные задачи бухгалтерского учета

1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета

В учебнике по теории бухгалтерского учета М.И. Куттер классифицировал принципы и правила ведения бухгалтерского учета по следующим направлениям (табл. 1.1) [10, с. 95–98].

Таблица 1.1

Классификация принципов бухгалтерского учета

Принципы бухгалтерского учета		
Принципы-допущения	Принципы-требования	Принципы-правила
1. Непрерывность деятельности	1. Полнота	1. Денежный измеритель
2. Имущественная обособленность	2. Своевременность	2. Документальное оформление
3. Последовательность применения учетной политики	3. Осмотрительность	3. Использование двойной записи
4. Учет по методу начисления	4. Приоритет содержания над формой	4. Балансовое обобщение
	5. Непротиворечивость	5. Инвентаризация
	6. Рациональность	6. Обобщение отчетностью

Принципы-допущения. Принцип *непрерывности деятельности* предполагает, что организация была зарегистрирована с целью осуществления производственного процесса, и при этом не допускается сокращение объемов производства и реализации. В обозримом будущем организация намерена отвечать по своим обязательствам.

Принцип *имущественной обособленности* говорит о том, что необходимо разделять собственность юридического лица, организации, и собственность владельца этой организации. Все, что отражено в отчетности организации, — это имущество и обязательства юридического лица.

Принцип *последовательности применения учетной политики* предполагает, что выбранная методика учета в организации будет использоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость данных, представленных в бухгалтерской отчетности.

Учет по методу начисления предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

В 1980 г. Бюро разработки стандартов финансового учета выпустило положение о понятиях финансового учета № 2 «Качественные характеристики бухгалтерской информации», предназначенное для изучения характеристик финансовой отчетности и полезное для принятия экономических решений. Эти характеристики рассматриваются как иерархия качеств, которым должна соответствовать учетная информация. Качественные характеристики, предъявляемые к учетной информации, нашли свое отражение в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности» в форме требований.

Принципы-требования. Принцип *полноты* означает, что бухгалтерский учет ведется непрерывно во времени, без каких-либо пропусков отражения хозяйственной жизни организации. Бухгалтерскому учету подвергаются все операции, произошедшие в организации.

Если информация получена пользователем слишком поздно для того, чтобы оказать влияние на решение, то она не может воздействовать на это решение. Следовательно, *своевременность* является важным аспектом уместности. То же относится и к ценности для прогноза, а также ценности обратной связи, которая помогает подтвердить или откорректировать ранее принятое решение.

Принцип *осмотрительности* сводится к тому, что бухгалтер скорее выберет низшую оценку для активов и доходов и наивысшую — для долговых обязательств и расходов.

Принцип *приоритета содержания над формой* ориентирован на отражение в бухгалтерском учете операций исходя из экономического содержания операции, а не из правовой формы.

Принцип *непротиворечивости* предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Принцип *рациональности* — баланс между выгодами, извлекаемыми из бухгалтерской информации, и затратами на ее получение.

1.4. Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис. 1.4) [10, с. 83–85].

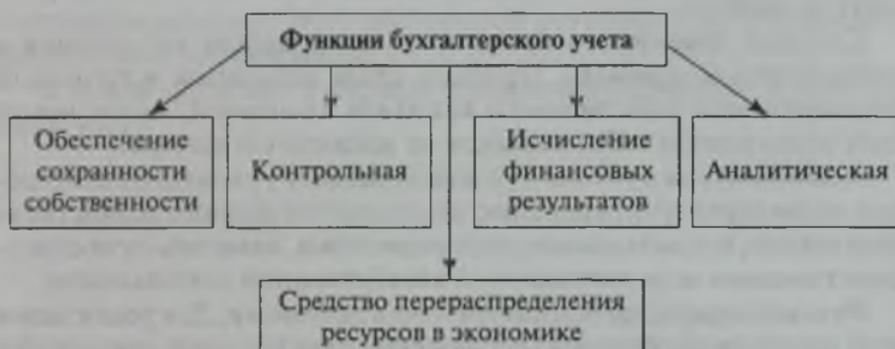


Рис. 1.4. Систематизация функций бухгалтерского учета

С точки зрения хронологической последовательности функции бухгалтерского учета можно систематизировать следующим образом.

Обеспечение сохранности собственности — функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

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

Исчисление финансовых результатов. В рыночной экономике самым главным мерилom эффективной работы организации является экономический результат. Наиболее общими характеристиками результативной финансово-хозяйственной деятельности организации являются общий объем продажи продукции (работ, услуг) и прибыль.

Сегодня изменились приоритеты в процессах исчисления и распределения прибыли. Прибыль стала основным источником формирования собственного капитала компании, источником получения дохода собственников на вложенный капитал.

Аналитическая функция в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

Функция перераспределения средств в экономике. Для реализации этой функции необходимо соблюдение двух условий: открытости финансовой отчетности; развитого рынка ценных бумаг. Участники рынка ценных бумаг вкладывают свой капитал в эффективно работающие организации и изымают финансовый капитал из низкоприбыльных или убыточных компаний.

Контрольное задание

Предприятие химической промышленности выпускает три вида продукции одинакового назначения, но с разным содержанием полезного вещества (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Выпуск продукции по видам

Вид продукции	Выпуск, кг	Кoeffициент пересчета полезного содержания вещества	Цена за 1 кг, руб.
А	1000	1	50
Б	1600	1,4	80
В	2100	2,2	120

Определить объем выпуска продукции в натуральных и стоимостных единицах.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие черты отличают оперативный учет от статистического и бухгалтерского?
2. Какие черты отличают бухгалтерский учет от статистического и оперативного?
3. Какой измеритель используется для исчисления количества затраченного труда?
4. Какому виду учета свойственна задача формирования полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении?
5. Задачей какого вида учета является предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, обеспечение финансовой устойчивости?
6. Какие функции в системе управления выполняет бухгалтерский учет?

Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, имеет предмет, объекты наблюдения и характерные для него специфические приемы и методы регистрации, сбора, обработки, накопления и передачи данных пользователям [10, с. 66–68].

Предметом бухгалтерского учета является финансовая и хозяйственная деятельность организации в той ее части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, отражающем состояние и использование средств в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные операции как первичные элементы этого процесса.

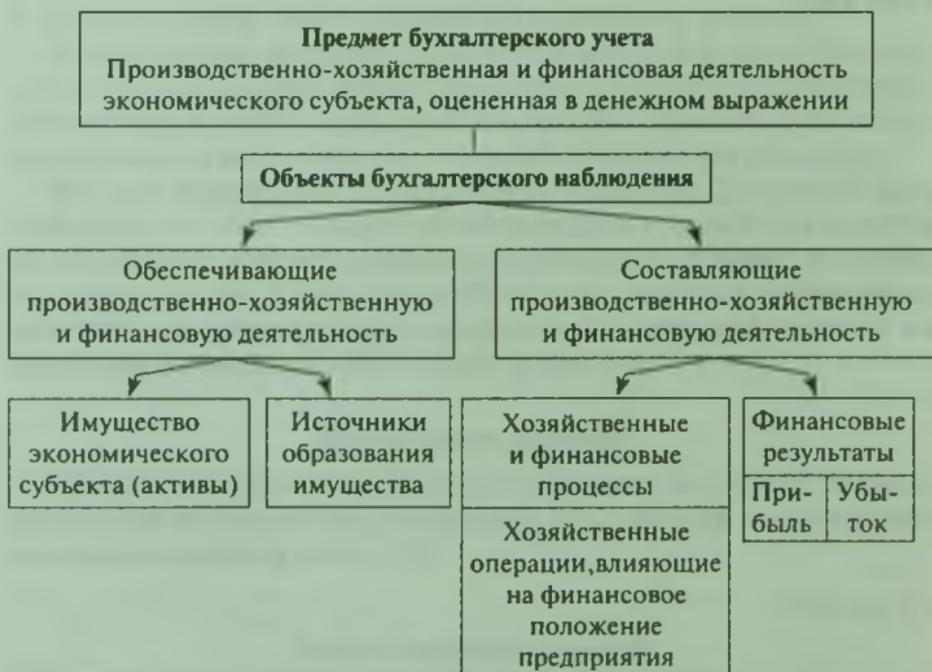


Рис. 2.1. Предмет и объекты бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств; движение этого

имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сфере снабжения, производства и реализации продукции; а также результат деятельности предприятия, выраженный в денежной оценке, т.е. средства предприятия, используемые им при осуществлении хозяйственной деятельности. Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 2.1.

Понятийный аппарат

Активы организации — это имущество, способное принести организации доход в будущем и которое образовалось в результате прошлых событий.

Источники образования имущества — это долговые обязательства перед юридическими и физическими лицами, которые выступают следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни. Источниками формирования ресурсов компании могут быть собственники и кредиторы. Отсюда источники образования имущества классифицируются на собственные и заемные источники.

Факты хозяйственной жизни (ФХЖ) — хозяйственные операции, осуществляемые хозяйствующим субъектом с целью достижения определенной экономической цели.

Финансовый результат — это прибыль или убыток компании как результат соизмерения доходов и расходов.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, любого имущества) или погашения обязательств, приводящих к росту капитала организации.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбывания активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации.

Одновременно объекты учета представляют собой хозяйственные средства, используемые предприятием для осуществления хозяйственной деятельности.

Состав имущества предприятия достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевой спецификой и объемом хозяйственной деятельности предприятия. Объекты имущества фирмы имеют стоимостное выражение и называются хозяйственными средствами.

2.2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций

Хозяйственная деятельность вызывает постоянное движение хозяйственных средств, которые обслуживают непрерывное расширение воспроизводства материальных благ. Экономическая теория учит: общественное производство предполагает производство продукта, его распределение, обмен и потребление. Эти моменты, или фазы производства, так или иначе проявляются в хозяйственной деятельности и являются объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

Хозяйственный процесс следует рассматривать как совокупность соответствующих элементов — факторов хозяйственной жизни (ФХЗ), или хозяйственных операций [9, с. 176].

Хозяйственные процессы, совершаемые на предприятии, — это:

- процесс заготовления средств производства;
- процесс производства продукции (работ, услуг);
- процесс продажи продукции, материальных ценностей, основных средств, нематериальных и других активов.

Эти процессы состоят из хозяйственных операций и протекают на предприятии одновременно.

Основная масса хозяйственных фактов оказывает влияние на финансовое положение предприятия. Такие ФХЖ именуются хозяйственными операциями.

Хозяйственная операция представляет собой элемент более общего хозяйственного процесса и сохраняет все основные особенности этого процесса. Она является целенаправленным действием, позволяющим получить определенный результат на данном участке хозяйственной деятельности. К хозяйственным операциям относятся: поступление сырья от поставщиков, начисление заработной платы рабочим и служащим, передача полуфабрикатов для дальнейшей обработки из цеха в цех, получение наличных денег в банке, оплата по счетам поставщиков за ранее полученные материалы, отгрузка готовой продукции покупателям и т.д. Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского учета только тогда, когда под их влиянием происходит изменение хозяйственных средств или их источников [7].

Таким образом, хозяйственная операция — это процесс, результатом которого является изменение в составе имущества и его источников.

Каждая хозяйственная операция — это микропроцесс, совершаемый во времени и в пространстве, который имеет четко определенные начало и конец, место выполнения. Для осуществления хозяйственной операции затрачиваются труд и энергия, привлекаются материальные, денежные, трудовые ресурсы, технические средства. Объектом бухгалтерского учета выступает завершенная хозяйственная операция. В учете отражаются сам факт совершения операции и ее результат.

Весь оборот хозяйственных средств, осуществляемый через хозяйственные процессы, отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций и других хозяйственных фактов.

В практической работе бухгалтер решает три вопроса:

- 1) когда произошла хозяйственная операция;
- 2) каково стоимостное выражение хозяйственной операции;
- 3) каким образом классифицировать хозяйственную операцию в номенклатуре плана счетов, выбранного для хозяйственной единицы.

2.3. Классификация хозяйственных средств

Состав хозяйственных средств достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевыми особенностями, объектом хозяйственной деятельности предприятия.

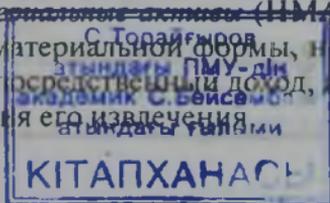
Объекты имущества предприятия имеют стоимостное выражение и называются *хозяйственными средствами* [10, с. 121].

Хозяйственные средства (имущество) любого предприятия в целях правильного отражения в бухгалтерском учете группируются по двум признакам: по функциональной роли в процессе производства; источникам формирования и целевому назначению (рис. 2.2).

По функциональной роли в процессе производства хозяйственные средства подразделяют на группы: долгосрочные и краткосрочные активы.

Долгосрочные (внеоборотные активы) являются средствами длительного пользования; они могут быть полностью использованы в течение нескольких отчетных периодов, участвуют в нескольких кругооборотах капитала, их стоимость переносится на готовый продукт по частям (табл. 2.1) [10, с. 135].

Нематериальные активы (НМА) — это средства, не имеющие видимой материальной формы, но способные приносить их владельцу непосредственный доход, а также обеспечивать необходимые условия его извлечения.



62984

Таблица 2.1

Классификация внеоборотных долгосрочных активов

Внеоборотные (долгосрочные) активы					
Активы функциональной деятельности				Инвестиции	
Нематериальные активы		Основные средства		Капитальные вложения в собственную организацию	Финансовые вложения в другие организации
<p>Неидентифицируемые:</p> <ul style="list-style-type: none"> • деловая репутация организации 	<p>Идентифицируемые:</p> <ul style="list-style-type: none"> • расходы на создание организации; • права на результаты интеллектуальной деятельности 	<ul style="list-style-type: none"> • здания; • сооружения; • передаточные устройства; • машины и оборудование; • транспортные средства; • инструменты; • производственно-хозяйственный инвентарь и принадлежности; • рабочий и продуктивный скот; • многолетние насаждения 	<ul style="list-style-type: none"> • земельные участки; • природные ресурсы 	<ul style="list-style-type: none"> • в неустановленное оборудование; • в незавершенное строительство 	<ul style="list-style-type: none"> • вложение в уставный капитал; • затраты на приобретение акций и облигаций; • займы выданные; • доходные вложения в материальные ценности

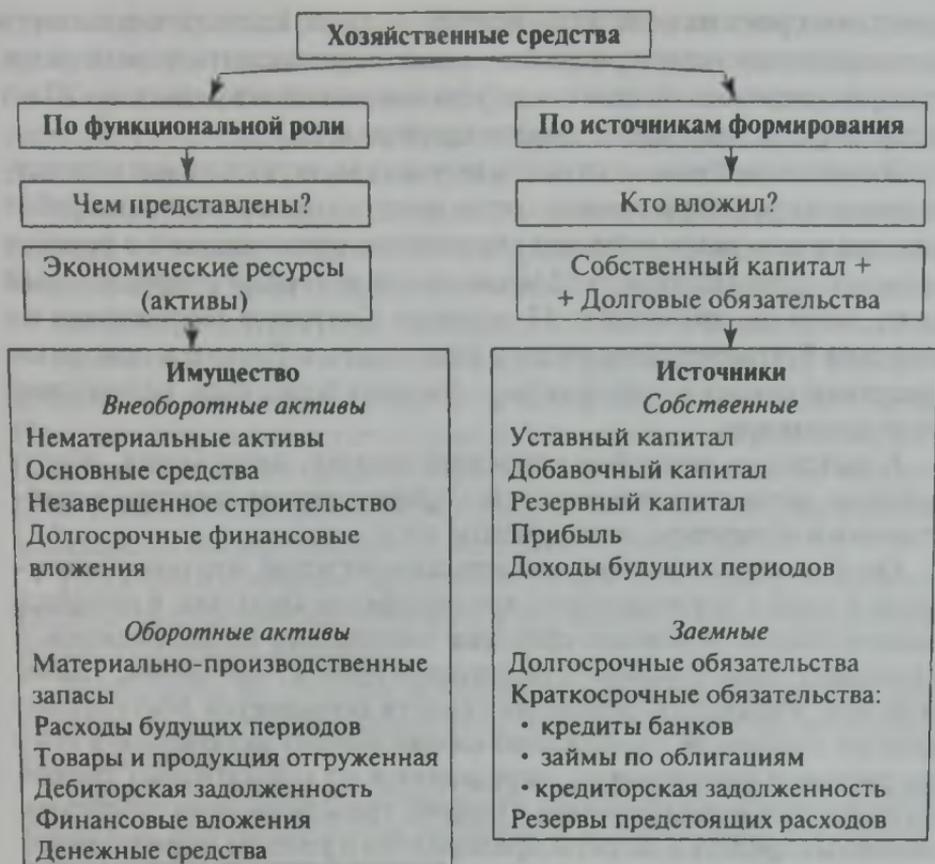


Рис. 2.2. Классификация хозяйственных средств по функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования

К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года), в хозяйственном кругообороте капитала относят права, возникающие:

- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;
- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки, торговые марки, ноу-хау;
- права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы при создании предприятия.

Стоимость нематериальных активов, так же как стоимость основных средств, погашается равномерно, путем ежемесячной амортизации их стоимости исходя из установленного самим пред-

приятием срока их полезного использования. Если срок полезного использования нематериальных активов установить невозможно, то нормы переноса их стоимости устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности предприятия).

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России к основным средствам относятся предметы, служащие более года, независимо от их стоимости.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, инструменты и т.д.

Особенность основных средств состоит в том, что они участвуют не в одном, а в нескольких кругооборотах капитала; в процессе эксплуатации основные средства постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на готовый продукт по частям. Таким образом, стоимость основных средств погашается постепенно: доля их стоимости, подлежащая ежемесячному включению в сумму расходов предприятия, определяется из нормативных сроков их полезного использования. Процесс трансформации стоимости основных средств в затраты предприятия в течение нормативного срока их использования называется *амортизацией*.

Основные средства эксплуатируются в сфере производства, в сфере обращения и во внепроизводственной сфере, создавая благоприятные условия для воспроизводства рабочей силы.

Капитальные вложения в собственную организацию — затраты на строительно-монтажные работы, приобретение отдельных объектов основных средств. При этом оборудование не установлено и не участвует в производственном процессе, строительство не завершено и не принято комиссией к эксплуатации.

Долгосрочные финансовые вложения преследуют цель достижения финансового контроля над организацией, в которую вкладываются инвестиции, или обеспечения стабильности доходов в течение длительного времени (нескольких лет).

Оборотные (краткосрочные, текущие) активы отличаются от средств длительного пользования (основных средств, нематериальных активов) тем, что могут быть обращены в деньги или полностью использованы в ближайшем будущем (в течение одного года или операционного цикла). Оборотные активы участвуют в одном

кругообороте капитала, их стоимость сразу переносится на готовый продукт и полностью списывается на затраты предприятия.

Оборотные активы с точки зрения экономической теории классифицируются следующим образом: предметы труда, продукт труда, средства в расчетах, денежные средства и финансовые вложения.

Оборотные активы, находящиеся в организации, должны пройти полный производственный цикл и трансформироваться в деньги в течение одного производственного цикла, но не более 12 месяцев.

Оборотные активы имеют следующую классификации (табл. 2.2).

Предметы труда — часть средств производства, на которую воздействует человек в процессе труда при помощи средств труда. Предметы труда однократно участвуют в процессе производства и целиком переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. К ним относятся: сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, запасные части, тары.

Под *сырьем* понимают продукцию сельского хозяйства и добывающих отраслей промышленности, а под материалами — продукцию обрабатывающих отраслей.

Материалы по их роли в процессе изготовления продукции делятся на две группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу продукта, вспомогательные материалы используются для выполнения определенных функций.

Топливо по своей роли в процессе производства относится к *вспомогательным материалам*, но, поскольку топливо занимает большой удельный вес в себестоимости продукции и выполняет особые функции в процессе производства, в бухгалтерском учете его выделяют в отдельную группу.

Полуфабрикаты — предметы труда, которые прошли обработку в одном или нескольких подразделениях организации, но подлежат дальнейшей обработке в данной организации или вне ее.

К *незавершенному производству* относят предметы труда, находящиеся на обработке в подразделениях на рабочих местах.

К *продуктам труда* относится готовая продукция на складе организации, предназначенная для реализации, и товары отгруженные. Товары отгруженные находятся в собственности организации до тех пор, пока к покупателю не перейдет право собственности на них.

Под *средствами в расчетах* понимают долги других юридических или физических лиц данной организации. Такая задолженность на-

Таблица 2.2

Классификация оборотных активов

Оборотные (краткосрочные, текущие) активы

Предметы труда		Продукты труда			Расходы будущих периодов:	Средства в расчетах (дебиторская задолженность):	Высоколиквидные финансовые вложения:	Денежные средства:
Производственные запасы:	Незавершенное производство	Готовая продукция	Товары для перепродажи:	Товары отгруженные				
<ul style="list-style-type: none"> • сырье и основные материалы; • покупные полуфабрикаты; • вспомогательные материалы; • тара; • топливо; • запасные части; • хозяйственный инвентарь 			<ul style="list-style-type: none"> • на складе; • в заготовлении 		<ul style="list-style-type: none"> • затраты на освоение новых предприятий, производств, установок и агрегатов; • затраты на подготовку и переподготовку персонала 	<ul style="list-style-type: none"> • счета к получению; • векселя полученные; • авансы выданные 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на приобретение акций; • затраты на приобретение облигаций; • вложение в займы по закладным; • вложение в депозитные счета; • вложения в сертификаты 	<ul style="list-style-type: none"> • в кассе; • на счетах в банках

зывается *дебиторской*, а сами должники — *дебиторами*. Дебиторская задолженность возникает в результате действующих форм расчетов за продукцию, работы и услуги в том случае, если их передача покупателю и платежи за них не совпадают во времени. Дебиторами могут быть и работники организации, таких должников называют *подотчетными лицами*.

Финансовые вложения — это вложения (инвестиции) в другие предприятия: денежные средства на депозитных счетах банков; приобретенные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты и др.) других предприятий сроком до одного года и прочие виды размещения свободных денежных средств с целью извлечения дохода в виде процентов, дивидендов или разницы в стоимости ценных бумаг при их перепродаже.

Расходы будущих периодов представляют собой определенные текущие активы неосязаемого характера, полезность которых закончится в обозримом будущем (отдельные затраты, связанные с освоением производства и подготовкой кадров).

Условным объектом бухгалтерского учета являются *отвлеченные средства*. Этот объект учета определяет величину хозяйственных средств, изъятых по тем или иным причинам из хозяйственного оборота. Эти средства не принимают участия в хозяйственной деятельности, но по тем или иным соображениям информационного или контрольного характера отражаются в системе бухгалтерского учета. К ним относятся платежи в бюджет и другим организациям за счет прибыли, использование прибыли на образование фондов, другие направления текущего использования прибыли, а также убыток предприятия как окончательный финансовый результат.

По *источникам формирования и целевому назначению* хозяйственные средства предприятия подразделяют на две группы: источники собственных средств (собственный капитал); источники заемных средств (обязательства) (табл. 2.3) [10, с. 125].

Источники *собственного капитала* предприятия классифицируются на авансированный капитал, добавочный и реинвестированный.

Таблица 2.3

Источники формирования собственного капитала

Собственный капитал		
Авансированный: <ul style="list-style-type: none"> • складочный капитал; • уставный капитал; • уставный (паевой) фонд; • уставный фонд 	Добавочный: <ul style="list-style-type: none"> • прирост стоимости имущества по переоценке; • эмиссионный доход; • положительные курсовые разницы 	Реинвестированный: <ul style="list-style-type: none"> • резервный капитал; • капитализированная нераспределенная прибыль

Капитал, инвестированный собственниками, — это суммарная величина вложенных взносов владельцев, используемых в интересах хозяйственной деятельности. Основным представителем авансированного (инвестированного) капитала является уставный капитал.

Уставный капитал представляет собой первоначальный собственный капитал предприятия, который формируется в соответствии с учредительными документами в момент регистрации предприятия за счет средств учредителей в виде их вкладов (в денежном измерении). Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы предприятия и формы собственности.

Добавочный капитал формируется в результате переоценки внеоборотных активов как сумма прироста их стоимости. В акционерных обществах в добавочный капитал зачисляют сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость. К добавочному капиталу относятся также курсовые разницы в случаях погашения задолженности по взносам в уставный капитал, вложенный в иностранной валюте.

Реинвестированный капитал собственника формируется за счет прибыли, полученной по результатам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Реинвестированный капитал представлен нераспределенной прибылью и резервным капиталом.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством и учредительными документами за счет отчислений от прибыли и предназначен для покрытия возможных убытков предприятия при отсутствии иных источников возмещения.

Прибыль представляет собой разность между доходами и расходами предприятия и отражает собственный капитал предприятия, сформированный в результате текущей эффективной деятельности.

Часть прибыли перечисляется в бюджет в виде налога на прибыль, часть используется на выплату дивидендов инвесторам-собственникам, образование специальных фондов накопления, потребления и резервов, а часть может оставаться нераспределенной.

Заемные источники (обязательства) являются внешними источниками формирования ресурсов предприятия. Обязательства могут быть краткосрочными и долгосрочными (табл. 2.4) [9, с. 127].

Под *долгосрочными обязательствами* понимают кредиты и займы, срок погашения которых более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Классификация долговых обязательств

Долговые обязательства организации				
долгосрочные	краткосрочные (текущие)			условные, учитываемые в особом порядке
	Заемные средства	Кредиторская задолженность	Прочие обязательства	
Заемные средства: • кредиты банков; • займы по облигациям; • займы по закладным; • прочие долгосрочные пассивы	Кредиты банков: • банковский; • овердрафт Займы по облигациям Займы по закладным	Начисленные обязательства: • по текущей погашаемой части долгосрочных обязательств; • по счетам поставщиков и подрядчиков к оплате; • по векселям к оплате; • авансы полученные; • по фиксированным удержаниям из заработной платы; • по депонированной заработной плате • по оплате труда; • по пенсионным и социальным обязательствам; • по процентам к оплате Задолженность бюджету: • по налогу на доходы физических лиц; • по налогу на прибыль; • по налогу на имущество; • по налогу на добавленную стоимость • по вознаграждениям учредителей	Резервы предстоящих расходов и платежей: • на оплату отпусков; • по гарантийным обязательствам; • по ремонтному фонду; • по отсроченным доходам (будущих периодов); • по неиспользованному по назначению целевому финансированию; • задолженность перед дочерними организациями	Судебные издержки Спорные суммы налогов Гарантийные обязательства, когда предприятие выступает гарантом третьего лица при получении им кредита

К займам относятся суммы выпущенных и проданных организацией облигаций трудового коллектива.

Кредиты банка — сумма полученных от банка средств. Долгосрочные (сроком более года) кредиты используются на финансирование капитальных вложений в основные средства и технологии.

К *краткосрочным обязательствам* относятся: краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов.

Краткосрочные кредиты и займы — обязательства перед банками и другими организациями, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты. *Кредиторская задолженность* — долги организации перед поставщиками за товары и услуги, по выданным векселям, по авансам полученным. К этой же группе относится задолженность работникам по начисленной, но невыплаченной заработной плате, возникающая в связи с тем, что моменты начисления и выплаты заработной платы не совпадают по времени. Таков же механизм образования задолженности перед органами социального страхования и обеспечения, перед бюджетом по налогам.

Доходы будущих периодов — средства, полученные авансом, погашение задолженности по которым ожидается в виде отпуска (отгрузки) покупателям готовой продукции или товаров (выполнения работ, оказания услуг) в течение следующих смежных отчетных периодов (получение аванса за объект, который будет возводиться несколько отчетных периодов).

Резервы предстоящих расходов создаются организацией с целью равномерного включения в расходы отчетного периода затрат на оплату отпусков работников, ремонт основных средств. До момента использования они рассматриваются в качестве привлеченных средств.

2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Для учета кругооборота капитала применяются различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой *метод бухгалтерского учета*.

Каждый отдельный прием или способ является *элементом метода бухгалтерского учета*. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия (по видам, размещению

и источникам образования) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию о финансовом положении предприятия.

Бухгалтерский счет — это специальный прием, который позволяет осуществлять группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств или их источников, хозяйственный процесс. Например, для учета наличности открывается специальный счет «Касса», для учета материальных ценностей — счет «Материалы», для учета товарных ценностей — счет «Товары» и т.д.

Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Система двойной записи на счетах основывается на принципе двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована как минимум дважды: по дебету одного и по кредиту другого счета в одной и той же сумме. Например, из кассы предприятия наличные деньги в сумме 500 руб. сданы на расчетный счет в банке. Для учета движения наличности должен быть открыт счет «Касса», а для учета средств, хранящихся в банке, — «Расчетный счет». Хозяйственную операцию необходимо зарегистрировать по дебету счета «Расчетный счет» и кредиту счета «Касса» в сумме 500 руб., т.е. общая сумма по дебету должна уравновешивать общую сумму по кредиту.

Документация — это способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу операций составляют документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах.

Инвентаризация — проверка фактического наличия имущества и финансовых обязательств предприятия и сопоставление полученных данных с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявления расхождений. Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (естественная убыль товаров, ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и пр.).

Оценка — это способ выражения имущества предприятия в денежном измерителе путем суммирования фактически произведенных расходов по его приобретению и созданию.

Имущество предприятия оценивается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности в валюте Российской Федерации — рублях.

Основные средства предприятия отражаются в бухгалтерском учете по полной первоначальной или восстановленной стоимости, а в отчетности — по остаточной стоимости; сырье, материалы — по фактической себестоимости; готовая продукция — по фактической или нормативной (плановой) себестоимости; товары на предприятиях торговли, снабжения и сбыта отражаются по розничным (продажным) или покупным ценам.

Калькуляция представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и представляет собой совокупность показателей учета за определенный период. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал, год). Она включает бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и их использовании, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета [7].

Контрольное задание

Произвести группировку экономических ресурсов завода «Звезда» по видам, размещению и источникам образования по состоянию на 1 апреля 200_ г., используя данные табл. 2.5.

Таблица 2.5

Экономические ресурсы завода «Звезда»
по состоянию на 1 апреля 200_ г.

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма, тыс. руб.
1	Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	35
2	Электрооборудование	215
3	Задолженность персоналу по оплате труда	3150
4	Здание цеха	15 400
5	Задолженность инженера Ткачева П.С. по подотчетной сумме	88
6	Фрезерные станки	2250

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма, тыс. руб.
7	Масло машинное	10
8	Акции научно-технического центра «Гермес»	1600
9	Задолженность фирме «Бриз» за работы по установке сигнализации	45
10	Столы письменные (срок службы менее одного года)	50
11	Строящееся здание цеха	1430
12	Краска	13
13	Уставный капитал	17 100
14	Вексель, полученный в обеспечение задолженности, сроком на 6 месяцев	5
15	Наличные деньги в кассе предприятия	15
16	Задолженность по отчислениям во внебюджетные фонды	1212
17	Легковые автомобили	2000
18	Кредит банка на капитальное строительство цеха сроком на 7 лет	4000
19	Денежные средства на расчетном счете	670
20	Технология изготовления продукции	94
21	Задолженность заводу «Металлист» за материалы	24
22	Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость	18
23	Добавочный капитал	51
24	Убыток отчетного года	300
25	Резервный капитал	60
26	Сверла	25
27	Пресс	206
28	Печи плавильные в литейном цехе	1324
29	Спецодежда	60
30	Задолженность инструментального завода за станки	240
31	Задолженность поставщикам за запасные части	58
32	Арендная плата за токарное оборудование, внесенная за II квартал 200 г.	46
33	Незавершенное производство	2000
34	Готовая продукция	4532
35	Краткосрочный кредит банка	6670
36	Задолженность топливной компании за полученный мазут	170
37	Резерв на оплату отпусков	200
38	Вексель, выданный в обеспечение задолженности ООО «Исток»	950
39	Оборудование и инвентарь медсанчасти завода (срок службы менее одного года)	880
40	Задолженность АО «Ритм» за отгруженную в их адрес продукцию	300

Результаты группировки оформить в табл. 2.6.

**Группировка экономических ресурсов завода «Звезда»
по состоянию на 01 апреля 200_ г. (макет)**

Хозяйственные средства по составу и размещению	Сумма, тыс. руб.	Хозяйственные средства по источникам формирования	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы		Собственный капитал	
Оборотные активы		Обязательства	
Отвлеченные средства			
Всего	33 748	Всего	33 748

Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Что является методом бухгалтерского учета?
3. Какой вид имущества относится к незавершенному производству?
4. Какие виды имущества относятся к группе «предметы труда»?
5. Организация располагает экономическими ресурсами на сумму 2000 руб. Обязательства организации составляют 900 руб. Какова величина собственного капитала организации?
6. Внеоборотные активы организации составляют 6000 руб., основные средства — 2200 руб., нематериальные активы — 800 руб., капитальных вложений нет. Какова величина долгосрочных финансовых вложений?
7. К какой группе имущества организации относится программа комплексной автоматизации бухгалтерского учета «БЭСТ»?
8. Обязательства организации составляют 200 руб. Кредиторская задолженность, включая обязательства по расчетам, составляет 700 руб., прочие займы — 250 руб. Какова сумма задолженности организации по банковским кредитам?

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание

Бухгалтерский баланс — это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации по состоянию на определенную (отчетную) дату в денежном выражении, представляющая данные о хозяйственных средствах (активах) и их источниках (пассивах) [10].

Термин «баланс» (фр. *balanc* — букв. весы, т.е. равновесие). В бухгалтерском учете означает — способ балансового обобщения, используемый для группировки информации об объектах учета в стоимостном выражении. Внешне бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая состоит из двух частей: одна называется активом, другая — пассивом.

Активы — экономические ресурсы, которыми предприятие владеет и от которых ожидает получить выгоду в будущем, используя их в своей деятельности.

Активы предприятия включают: здания, оборудование, запасы товаров, транспортные средства, причитающиеся фирме выплаты (задолженность клиентов или счета дебиторов), счета в банке, наличные деньги.

Активы должны отвечать двум требованиям:

- 1) находиться во владении предприятия;
- 2) иметь денежную оценку.

Активы можно подразделить на две большие группы: внеоборотные активы и оборотные активы.

Внеоборотные активы находятся на предприятии более одного производственного цикла или более года: это основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения.

Оборотные активы служат на предприятии в течение одного года или одного производственного цикла: это производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, дебиторская задолженность, денежные средства, финансовые вложения.

Пассив бухгалтерского баланса включает в себя обязательства и капитал.

Обязательства, как и долги, — это требование, признаваемое законодательно. То есть закон дает предприятию-кредитору право

требовать возмещения долгов, и в соответствии с законом предприятие-кредитор может принудить предприятие-должника продать свои активы для погашения долга. В этом случае кредиторы имеют преимущественное право вернуть свои деньги полностью, прежде чем что-то получит владелец предприятия-должника, даже если тому придется продать все свои активы.

Капитал — это собственность, вкладываемая в дело. Этот вклад может быть в виде денег, оборудования и т.д. Капитал часто называют собственным капиталом; он включает в себя уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прибыль.

Актив и пассив отражают одни и те же средства предприятия, но с двух разных точек зрения. В *активе* баланса сгруппированы *хозяйственные средства* по функциональной роли в процессе производства; в *пассиве* — *источники* образования хозяйственных средств по их составу, целевому назначению и размещению.

Структура баланса основывается на балансовом уравнении

$$\text{Актив} = \text{Собственный капитал} + \text{Обязательства.}$$

С 1930-х годов в российском бухгалтерском учете существует трактовка понятия «пассив»:

$$\text{Пассив} = \text{Собственный капитал} + \text{Обязательства,}$$

и как следствие

$$\text{Актив} = \text{Пассив.}$$

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статьи сгруппированы в разделы.

Статья баланса представляет собой отдельное наименование объектов имущества (хозяйственных средств) или его источников (обязательств и капитала). Статьи, размещенные в активе, называются *активными*, а в пассиве — *пассивными*. Конечные итоги актива и пассива баланса называются *валютой* баланса.

В рыночных условиях бухгалтерский баланс является основным источником информации для обширного круга пользователей. Из баланса они узнают, чем собственник владеет, сумеет ли предприятие выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами или ему угрожает финансовое затруднение. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями, а также органами государственного управления (табл. 3.1) [7].

Структура баланса

Актив	Код строки	На начало года	На конец года	Пассив	Код строки	На начало года	На конец года
I. Внеоборотные активы				III. Капитал и резервы			
II. Оборотные активы				IV. Долгосрочные обязательства			
				V. Краткосрочные обязательства			
Баланс				Баланс			

Валюта баланса

=

Валюта баланса

3.2. Виды бухгалтерских балансов

Существует множество видов бухгалтерских балансов. В зависимости от цели составления балансы классифицируют по следующим признакам: времени составления, источникам составления, формам собственности, объектам отражения, способам очистки [8].

1. *По времени составления* бухгалтерские балансы могут быть: вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

1.1. *Вступительный баланс* составляют на момент создания предприятия. В нем отражают капитал, с которого предприятие начинает свою деятельность.

1.2. *Текущие балансы* составляют периодически в течение всего времени существования предприятия. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный — на конец отчетного года. В свою очередь, заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года и отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса; во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена

полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны.

1.3. *Ликвидационный баланс* формируют при ликвидации предприятия. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации).

1.4. *Разделительные балансы* составляют в момент деления крупного предприятия на несколько более мелких или передачи одной либо нескольких структурных единиц данного предприятия другому предприятию. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

1.5. *Объединительный баланс* формируют при объединении (слиянии) нескольких предприятий в одно или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию.

2. *По источникам составления* балансы подразделяют на инвентарные, книжные и генеральные.

2.1. *Инвентарные балансы* составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант и требуются при возникновении нового предприятия на существовавшей ранее имущественной основе или при изменении хозяйством своей формы (например, превращении его из государственного в акционерное).

2.2. *Книжный баланс* составляют только на основании данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки их путем инвентаризации.

2.3. *Генеральный баланс* составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств и финансовых обязательств и тем самым повышается реальность баланса.

3. *По объему информации* балансы подразделяются на единичные, сводные и консолидированные.

3.1. *Единичный баланс* отражает деятельность только одного предприятия и составляется на основании данных текущего учета.

3.2. *Сводные балансы* получают путем механического сложения сумм по соответствующим статьям единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных предприятий,

а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех предприятий в целом.

4. *По характеру деятельности* составляются балансы основной и неосновной деятельности.

4.1. *Основной* называется деятельность, соответствующая профилю предприятия, его уставу (для промышленных предприятий основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных предприятий — выполнение строительно-монтажных работ; для торговых предприятий — покупка и продажа товаров и т.п.); все прочие виды деятельности предприятий — *неосновные* (подсобные, сельские, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т.д.).

4.2. Подразделения предприятий, занимающиеся неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются в балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

5. *По формам собственности* различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных предприятий, а также общественных организаций.

6. *По объекту отражения* балансы делятся на самостоятельные и отдельные.

6.1. *Самостоятельный баланс* имеют только предприятия, являющиеся юридическими лицами.

6.2. *Отдельный баланс* составляют структурные подразделения предприятия (филиалы, цехи, автотранспортные и жилищно-коммунальные хозяйства).

7. *По способу очистки* может быть баланс-брутто и баланс-нетто.

7.1. *Баланс-брутто* — это баланс, валюта которого включает в себя регулирующие статьи. *Регулирующими* называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сумма регулирующей статьи «Износ основных средств».

7.2. *Баланс-нетто* — это баланс, валюта которого не включает регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его *очисткой*. Баланс-нетто позволяет упрощать

тить систему балансовых показателей, получить реальную оценку хозяйственных средств предприятия.

3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

Бухгалтерский учет на любом предприятии, начинающем свою деятельность, имеет исходную точку. Такой исходной точкой является составление вступительного баланса, который отражает начало деятельности предприятия как обособленного хозяйствующего объекта.

Вступительный баланс отражает капитал предприятия на момент его создания. С началом хозяйственной деятельности капитал предприятия изменяется каждый день. Эти изменения происходят под влиянием хозяйственных операций.

Теоретически после каждой операции показатели актива и пассива баланса претерпевают изменения. Однако на практике невозможно после каждой операции составить баланс. Поэтому он составляется на определенную дату (один раз в месяц, квартал).

Несмотря на многообразие хозяйственных операций, в зависимости от их влияния на изменения статей баланса их можно объединить в четыре группы (типа).

Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяется состав хозяйственных средств (имущества). Валюта баланса не изменяется: $A + x - x = A$ (это изменение активное).

Пример. Зачислены на расчетный счет денежные средства 4 тыс. руб. от покупателя в погашение дебиторской задолженности (табл. 3.2).

Данная операция затрагивает две статьи баланса «Расчетный счет», а также «Покупатели и заказчики», которые характеризуют размещение средств и находятся во II разделе актива баланса.

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Расчетный счет» средства увеличились на 4 тыс. руб.; по статье «Покупатели и заказчики» средства уменьшились на 4 тыс. руб., т.е. произошло перемещение средств внутри актива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяются источники

хозяйственных средств. Валюта баланса не изменяется: $A = \Pi + x - x$ (это изменение пассивное).

Таблица 3.2

Бухгалтерский баланс предприятия на 1.04.200 г.

Статьи актива	Сумма, тыс. руб., на 1.01.200 г.	Изменение (+, -)	Сумма, тыс. руб., на 1.04.200 г.	Статьи пассива	Сумма, тыс. руб., на 1.01.200 г.	Изменение (+, -)	Сумма, тыс. руб., на 1.04.200 г.
1. Основные средства	100,0		100,0	1. Уставный капитал	134,0		134,0
2. Незавершенное строительство	20,0		20,0	2. Прибыль	20,0		20,0
3. Производственные запасы (материалы, топливо, п/фабрикаты)	30,0	+3,0(3)	33,0	3. Задолженность по оплате труда	6,5	-1,0(2) -1,5(4)	4,0
4. Касса	2,5	-1,5(4)	1,0	4. Задолженность по ссудам банка	2,4		2,4
5. Расчетный счет	14	+4,0(1)	18	5. Задолженность поставщикам	6,0	+3,0(3)	9,0
6. Задолженность покупателей	4,4	-4,0(1)	0,4	6. Задолженность перед бюджетом	2,0	+1,0(2)	3,0
Итого	170,9	+1,5	172,4	Итого	170,9	+1,5	172,4

Пример. Произведены удержания налога на доходы физических лиц из заработной платы работников организации в сумме 1 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает статьи «Задолженность перед персоналом организации» и «Задолженность перед бюджетом», характеризующие источники формирования имущества. Эти статьи находятся в V разделе пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Задолженность перед персоналом» сумма уменьшилась на 1 тыс. руб., а по статье «Задолженность перед бюджетом» — увеличилась на ту же сумму, т.е. произошло перемещение средств внутри пассива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Третий тип хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно на одну и ту же сумму, т.е. происходит увеличение статьи имущества в активе баланса и соответствующая статья в пассиве. Валюта баланса также увеличивается: $A + x = \Pi + x$ (это активно-пассивное изменение в сторону увеличения).

Пример. Поступили материалы от поставщика на склад организации на сумму 3 тыс. руб. (расчет за материалы не произведен).

Эта хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Материалы», которая находится во II разделе актива баланса «Оборотные средства», и «Поставщики и подрядчики». Данная статья показывается в V разделе пассива баланса и отражает задолженность предприятия перед поставщиками.

Выполнение операции вызывает увеличение статьи «Материалы» на 3 тыс. руб. и одновременно увеличение задолженности перед поставщиками по поставленным материалам на 3 тыс. руб. Валюта баланса в активе и пассиве увеличилась на 3 тыс. руб.

Четвертый тип хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения, т.е. уменьшается одна статья актива баланса и соответствующая статья пассива. Валюта баланса также уменьшается на сумму хозяйственной операции: $A - x = A - x$ (активно-пассивное изменение в сторону уменьшения).

Пример. Выдана из кассы заработная плата работникам организации 1,5 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Касса» — эта статья находится во II разделе актива баланса «Оборотные средства» и «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» — статья находится в V разделе пассива баланса «Краткосрочные пассивы».

Выполнение данной хозяйственной операции означает, что по статье «Касса» сумма уменьшилась на 1,5 тыс. руб., одновременно уменьшилась и задолженность предприятия перед работниками предприятия по заработной плате, т.е. произошло уменьшение на 1,5 тыс. руб. по активу и пассиву баланса.

Изменение баланса в результате хозяйственных операций представлено в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Изменение баланса в результате хозяйственных операций

Вид хозяйственной операции	Актив		Пассив	
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение
Активное изменение (I)	+	-		
Пассивное изменение (II)			+	-
Активно-пассивное изменение в сторону увеличения (III)	+		+	
Активно-пассивное изменение в сторону уменьшения (IV)		-		-

Контрольное задание

Составить бухгалтерский баланс на 1.11.200_ г. с учетом хозяйственных операций, произошедших за месяц. Перечень хозяйственных операций см. в табл. 3.4. Баланс предприятия на начало и конец отчетного периода дан в табл. 3.5.

Таблица 3.4

Хозяйственные операции

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.
1	Отгружена готовая продукция покупателям	1200
2	Перечислено с расчетного счета в оплату счетов поставщиков	800
3	Выпущена из производства готовая продукция	800
4	Отпущены в производство материалы на изготовление продукции	700
5	Отпущено в производство топливо	500
6	Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников предприятия	450
7	Поступили от поставщиков материалы	480
8	Зачислена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	1000
9	Поступили в кассу деньги для выплаты заработной платы	650
10	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	650
11	Произведены платежи налогов в бюджет	600
12	Перечислено органам соцстраха	850
13	Получен краткосрочный кредит банка	1000
14	Выданы в подотчет денежные средства	850
15	Приобретены нематериальные активы у частного лица	700

Для решения задачи определите тип изменений в балансе, произошедших под влиянием хозяйственных операций, раздел, в котором произошли эти изменения, и составьте баланс.

Баланс предприятия

Статьи актива баланса	Сумма, тыс. руб., на 1.10.200_г.	Изме- нение (+, -)	Сумма, тыс. руб., на 1.11.200_г.	Статьи пассива баланса
I. Внеоборотные активы				III. Капитал и резервы
Нематериальные	800			Уставный капитал
Основные средства	1500			Резервный капитал
				Добавочный капитал
				Нераспределенная при- быль отчетного года
Итого	2300			Итого
II. Оборотные средства				IV. Долгосрочные пассивы
Запасы	7200			Заемные средства
В том числе:	3500			банков
• сырье;				В том числе:
• незавершенное производство;	1200			• долгосрочные кре- диты
• готовая продукция	2500			
Дебиторская задол- женность	1500			
В том числе:	1400			
• покупатели и заказ- чики;	100			
• подотчетные лица	9500			
Денежные средства	2000			
В том числе:	7500			
• касса;	18 200			
• расчетный счет				
Итого				Итого

Статьи актива баланса	Сумма, тыс. руб., на 1.10.200_г.	Изме- нение (+, -)	Сумма, тыс. руб., на 1.11.200_г.	Статьи пассива баланса	Сумма, тыс. руб., на 1.10.200_г.	Изме- нение (+, -)	Сумма, тыс. руб., на 1.11.200 г.
				Краткосрочные пас- сивы			
				Заемные средства			
				В том числе:			
				• краткосрочные кредиты	1000		
				Кредиторская задол- женность	4520		
				В том числе:			
				• поставщикам и подрядчикам;	800		
				• по оплате труда;	2000		
				• по социальному стра- хованию и обеспеоче- нию;	900		
				• бюджету	820		
				Итого	5520	-1420	4100
Баланс	20 500			Баланс	20 500		

Вопросы для самоконтроля

1. В каком разделе баланса отражаются непокрытые убытки прошлых лет?
2. С какой целью составляется вступительный баланс?
3. Как называется баланс, в котором нет статей «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»?
4. Когда составляется ликвидационный баланс?
5. К какому типу относится хозяйственная операция «Возвращена покупателями некачественная готовая продукция»?
6. К какому типу относится хозяйственная операция «Ссуды банка направлены на погашение долга поставщику»?
7. Какие изменения происходят с валютой баланса под влиянием хозяйственных операций первого типа?
8. Какие виды хозяйственных средств сгруппированы в пассиве баланса?

Глава 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1. Счета бухгалтерского учета

В бухгалтерском балансе отражается состояние хозяйственных средств и их источников на определенный момент времени (отчетную дату). Однако для управления деятельностью предприятия необходимы сведения не только о состоянии, но и происходящих изменениях в средствах и их источниках в течение отчетного периода.

На практике совершается большое количество операций, отражать изменения непосредственно в балансе технически неудобно. Поэтому для обобщения хозяйственных операций используют специальный прием — «бухгалтерский счет».

Счета бухгалтерского учета представляют собой способ экономической группировки, текущего учета состояния и изменений, происходящих с хозяйственными средствами, их источников и формирование в результате хозяйственных операций и процессов с целью получения обобщенной информации, необходимой для управления хозяйственной деятельностью. Счет считается квалификационным признаком, позволяющим ответить на вопрос: *что?* (какой объект бухгалтерского наблюдения) учитывается на счете. Для каждой группы экономически однородных средств или их источников используются отдельные счета.

Например, для учета товаров применяется счет «Товары», для учета расчетов с поставщиками товаров — «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», наличных денег — «Касса» и т.д.

Бухгалтерский счет в своей простейшей форме выглядит как буква «Т». Наименование счета пишется над буквой «Т». Каждый счет имеет две части — *дебет* и *кредит*, которые предназначаются для противоположного отражения изменений средств и их источников: *дебетом* называется левая, а *кредитом* — правая часть Т-счета. Для наглядности счет изображается в виде таблицы, состоящей из двух частей, соответствующих дебету и кредиту.

Упрощенная схема бухгалтерского счета

Наименование объекта учета

Дебет (Дт)

Кредит (Кт)

Данные о хозяйственном факте записываются по дебету либо кредиту счета.

Оборот по данному счету — это сумма всех операций, произведенных по данному счету за отчетный период.

Сальдо (остаток по счету) есть результат соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов (разность между ними). Сальдо обычно определяют на какую-либо дату. По отношению к обороту сальдо может быть *начальным* S_1 (как результат соизмерения оборотов в предыдущем месяце) или *конечным* S_2 (как результат, полученный за данный отрезок времени). При определении конечного сальдо к соответствующему обороту прибавляют начальное сальдо. Сальдо может быть дебетовым, кредитовым или нулевым.

Открыть счет — значит отразить на нем данные хотя бы об одной хозяйственной операции. Счета открывают на основании статей баланса. Поэтому они в основном носят те же названия, что и статьи баланса, и их, так же как и статьи баланса, делят на активные и пассивные. *Активные счета* открываются на основании статей актива баланса и предназначаются для учета хозяйственных средств по видам и размещению. *Пассивные счета* открываются на основании статей пассива баланса и используются для учета источников формирования этих средств.

Закреть счет — значит свести его сальдо к нулю. Счет, не имеющий сальдо, называется закрытым счетом.

Связь счетов с бухгалтерским балансом проявляется и в том, что начальное состояние (размер) хозяйственных средств и их источников записывается на счетах из баланса. Затем на основании хозяйственных операций в течение отчетного периода на каждом счете отражают изменения средств и их источников. Конечное состояние средств и их источников записывают в новый баланс по данным бухгалтерских счетов.

При записи хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета необходимо пользоваться следующим правилом: *хозяйственные операции, увеличивающие значение начального показателя, должны находиться в той же стороне бухгалтерского счета, что и начальное сальдо; а хозяйственные операции, отражающие уменьшение начальной величины, располагаются на противоположной стороне* [9].

Расположение начального сальдо для счетов бухгалтерского учета зависит от местонахождения объекта учета в бухгалтерском балансе. Активы располагаются на левой стороне баланса, следовательно, начальное сальдо на счетах активов (а значит, увеличе-

ние) должно размещаться на левой стороне счета, т.е. по дебету. Для пассива налицо противоположная картина — правостороннее размещение в балансе таких объектов бухгалтерского наблюдения предполагает нахождение сальдо на этих счетах на правой стороне, т.е. по кредиту.

Таким образом, на активных счетах начальный и конечный остатки хозяйственных средств записываются в дебетовой части счета, увеличение средств отражается по дебету, а уменьшение — по кредиту. К активным счетам относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», «Товары», «Касса», «Расчетный счет», «Краткосрочные финансовые вложения» и др. (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Схема активного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода	
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (-)
Остаток средств на конец отчетного периода	

$$C_2 = C_1 + \text{Об.Дт} - \text{Об.Кт}, \quad (4.1)$$

где C_1 — сальдо начальное; C_2 — сальдо конечное; Об.Дт — оборот дебетовый; Об.Кт — оборот кредитовый.

При записях хозяйственных операций в активные счета могут быть только две ситуации.

1. Сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета должны быть больше суммы, показываемой по кредиту счета. В этом случае имеется сальдо (остаток) на конец проведения операции:

$$C_1 + \text{Об.Дт} > \text{Об.Кт} \Rightarrow \text{Сальдо дебетовое}. \quad (4.2)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета равны сумме, показываемой по кредиту счета, в этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет:

$$C_1 + \text{Об.Дт} = \text{Об.Кт} \Rightarrow \text{Сальдо} = 0. \quad (4.3)$$

Пример. Согласно кассовой книге на начало отчетного периода в кассе было 250 руб., кассир произвел следующие хозяйственные операции (руб.):

- | | |
|--|------|
| 1) получил с расчетного счета деньги | 300; |
| 2) выдал в подотчет на покупку хозяйственных товаров | 200; |

- 3) выдал зарплату работникам 250;
 4) получил в кассу не использованные деньги 100;
 5) выдал премиальные 70.

Требуется: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести конечное сальдо.

Последовательность действий представлена слева счета 50 «Касса» полужирными цифрами.

Счет 50

«Касса»

	Дебет	Кредит
1)	$C_1 = 250$	
	1) 300	2) 200
	4) 100	3) 250
		5) 70
2)	400	520
3)	$C_2 = 130$	

$$C_2 = 250 + (300 + 100) - (200 + 250 + 70) = 250 + 400 - 520 = 130.$$

На *пассивных счетах* делаются противоположные записи: начальный и конечный остатки источников средств записываются в кредитовой части счета, увеличение источников отражается по кредиту, а уменьшение — по дебету (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Остаток источника средств на начало отчетного периода
Уменьшение источника средств (-)	Увеличение источника средств (+)
	Остаток источника средств на конец отчетного периода

К пассивным счетам относятся: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль», «Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные кредиты банков», «Краткосрочные займы» и др.

Используя ранее приведенные обозначения для определения остатка по пассивному счету на конец отчетного периода, составим такую формулу:

$$C_2 = C_1 + \text{Об.Кт} - \text{Об.Дт.} \quad (4.4)$$

При записях хозяйственных операций в пассивные счета могут быть только две ситуации.

1. Сумма начального сальдо и сумма оборота по кредиту должны быть больше суммы, показываемой по дебету счета. В этом случае имеем остаток на конец проведения хозяйственной операции, который определяется по формуле (4.4):

$$C_1 + \text{Об.Кт} > \text{Об.Дт} \Rightarrow \text{Сальдо по Кт.} \quad (4.5)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равны сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода равно нулю:

$$C_1 + \text{Об.Кт} = \text{Об.Дт} \Rightarrow \text{Сальдо 0.} \quad (4.6)$$

Пример. Задолженность по оплате труда на конец отчетного периода составляет 700 руб. За отчетный период были проведены следующие операции (руб.):

1) выплачена зарплата работникам	650;
2) начислена зарплата работникам организации	300;
3) выплачена зарплата подсобным рабочим	300;
4) начислена зарплата работникам вспомогательного производства	100.

Требуется: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести сальдо.

Последовательность действий показана справа счета 70 «Касса» полужирными цифрами.

Счет 50

«Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	700 1)
1) 650	2) 300
3) 300	4) 100
950	400 2)
	150 3)

$$C_2 = 700 + (300 + 100) - (650 + 300) = 700 + 400 - 950 = 150.$$

Помимо счетов для учета хозяйственных средств (активных) и их источников (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, на которых отражаются одновременно и хозяйственные средства, и их источники, — *активно-пассивные счета* (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Схема 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
Оборот: 1) увеличение дебиторской задолженности (+); 2) уменьшение кредиторской задолженности (-)	Оборот: 1) увеличение кредиторской задолженности (+); 2) уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечный остаток: дебиторская задолженность на конец отчетного периода	Конечный остаток: кредиторская задолженность на конец отчетного периода

Активно-пассивные счета бывают двух видов.

1. Активно-пассивный счет 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 и сальдо по счету будет дебетовым.

2. Активно-пассивный счет с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). К таким счетам относятся счета 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.

Остатки по активным счетам, на которых отражается дебиторская задолженность организации, и по пассивным счетам, на кото-

рых показывается кредиторская задолженность, затем увязываются и отражаются соответственно в активе и пассиве баланса.

4.2. Система двойной записи

Первичной единицей бухгалтерского наблюдения являются хозяйственные операции, предварительно отраженные в соответствующих документах.

Для отражения хозяйственных операций на счетах применяется особый способ бухгалтерского учета — *двойная запись*.

Необходимость двойной записи обусловлена тем, что все экономические явления взаимосвязаны. Существует взаимосвязь и между объектами бухгалтерского учета: хозяйственными средствами, источниками их формирования, хозяйственными процессами. Каждая хозяйственная операция приводит к двум экономическим явлениям и вызывает изменения не менее чем в двух статьях баланса на одну и ту же сумму.

В самом деле, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличивается количество материалов на складе, а с другой — уменьшаются денежные средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается, за счет каких источников материалы поступили: за счет наличных денег из кассы, за счет безналичного перечисления с расчетного счета или возникшей задолженности перед поставщиком.

Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно действуют три составляющие:

- 1) содержание хозяйственной операции (ее описание);
- 2) дебетуемый счет;
- 3) кредитуемый счет.

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо ответить на следующие вопросы.

1. Экономический смысл хозяйственной операции, т.е. возможна ли такая операция на предприятии?

2. Какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагивают?

3. Каким образом эти объекты учета связаны с балансом организации, т.е. что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса)?

4. Как данная хозяйственная операция повлияет на валюту баланса: увеличит, уменьшит, оставит без изменения; о чем свидетельствует тип хозяйственной операции?

5. Какой из счетов бухгалтерского учета дебетуется, а какой кредитруется (т.е. какая будет бухгалтерская проводка)?

Назначение двойной записи состоит в отражении на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций. Рассмотрим порядок отражения операций на счетах в системе двойной записи на конкретном примере.

Пример. Осуществлены хозяйственные операции:

1) получены материалы от поставщиков на сумму 12 000 руб. (расчеты еще не произведены);

2) погашена задолженность перед поставщиками за счет ссуды банка 10 000 руб.;

3) получены с расчетного счета в кассу деньги на выдачу заработной платы и хозяйственные расходы 2500 руб.;

4) выдана из кассы зарплата работникам предприятия 2000 руб.

Требуется: 1) открыть счета бухгалтерского баланса; 2) отразить хозяйственные операции на счетах; 3) посчитать обороты по каждому счету; 4) вывести сальдо по каждому счету; 5) составить баланс на 1 марта 200_ г.

На основании условного баланса откроем счета бухгалтерского учета (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Баланс торгового предприятия на 1 февраля 200_ г.

Актив		Пассив	
Средства	Сумма, руб.	Источники средств	Сумма, руб.
Основные средства	11 000	Уставный капитал	22 700
Материалы	14 500	Краткосрочные кредиты банков	7750
Расчетный счет	13 500	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4600
Касса	50	Расчеты с персоналом по оплате труда	4000
Баланс	39 050	Баланс	39 050

В результате **первой операции** происходит увеличение суммы материалов и увеличение задолженности перед поставщиками. Для учета материалов применяется активный счет «Материалы», а для учета задолженности поставщикам — активно-пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Увеличение средств на активных счетах записывается в дебет, а увеличение источника на активно-пассивных счетах — в кредит. Таким образом производится двойная запись:

Дебет счета «Материалы»	12 000
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 000

Одновременно заносим эту сумму в открытые счета. После проведения этой операции произошло увеличение валюты баланса на 12 000 руб. Это третий тип хозяйственной операции.

В результате проведенной **операции 2** уменьшается задолженность предприятия поставщикам и увеличивается задолженность банку. Эта операция затрагивает пассивные счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Краткосрочные кредиты банков». Увеличение на пассивном счете записывается в кредит, а уменьшение — в дебете. Следовательно, на счетах нужно сделать запись:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	10 000
Кредит счета «Краткосрочные кредиты банков»	10 000

Операцию 3 следует записать:

Дебет счета «Касса»	2500
Кредит счета «Расчетный счет»	2500

Операцию 4 отражают следующей записью на счетах:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	2000
Кредит счета «Касса»	2000

Активные счета

Счет 01 «Основные средства»		Счет 10 «Материалы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 11 000		Сальдо 14 500	
Оборот –	Оборот –	1) 12 000	
Сальдо 11 000		Оборот 12 000	Оборот –
		Сальдо 26 500	

**Счет 50
«Касса»**

Дебет	Кредит
Сальдо 50	
3) 2500	4) 2000
Оборот 2500	Оборот 2000
Сальдо 550	

**Счет 51
«Расчетный счет»**

Дебет	Кредит
Сальдо 13 500	
Оборот –	Оборот 2500
Сальдо 11 000	

Пассивные счета**Счет 80
«Уставный капитал»**

Дебет	Кредит
	Сальдо 22 700
Оборот –	Оборот –
	Сальдо 22 700

**Счет 66
«Краткосрочные
кредиты банков»**

Дебет	Кредит
	Сальдо 7750
	2) 10 000
Оборот –	Оборот 10 000
	Сальдо 17 750

**Счет 60
«Расчеты с поставщиками
и подрядчиками»**

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
	Сальдо 6600

**Счет 73
«Расчеты с персоналом
по оплате труда»**

Дебет	Кредит
	Сальдо 4000
2) 2000	
Оборот 2000	Оборот –
	Сальдо 2000

В результате проведенной хозяйственной операции в конце отчетного периода баланс организации принял следующий вид (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Баланс предприятия на 1 марта 200_ г.

Актив		Пассив	
Средства	Сумма, руб.	Источники средств	Сумма, руб.
Основные средства	11 000	Уставный капитал	22 700
Сырье, материалы	26 500	Краткосрочные кредиты банков	17 750
Расчетный счет	11 000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	6600
Касса	550	Расчеты с персоналом по оплате труда	2000
Баланс	49 050	Баланс	49 050

Из примера видно, что каждая операция записывается одновременно в дебет одного счета и в кредит другого счета в одной и той же сумме. Следовательно, *двойная запись* представляет собой взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета в дебете и кредите счетов в одной и той же сумме.

Экономическая взаимосвязь, возникающая между счетами при отражении хозяйственных операций, называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета — корреспондирующими. Указание дебета и кредита корреспондирующих счетов называется *бухгалтерской записью*, или *проводкой*. Составление бухгалтерских проводок называется *контрировкой*. Проводки бывают простые и сложные. Простыми называются проводки, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и в кредит другого счета. Сложными являются такие записи, при которых дебетуется как минимум два счета, а кредитуется один или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуется два.

Работа бухгалтера, связанная с составлением бухгалтерских проводок на основании операций, оформленных соответствующими документами, называется *бухгалтерской обработкой документов*.

Двойственное отражение информации является способом координации счетов, т.е. установления их взаимосвязи и согласования друг с другом. Поэтому метод двойной записи имеет большое контрольное и познавательное значение.

4.3. Синтетический и аналитический учет

Счета бухгалтерского учета бывают синтетическими и аналитическими.

На *синтетических счетах* бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества организации, источники его формирования и хозяйственные операции в обобщенном денежном выражении. К таким счетам относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.п.

Однако для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, составления расчетов с конкурентами организации необходимо дать детализированные данные по каждому поставщику материалов, по каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации и т.д. Поэтому в развитие экономических группировок синтетических счетов открываются *аналитические счета* — детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерителе.

Субсчет является промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета (рис. 4.1).

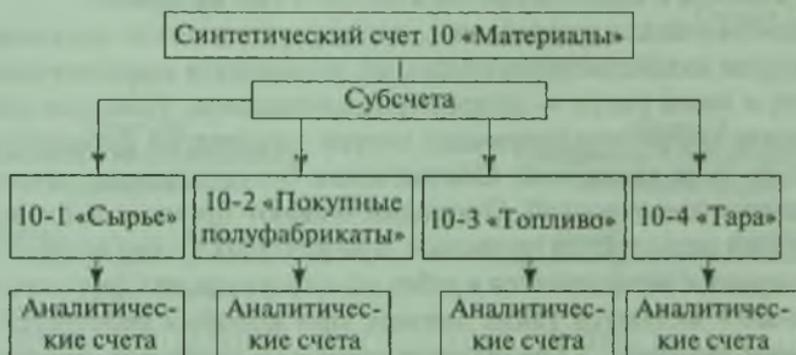


Рис. 4.1. Взаимосвязь уровней синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы»

Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета — счетами II порядка, аналитические счета могут быть III, IV, V и т.д. порядка в зависимости от объема производства и поставленных целей.

Например, к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты такие субсчета, как «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты», «Топливо», «Тара» и др. Эти счета относятся к счетам

II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализироваться по аналитическим счетам. Так, субсчет «Сырье и материалы» детализируется на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы» и т.п. Это аналитические счета III порядка.

Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете «Основные материалы», в его развитие открываются аналитические счета «Черные металлы», «Цветные металлы», «Лесоматериалы», «Химикаты» и т.п. Это аналитические счета IV порядка.

Затем детализируются данные, например, счета «Цветные металлы» и открываются счета «Медь», «Олово», «Цинк» и т.п. Это аналитические счета V порядка. Можно продолжать при необходимости эту детализацию до характеристики каждого вида металла, поставщика, от которого он поступает, вида продукции, на который он расходуется, и т.д.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую операцию, записанную по дебету и кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете и кредите аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета (рис. 4.2).

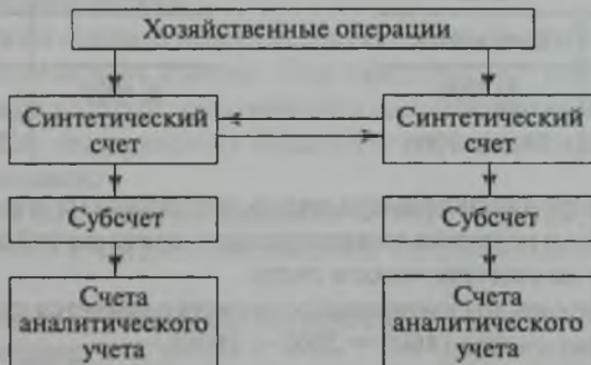


Рис. 4.2. Детализация информации на синтетических счетах

Пример. Осуществлены хозяйственные операции (руб.):

1) получено сырье от поставщиков на сумму 12 000, в том числе от сахарного завода — 7000, от мукомольного завода — 5000;

2) оплачено за сырье поставщикам — 10 000, в том числе сахарному заводу — 6000, мукомольному заводу — 4000;

3) сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на начало отчетного периода — 4600, в том числе сахарного завода — 2000, мукомольного завода — 2600.

По синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» будут сделаны следующие проводки:

1) Дт 10 Кт 60 12 000;

2) Дт 60 Кт 51 10 000.

Синтетический счет

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
Оборот 10 000	Оборот 12 000
	Сальдо 6600

Аналитические счета, открытые к счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Расчеты с сахарным заводом

Дебет	Кредит
	Сальдо 2000
2) 6000	1) 7000
	Сальдо 3000

Расчеты с мукомольным заводом

Дебет	Кредит
	Сальдо 2600
2) 4000	1) 5000
	Сальдо 3600

Из рассмотренного примера видно, что записи на аналитических счетах ведутся в развитие синтетического счета на той же стороне, что и записи на синтетическом счете.

Начальное сальдо синтетического счета равняется сумме сальдо аналитических счетов ($4600 = 2000 + 2600$).

Оборот по дебету синтетического счета равняется сумме оборотов по дебету аналитических счетов ($12\ 000 = 7000 + 5000$).

Оборот по кредиту синтетического счета равняется сумме оборотов по кредиту аналитических счетов ($10\ 000 = 6000 + 4000$).

Конечное сальдо синтетического счета равняется сумме сальдо аналитических счетов ($6600 = 3000 + 3600$).

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета.

Счета, не требующие аналитического учета, называются *простыми* (касса, расчетный счет и т.д.). Счета, которые требуют

ведения аналитического учета, называются *сложными* (расчеты с подотчетными лицами, основные средства).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение счета «Расчеты с подотчетными лицами» открывают аналитические счета на каждое подотчетное лицо.

4.4. Обобщение данных текущего учета

Полученные на счетах данные об оборотах и остатках хозяйственных средств и их источниках используются для составления отчетности, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Поэтому они должны быть достоверными и правильными. В течение отчетного периода в учетных записях могут быть допущены ошибки различного характера: указана неправильная сумма, сделана запись только на одном счете, одна и та же запись отражена дважды и т.д. Для проверки правильности ведения бухгалтерского учета, а также для принятия управленческих решений необходимо иметь обобщенные данные. Такое обобщение обычно проводится в конце месяца путем составления оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Рассмотрим сначала порядок составления оборотной ведомости по синтетическим счетам. Она представляет собой таблицу, в первой графе которой записываются наименования всех синтетических счетов, ведущихся на предприятии, а далее располагаются три пары колонок:

- остатки по счетам на начало отчетного периода;
- дебетовые и кредитовые обороты по счетам за отчетный период;
- остатки по счетам на конец отчетного периода или на начало следующего.

Для составления оборотной ведомости по синтетическим счетам используем данные примера и перенесем в нее сальдо и обороты из синтетических счетов (табл. 4.6).

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 200_ г.

Но- мер сче- та	Наименование счета	Сальдо началь- ное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конеч- ное на 1 апреля	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
А	Б	1	2	3	4	5	6
01	Основные средства	11 000				11 000	
10	Сырье, материалы	14 500		12 000		26 500	
50	Касса	50		2500	2000	550	
51	Расчетный счет	3500			2500	1000	
80	Уставный капитал		12 700				12 700
66	Кредиты банка		7750		10 000		17 750
60	Расчеты с постав- щиками и подряд- чиками		4600	10 000	12 000		6600
70	Расчеты с персо- налом по оплате труда		4000	2000			2000
Итого		29 050	29 050	26 500	26 500	39 050	39 050

По данным табл. 4.6 видно, что из всех синтетических счетов в оборотную ведомость записываются начальные остатки, обороты по дебету и кредиту и конечные остатки. В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно соблюдаться три равенства:

1) Сальдо начальное по Дт = Сальдо начальное по Кт;

2) Сумма оборотов по Дт всех счетов = Сумма оборотов по Кт всех счетов;

3) Сальдо конечное по Дт = Сальдо конечное по Кт.

Конечные итоги дают три пары равных результатов. Эту ведомость еще называют оборотным балансом. Равенство итогов начальных сальдо (гр. 1 = гр. 2) и итогов конечных сальдо (гр. 5 = гр. 6) объясняется тем, что сумма средств всегда равна сумме их источников, которые отражены в балансе на начало и конец отчетного периода. Равенство итогов оборотов (гр. 3 = гр. 4) объясняется применением в учете двойной записи. Отсутствие равенства итогов в графах говорит о том, что при записи на синтетических счетах или при подсчете допущены ошибки, которые необходимо выявить. Если не сходятся итоги начальных сальдо (гр. 1 и гр. 2), это свидетельствует о том, что неправильно записаны начальные сальдо из баланса. Если не сходятся итоги оборотов (гр. 3 и гр. 4), ошибку следует искать в нарушении принципа двойной записи (запись сделана только на одном счете или на счетах записана неодинаковая

сумма). При правильном отражении начальных сальдо и соблюдении принципа двойной записи итоги гр. 5 и 6 не совпадают только из-за неправильного подсчета сальдо на конец периода.

Тождественность синтетического и аналитического учета определяется с помощью *оборотных ведомостей по аналитическим счетам* и взаимной сверки их с итогами соответствующих синтетических счетов. Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются для всех счетов группы, ведущихся внутри одного синтетического счета или субсчета. Составим оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (табл. 4.7).

Таблица 4.7

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за март 200_ г.**

Наименование счета	Сальдо начальное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конечное на 1 апреля	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
А	1	2	3	4	5	6
Сахарный завод		2000	6000	7000		3000
Мукомольный завод		2600	4000	5000		3600
Итого		4600	10 000	12 000		6600

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов в оборотной ведомости по аналитическим счетам, как правило, не совпадают (они могут совпадать лишь случайно). Для проверки правильности ведения синтетического и аналитического учета следует сравнить конечные итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам с данными синтетического счета и оборотной ведомости по синтетическим счетам «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Равенство начального сальдо, оборотов по дебету и кредиту, конечного сальдо подтверждает тождественность синтетического и аналитического учета, что имеет большое значение для контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей, состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами.

Более подробные сведения об оборотах предприятия получают из *шахматной оборотной ведомости*. Шахматная оборотная ведомость обобщает данные об оборотах по счетам и служит для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов. Сумма оборотов по дебету счетов должна всегда равняться сумме оборотов по кредиту счетов.

Основной принцип заполнения шахматной оборотной ведомости в том, что она составляется на основе бухгалтерских проводок, которые были в отчетном периоде. Сумма записывается один раз в клетку, в которой пересекается дебет одного счета с кредитом другого корреспондирующего с ним счета, поэтому итог оборотов всех дебетуемых счетов равен итогу всех кредитуемых счетов. Составлению оборотов по синтетическим счетам предшествует составление шахматной оборотной ведомости. Из содержания и строения шахматной оборотной ведомости видно, что она позволяет обеспечивать жесткий контроль за полнотой проведенных хозяйственных операций и правильностью составления проводок.

Контрольное задание

Показать порядок составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета на основе данных табл. 4.8 и 4.9.

Требуется: 1) открыть счета бухгалтерского учета; 2) отразить на счетах операции способом двойной записи; 3) подсчитать обороты и конечные остатки по счетам; 4) составить сальдовую оборотную и шахматные ведомости по счетам синтетического учета; 5) составить баланс.

Таблица 4.8

Баланс ООО «Восход» на 1. 04. 200 г.

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Основные средства	3584	Уставный капитал	4800
В том числе:		Фонд накопления	800
здания, машины, оборудование	3584	Нераспределенная прибыль	3520
Запасы	5236	Краткосрочная ссуда банка	1600
В том числе:		Кредиторская задолженность	2400
• материалы;	2400	В том числе:	
• инвентарь;	1440	• поставщикам;	480
• готовая продукция;	896	• по оплате труда;	1280
• основное производство	500	• по социальному страхованию и обеспечению;	400
Дебиторская задолженность	768	• перед бюджетом;	240
В том числе:		• прочим кредиторам	500
покупатели;	640		
прочие дебиторы	128		
Денежные средства	4032		
В том числе:			
касса;	32		
расчетный счет	4000		
Баланс	13 620	Баланс	13 620

Хозяйственные операции за II квартал 200_г.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Поступили от поставщика материалы	352
2	Отпущены со склада в производство материалы	720
3	Отпущен со склада в производство инвентарь	960
4	Поступил на предприятие безвозмездно станок	525
5	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	960
6	Произведены отчисления органам социального страхования и обеспечения	370
7	Удержаны налоги из заработной платы работников	83
8	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	1200
9	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	
10	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	800
11	Выдано работникам из кассы на хозяйственные расходы	75
12	Получена на расчетный счет ссуда банка	72
13	Получен от поставщика станок, расчет за них не произведен	880
14	Выпущена из производства готовая продукция	160
15	Отгружена покупателям готовая продукция	1760
16	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	576
17	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	352 448
18	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности банку по ссуде	1700

Хозяйственные операции отразить на счетах общепринятой формы. Решение осуществлять в табл. 4.10 и 4.11.

Таблица 4.10

Шахматная оборотная ведомость (макет)

Кредит / Дебет	Основные средства	Материалы	Незавершенное производство	Итого по дебету
Материалы						
...						
Итого по Кт						

Таблица 4.11

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (макет)

Код счета	Наименование синтетического счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01							
10							
20							
...							
Итого							

Вопросы для самоконтроля

1. Определить правильный порядок записи на пассивном счете.
2. Как определить остаток на активных счетах?
3. Между счетами какого порядка обеспечивает взаимосвязь двойная запись?
4. В чем выражается взаимосвязь между бухгалтерскими счетами и балансом?
5. Каково основное назначение оборотных ведомостей?
6. С какой целью бухгалтер формирует шахматную оборотную ведомость?
7. Что означает запись на счетах Дт 70 Кт 68?
8. Какая бухгалтерская запись производится при отпуске материалов в производство?
9. Какая делается бухгалтерская запись при выпуске из производства готовой продукции?

Глава 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

5.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете

Для реального определения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации важное значение имеет оценка имущества. *Оценка имущества* представляет собой способ выражения в бухгалтерском учете и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования в денежном измерителе.

При оценке имущества предприятия, его обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться следующими документами:

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

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 показываются 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 доведение этих объектов до состояния готовности 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 по строке 110 нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость (счет 04) минус величина начисленной амортизации (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»)). Исключение составляют бюджетные организации, в которых нематериальные активы учитываются по первоначальной стоимости.

Основные средства (ОС) в бухгалтерском учете (счет 01 «Основные средства») отражаются по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость определяется в зависимости от источников (каналов) поступления основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств:

- 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);
- приобретенных 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.

Стоимость основных средств организации погашается путем начисления амортизации и списания ее на издержки производства или обращения в течение нормативного срока их эксплуатации по нормам, в установленном законодательством порядке и с учетом принятой предприятием учетной политики.

В бухгалтерском балансе по строке 120 основные средства учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость (счет 01 «Основные средства») минус величина начисленной амортизации (счет 02 «Амортизация основных средств»)).

Доходные вложения в материальные ценности представляют собой вложения предприятия в материальные ценности по договору аренды (имущественного найма), включая договор проката

за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. В бухгалтерском учете (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности») и в балансе (строка 135) 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, полученное 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 остаточную 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 (строка 140) 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 в производственном и ином хозяйственном 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 (строка 211) по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на их приобретение (счет 10 «Материалы») и плюс комиссионные вознаграждения, выплаченные снабженцам, оплата процентов за приобретенные в кредит, предоставленный поставщиками этих ресурсов, а также 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 прейскурантные цены, а также *плановая себестоимость* приобретенных (заготовленных) материалов, которая включает в себя договорные или прейскурантные цены и плановый (расчетный) размер транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Отпуск материалов в производство отражается в зависимости от выбранной учетной политики методами ФИФО, ЛИФО или средневзвешенной себестоимости.

Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения). К незавершенному производству относится продукция и работы, не прошедшие всех стадий, предусмотренных технологическим процессом; изделия неукomплектованные, 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 (строка 213) и учете (счет 20 «Основное производство», счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», счет 23 «Вспомогательные производства», 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 (строка 214) показываются по фактической производственной себестоимости. Согласно принятой учетной политике всю продукцию в бухгалтерском балансе можно отражать:

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

Товары отгруженные отражаются в бухгалтерском учете (счет 45 «Товары отгруженные») и в балансе (строка 215) по фактической или нормативной (плановой) себестоимости отгруженной продукции.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Эти затраты отражаются в бухгалтерском учете (счет 97 «Расходы будущих периодов») и в балансе (строка 216) по фактической себестоимости понесенных затрат и подлежат списанию в порядке установленном предприятием в течение периода, к которому они относятся.

Налог на добавленную стоимость в бухгалтерском учете (счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям») и в балансе (строка 220) отражается уплаченной суммой налога по приобретенным материальным ценностям.

Дебиторская задолженность показывается в бухгалтерском учете (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и в балансе (строки 230, 240) в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей, в том числе указываются платежи, ожидаемые в течение 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 (строка 250) 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 отражается информация о наличии собственных акций, выкупленных АО у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, в сумме фактических затрат на их приобретение (счет 81 «Собственные акции (доли)).

Денежные средства показывают 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 (строка 410) показывается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей организации. Отдельной строкой в балансе (строка 244) 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 (доценка, 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 (строка 420) отражается в сумме фактически сформированного добавочного капитала.

Резервный капитал — в бухгалтерском учете (счет 82 «Резервный капитал») и в бухгалтерском балансе (строка 430) показывает общую сумму резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», счет 99 «Прибыли и убытки», в балансе строка 470) отражает сумму остатка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых отчетных лет и отчетного периода

Долгосрочные пассивы в бухгалтерском учете (счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») и балансе (строка 510) показывает 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 (строка 610) показывают 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 (строка 621) отражают сумму фактической задолженности перед поставщиками.

Задолженность перед персоналом по оплате труда (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в балансе строка 624) показывает фактически начисленную, но невыплаченную заработную плату.

Задолженность перед государственными внебюджетными фондами (счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», в балансе строка 625) отражает сумму фактических отчислений в органы социального страхования и обеспечения.

Задолженность перед бюджетом (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», в балансе строка 626) отражает фактически начисленные, но не погашенные суммы налогов и сборов.

Доходы будущих периодов (счет 98 «Доходы будущих периодов», в балансе строка 640) отражают доходы, 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», в балансе строка 650) показывают остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Федеральным законом о бухгалтерском учете, которые переходят на следующий год.

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

Под *реальной оценкой* понимается объективное соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине.

Реальность и правильность оценки объектов учета — необходимое условие построения всей системы бухгалтерского учета.

Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета.

Под *единой оценкой* понимается ее единообразие и неизменность. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково на всех предприятиях в течение всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота. Такое единообразие оценки достигается установлением обязательных положений, инструкций, правил учета и калькулирования.

Правила и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением о бухгалтерском учете и отчетности. Общим для них является оценка объектов по их фактической стоимости.

Фактическая стоимость имущества и затрат исчисляется с помощью метода бухгалтерского учета — калькуляции.

5.2. Учет процесса снабжения (заготовления)

Процесс снабжения — совокупность операций по обеспечению предприятия предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности. В процессе снабжения на предприятие поступают основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, оплачиваются счета поставщиков; кроме того, оплате подлежат расходы, связанные с приобретением имущества.

Основными задачами учета процесса снабжения (заготовления) являются:

- 1) выявление всех затрат по заготовлению средств и предметов труда;
- 2) определение их фактической себестоимости;
- 3) выявление результатов снабженческой деятельности.

Приобретая материальные ценности, предприятие уплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам. Оптовые цены — цены, по которым одно предприятие продает продукцию другому предприятию или государству. Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой и погрузоразгрузочными работами (транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)).

Оптовая цена на товарно-материальные ценности плюс ТЗР составляют фактическую себестоимость заготовленных материалов.

В бухгалтерском учете для учета процесса заготовления используются следующие синтетические счета:

- счет 10 «Материалы».

К счету 10 «Материалы» открываются субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части» и т.д.;

- счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

- счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Как правило, текущий учет материалов ведут по учетным ценам, в качестве которых могут выступать:

- покупная цена;
- плановая себестоимость.

При этом фактическая себестоимость заготовленного сырья определяется следующим образом:

$$\Phi_c = Y + O,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость материальных ценностей;
 Y — стоимость по учетным ценам;
 O — отклонения фактической себестоимости от учетных цен.

По окончании месяца производится специальный расчет и определяется сумма отклонений, подлежащая списанию на издержки производства. Определяется средний процент отклонений:

$$CP\% = (C_{Ho} + P_o) / (C_{Hm} + P_m) \cdot 100,$$

где $CP\%$ — средний процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;
 C_{Ho} — остаток отклонений на начало месяца;
 P_o — отклонения за текущий месяц;
 C_{Hm} — остаток материалов по учетным ценам;
 P_m — поступление материалов по учетным ценам.

Рассчитывают сумму отклонений пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам:

$$O = P_m \cdot CP\% / 100,$$

где O — сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы;
 P_m — расход материалов по учетным ценам.

На счетах бухгалтерского учета процесс снабжения (заготовления) материалов может осуществляться одним из двух способов.

При *первом способе учета* процесса снабжения (заготовления) к счету 10 «Материалы» открывают два субсчета:

- 10-1 «Материалы по учетным ценам»;
- 10-2 «Отклонения в стоимости материалов».

По дебету счета 10-1 «Материалы» отражается стоимость приобретенных материалов по учетным ценам (Дт 10-1 Кт 60).

На субсчете 10-2 собираются транспортно-заготовительные расходы: железнодорожный тариф (Дт 10-2 Кт 60); погрузо-разгрузочные работы (Дт 10-2 Кт 71) и т.д.

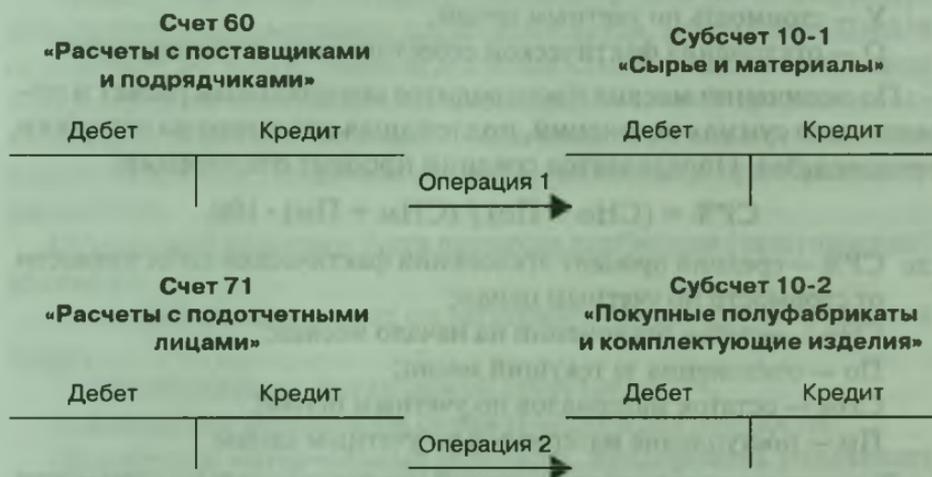
Фактическая себестоимость заготовленных в отчетном периоде *товарно-материальных ценностей* будет равна

$$\text{Об. Дт счета 10-1} + \text{Об. Дт счета 10-2}.$$

Фактическая себестоимость всех товарно-материальных ценностей, находящихся на складе в конце отчетного периода, равна

$$\text{Сальдо конечное счета 10-1} + \text{Сальдо конечное счета 10-2}.$$

**Учет процесса снабжения (заготовления)
(первый способ)**



Пример. Имеются следующие данные (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Остатки материалов на предприятии на 01.04

Номер счета (субсчета)	Наименование	Дебет	Кредит
10-1	Материалы по оптовым ценам поставщикам, всего В том числе: материал А 2970 кг по 6,0 руб. материал Б 4597 кг по 7,0 руб.	50 000 17 820 32 180	
10-2	Отклонения в стоимости материалов, всего В том числе: материал А материал Б	1000 350 650	
20	Основное производство, всего В том числе: продукция А продукция Б	25 000 17 000 8 000	
43	Готовая продукция по учетным ценам, всего В том числе: продукция А продукция Б Отклонения: продукция А продукция Б	50 000 20 000 30 000 -2500 +300 -2800	
44	Расходы на продажу	4800	

Номер счета (субсчета)	Наименование	Дебет	Кредит
45	Товары отгруженные по учетным ценам, всего В том числе: продукция А продукция Б Отклонения: продукция А продукция Б	150 000 95 000 55 000 -8000 +1000 -9000	
51	Расчетный счет	400 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		12 000
71	Расчеты с подотчетными лицами	2500	

По данным инвентаризации остатки незавершенного производства на 01.05 составили:

Счет 20	Основное производство, всего В том числе: продукция А продукция Б	25 000 15 000 10 000
---------	--	----------------------------

Предположим, что в марте на предприятии были проведены следующие хозяйственные операции (табл. 5.2, 5.3):

Операция 1. Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за поступившие от него материалы (руб.):

1. Материал А 8333 кг по 6 руб. за кг	50 000
2. Материал В 6857 кг по 7 руб. за кг	48 000

Итого 98 000

Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя	2000
--	------

Всего 100 000

Акцепт материалов по твердой учетной цене (договорной) на сумму 98 000 руб. следует отразить по Дт счета 10-1 «Материалы по учетным ценам», и фактическую сумму ТЗР — 2000 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем, в учете следует отразить по Дт счета 10-2 «Отклонения в стоимости материалов». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 100 000 руб. следует отнести в Кт счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Так как данный счет является пассивным, то увеличение показывается по кредиту данного счета.

Запись операции 1 в учете отразится следующим образом:

Дт 10-1 «Материалы по учетным ценам»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 98 000

Дт 10-2 «Отклонения в стоимости материалов»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2000.

Таблица 5.2

Запись учета материала А

Дебет				Кредит			
Наименование	Кол-во	Цена, руб.	Сумма	Наименование	Кол-во	Цена, руб.	Сумма
Сальдо нач.	2970	6,0	17 820				
Операция 1	8333	6,0	50 000				
Оборот	8333		50 000				

Таблица 5.3

Запись учета материала Б

Дебет				Кредит			
Наименование	Кол-во	Цена, руб.	Сумма	Наименование	Кол-во	Цена, руб.	Сумма
Сальдо нач.	4597	7,0	32 180				
Операция 1	6857	7,0	48 000				
Оборот	6857		48 000				

Операция 2. Полученные на железнодорожной станции материалы доставлены на склад и оплачены за счет подотчетных сумм. Расходы по доставке составили 1200 руб. Для предприятия-покупателя эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в Дт счета 10-2, одновременно с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» надо списать сумму, оплаченную подотчетным лицом за оказанные услуги.

Запись операции 2:

Дт 10-2 «Отклонение в стоимости материалов»

Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 1200 руб.

Операция 3. Перечислена с расчетного счета сумма в погашение кредиторской задолженности поставщику 100 000 руб. Погашение задолженности поставщику отражается по дебету пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На данную сумму нужно показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход показывается по кредиту счета. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Запись операции 3:

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» — 100 000 руб.

Для того чтобы определить фактическую себестоимость каждого вида заготовленных материалов, необходимо произвести расчет.

Алгоритм расчета следующий.

Этап 1. Определим процент отклонений на 1 руб. заготовленной партии материалов. Для этого составляем пропорцию

Об. Дт счета 10-1 — 100%

Об. Дт счета 10-2 — $x\%$

$$x = \frac{\text{Об. Дт. счета } 10 - \text{ТЗР}}{\text{Об. Дт. счета } 10} \cdot 100. \quad (5.1)$$

Этап 2. Рассчитаем сумму отклонений, приходящуюся на каждый вид заготовленной партии материалов:

Сумма отклонений = Стоимость заготовленных материалов $\times x\%$ отклонений.

В нашем примере фактическая себестоимость каждого материала исчисляется следующим образом (руб.):

Твердая учетная (оптовая цена) материалов — 98 000.

ТЗР — 2000 (ж/д тариф) + 1200 (доставка до склада) = 3200.

Отсюда удельный вес отклонений в объеме заготовленных материалов составит ($\%$):

98 000 — 100%

3200 — $x\%$

$$x = \frac{3200 \cdot 100}{98\,000} = 3,265\%$$

Абсолютная сумма отклонений от фактической себестоимости между отдельными материалами распределяется следующим образом (руб.):

Материал А: $50\,000 \cdot 3,265\% = 1633$ руб.

Материал Б: $48\,000 \cdot 3,265\% = 1567$ руб.

Калькуляция себестоимости заготовленных материалов показана в табл. 5.4.

Таблица 5.4

Калькуляция себестоимости заготовленных материалов (руб.)

Статьи затрат	Материал А		Материал Б	
	на все кол-во (8333 кг)	на 1 кг	на все кол-во (6857 кг)	на 1 кг
1. Твердая учетная (договорная) цена	50 000	6,0	48 000	7,0
2. Транспортно-заготовительные расходы	1633	0,20	1567	0,22
Итого фактическая себестоимость	51 633	6,20	49 567	7,22

При *втором способе учета* процесса снабжения (заготовления) в бухгалтерском учете используются счета:

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

10 «Материалы».

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относят все затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов, в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера затрат по их заготовке и доставке в организацию, в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — если материальные ценности поступают от поставщиков;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» — если материальные ценности изготовлены в собственном производстве;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — если материальные ценности приобретаются за счет подотчетных сумм.

В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится учетная стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в качестве учетных цен применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы.

Таким образом, на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется разница в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости заготовления (дебетовый оборот) и учетных цен (кредитовый оборот) (табл. 5.5). Эта разница может быть:

положительной — если фактическая себестоимость выше учетной;

отрицательной — если фактическая себестоимость ниже учетной.

Разница в стоимости списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» следующими проводками:

Дт 16 Кт 15 — на сумму положительной разницы

Дт 15 Кт 16 — на сумму отрицательной разницы.

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на дату закрытия счетов материальных ценностей показывает наличие материально-производственных запасов (МПЗ), принадлежащих организации, но находящихся в пути.

Таблица 5.5

**Экономическое содержание счета 15
«Заготовление и приобретение материальных ценностей»**

Дебет	Кредит
Сальдо — стоимость запасов, находящихся в пути	
Покупная стоимость материальных ценностей, по которым на предприятие поступили расчетные документы поставщиков, а также транспортно-заготовительные расходы. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60, 71, 76 и др. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов на предприятие	Стоимость фактически поступивших на предприятие и оприходованных материальных ценностей в корреспонденции со счетом 10. Отклонения твердой учетной цены от фактической себестоимости оприходованных материально-производственных ценностей в корреспонденции со счетом 16
Сальдо — стоимость запасов, находящихся в пути	

Фактическая себестоимость заготовленных в отчетном периоде товарно-материальных ценностей будет равна

Об. Дт счета 10 «Материалы» + Об. Дт счета 16 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Фактическая себестоимость всех товарно-материальных ценностей, находящихся на складе в конце отчетного периода, равна

Сальдо конечное счета 10 + Сальдо конечное счета 16.

Пример. Рассмотрим второй способ учета процесса снабжения (заготовления) (табл. 5.6).

Таблица 5.6

Остатки материалов на предприятии на 01.04

Номер счета	Наименование	Дебет	Кредит
10	Материалы по оптовым ценам поставщикам В том числе: материал А 2970 кг по 6,0 руб материал Б 4597 кг по 7,0 руб.	50 000 17 820 32 180	

Номер счета	Наименование	Дебет	Кредит
16	Транспортно-заготовительные расходы В том числе: материал А материал Б	1000 350 650	
51	Расчетный счет	400 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		12 000
71	Расчеты с подотчетными лицами	2500	
43	Готовая продукция по учетным ценам В том числе: продукция А продукция Б	50 000 20 000 30 000	
44	Расходы на продажу	4800	

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции.

Операция 1. Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за отгруженные в адрес предприятия материалы:

- | | |
|---------------------------------------|-------------|
| 1. Материал А 8333 кг по 6 руб. за кг | 50 000 руб. |
| 2. Материал В 6857 кг по 7 руб. за кг | 48 000 руб. |

Итого 98 000 руб.

Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя

2000 руб.

Всего 100 000 руб.

Акцепт поступивших в организацию расчетных документов:

- материалы по покупной стоимости — 98 000 руб.;
- фактическая сумма ТЗР — 2000 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению покупателем.

В учете следует использовать дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 100 000 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Так как данный счет является пассивным, то увеличение показывается по кредиту данного счета.

Запись операции 1 в учете отразится следующим образом:

Дт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.

нужно показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход показывается по кредиту счета. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Запись операции 5:

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» — 100 000 руб.

Таким образом, после отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций процесса снабжения (заготовления) по дебету счета 10 «Материалы» будет учтена оптовая цена в сумме 58 000 руб. В дебете счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» отражена сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящаяся на оприходованные на склад материалы. Отсюда фактическая себестоимость заготовленных материалов определяется сложением сальдо конечного счета 10 «Материалы» и сальдо конечного счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Алгоритм расчета фактической себестоимости каждого вида заготовленных материалов следующий:

1) определяем процент ТЗР, приходящийся на 1 руб. заготовленных материалов. Для этого составим пропорцию:

Об. Дт счета 10 — 100%

$$\text{Об. Дт счета 16} - x\% \quad x = \frac{\text{Об. Дт. счета 16}}{\text{Об. Дт. счета 10}} \cdot 100; \quad (5.2)$$

2) рассчитываем сумму ТЗР, приходящуюся на каждый вид заготовленных материалов:

Сумма ТЗР = Стоимость поступивших на склад материалов × % ТЗР.

Счет 15

«Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Дебет	Кредит
—	
1) 98 000	3) 58 000
2000	4) 1894
2) 1200	
101 200	59 894
41 306	

Фактическая себестоимость материальных ценностей, находящихся в пути.

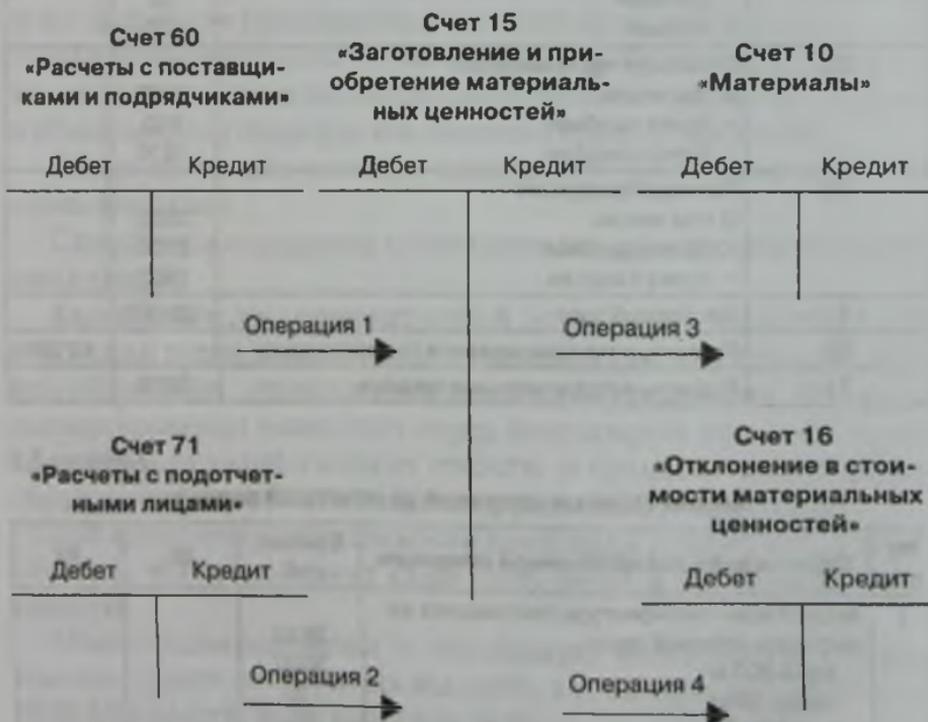
Расчет себестоимости каждого вида заготовленных материалов представлен в табл. 5.7.

Таблица 5.7

Калькуляция себестоимости заготовленных материалов, руб.

Статьи затрат	Материал А		Материал Б	
	на все кол-во (5000 кг)	на 1 кг	на все кол-во (4000 кг)	на 1 кг
1. Твердая учетная (договорная) цена	30 000	6,0	28 000	7,0
2. Транспортно-заготовительные расходы	980	0,20	914	0,22
Итого фактическая себестоимость	30 980	6,20	28	7,22

Учет процесса снабжения (заготовления)
(второй способ)



Контрольное задание

Отразить на счетах учет процесса заготовления материалов на хлебокомбинате. Исчислить фактическую себестоимость заготовленной партии материалов — муки, сахара, дрожжей, используя данный табл. 5.8 и 5.9.

Таблица 5.8

Остатки по счетам на начало месяца

Номер счета (субсчета)	Наименование	Дебет	Кредит
10-1	Сырье по твердым учетным ценам В том числе • мука 120 кг по 10 руб. за 1 кг • сахар 60 кг по 15 руб. за 1 кг • дрожжи 50 кг по 6 руб. за 1 кг • прочие	4400 1200 900 300 2000	
10-2	Транспортно-заготовительные расходы В том числе приходящиеся: • на муку • сахар • дрожжи • прочие	200 90 60 50 100	
20	Основное производство В том числе • булка сдобная • булка сладкая	2420 910 1510	
43	Готовая продукция В том числе: • булка сдобная • булка сладкая	3600 2100 1500	
51	Расчетный счет	128 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		12 000
71	Расчеты с подотчетными лицами	3000	

Таблица 5.9

Хозяйственные операции за отчетный период

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
1	Акцептован счет-фактура поставщика за сырье по оптовой цене:	3810		
	мука 300 кг	3000		
	сахар 50 кг	750		
	дрожжи 10 кг	60		
2	Транспортные расходы, оплаченные поставщиком	600		
	Оплачены за наличный расчет разгрузочные работы	180		

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
3	Отражены в учете отклонения, приходящиеся на поступившее сырье	?	-	-
	В том числе:			
	• мука	?	-	-
	• сахар	?	-	-
	• дрожжи	?	-	-

Определить фактическую себестоимость заготовленной партии сырья, в том числе: муки, сахара, дрожжей.

Ответ. ТЗР, приходящиеся на один рубль заготовленного сырья составляют 20,472 %.

5.3. Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг. В процессе производства участвуют: средства труда, предметы труда и непосредственно человеческий труд. В совокупности перечисленные составные части производственного процесса приводят к образованию у предприятия соответствующих расходов.

Общая сумма всех расходов предприятия составляет *себестоимость продукции*.

Способом исчисления себестоимости продукции является калькуляция.

Калькуляция представляет собой исчисление себестоимости продукции путем суммирования издержек (затрат) производства или обращения, относящихся к единице продукции. Вопросы калькулирования возникают перед бухгалтером на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств: в процессе заготовления сырья и материалов, производства и реализации продукции.

Для исчисления себестоимости продукции следует четко представлять, что такое объект калькулирования и калькуляционная единица.

Объект калькулирования — это продукт производства (деталь, изделие, группа однородных изделий), т.е. продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.

Калькуляционная единица — это измеритель объекта калькулирования, обычно она совпадает с единицей измерения (кг, м, т, ц и т.д.).

Группировка текущих затрат осуществляется по элементам и статьям калькуляции. Состав затрат, включаемый в издержки производства или обращения, регламентирован Налоговым кодексом. Налоговый кодекс имеет своей целью обеспечить единообразное определение состава затрат, включаемое в себестоимость на предприятиях всех форм собственности и видов деятельности. Необходимость группировки затрат по элементам обусловлена потребностью получить информацию, позволяющую ответить на вопрос: «Что и сколько затрачено в отчетном периоде на изготовление конкретного объекта?»

По экономическому содержанию затраты, формирующие себестоимость, группируются по определенным элементам (рис. 5.1).

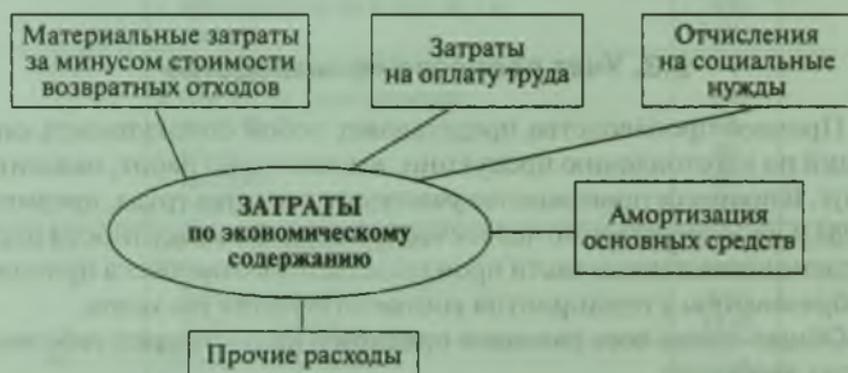


Рис. 5.1. Группировка затрат по экономическому содержанию

К прочим расходам относятся:

- содержание работников аппарата управления;
- эксплуатация зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря. т.д.;
- командировки, связанные с производственной деятельностью;
- оплата услуг связи, услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению, в случае если штатным расписанием или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления;
- оплата консультативных, информационных и аудиторских услуг;
- содержание и обслуживание технических средств управления, вычислительных центров, устройств связи, средств сигнализации и др.;
- затраты по обеспечению сторожевой охраны;

- прием и обслуживание представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, другие представительские расходы;
- выплата стипендий, оплата обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;
- возмещение работникам транспортных расходов (в форме оплаты получаемых проездных документов);
- амортизация нематериальных активов;
- расходы на продажу;
- расходы на сертификацию продукции;
- налоги.

Для контроля за работой предприятия и его подразделений необходима другая группировка — по статьям затрат. Она отвечает на вопрос, на что произведены затраты, и дает, таким образом, возможность подсчитать расходы по местам их возникновения.

Основные затраты непосредственно связаны с производством продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, амортизация основных средств и т.д.) и учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Накладные затраты — это затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные, общехозяйственные расходы); учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые затраты можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на заработную плату и др.); учитываются на счете 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные затраты одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление, общепроизводственные и общехозяйственные расходы); учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой-либо базе:

- заработной плате производственных рабочих;
- сумме материальных затрат;
- сумме прямых затрат (материальных, трудовых);
- объему реализации.

Переменные затраты зависят от объема производства, их сумма меняется в соответствии с изменением количества выпущенной продукции (сырье, материалы, зарплата основных рабочих с начислениями, полуфабрикаты, общепроизводственные расходы).

Данный вид расходов учитывается на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы».

Постоянные затраты не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, зарплата управленческого персонала и другие общехозяйственные расходы), могут осуществляться и при полной остановке производства; учитываются на счете 25 «Общехозяйственные расходы».

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство продукции и реализацию.

Различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) себестоимость.

Нормативная себестоимость исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, расходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов.

Плановая — себестоимость каждого изделия, рассчитанная по отдельным калькуляционным статьям, размера по которым предприятие намерено достичь к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия, направленные на то, чтобы достичь плановой себестоимости ниже нормативной.

Фактическая себестоимость — результат фактической величины затрат на конкретный вид продукции в отчетном периоде.

В течение месяца затраты учитываются по нормативной себестоимости. В конце месяца с учетом отклонений от норм и их изменения рассчитывается фактическая себестоимость всей продукции по следующей формуле:

$$\Phi_c = Н_c \pm O_n \pm I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость;

$Н_c$ — нормативная себестоимость;

$O_{\text{н}}$ — отклонения фактических затрат от норм: (+) перерасход, (–) экономия;

$I_{\text{н}}$ — изменения внутри нормы (в сторону увеличения или уменьшения).

Все затраты, относящиеся к выпущенной из производства продукции, подсчитываются и делятся на ее количество. Таким путем определяется себестоимость единицы конкретной продукции.

Результатом расходов на производство является выпуск готовой продукции. Расходы на производство и выпуск продукции представляют собой две стороны производственного процесса, отражаемые в бухгалтерском учете. Основными задачами бухгалтерского учета на стадии производства являются:

1) определение фактического объема производства. Для этого выявляется общее количество как всей произведенной продукции, так и продукции каждого вида. Объем конкретных видов продукции устанавливается в денежном и натуральном измерениях;

2) исчисление фактической себестоимости продукции. С этой целью находят величину затрат предприятия на весь выпуск продукции и каждый ее вид в отдельности, используя данные об отдельных расходах, включенных в себестоимость.

Для учета производства в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

20 «Основное производство»;

23 «Вспомогательные производства»;

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

28 «Брак в производстве»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

96 «Резервы предстоящих расходов»;

97 «Расходы будущих периодов» и др.

Важнейшим из счетов, предназначенных для учета производства, является калькуляционный счет 20 «Основное производство». В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем. Себестоимость отдельных видов продукции определяется на основе показателей аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство».

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производством. Учет их ведется на двух собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещения; арендная плата за помещения, машины и оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитические счета по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведутся по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на нем учитываются следующие расходы: административно-управленческие; на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления; на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещение общехозяйственного назначения; по оплате информационных, аудиторских, консультативных и прочих услуг и другие, аналогичные по назначению управленческие расходы.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства произвели изделия и работы и оказали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Наличие и движение готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражаются на счете 43 «Готовая продукция». На этом счете готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Если готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, то выпуск из производства готовой продукции в бухгалтерском учете отражается проводкой

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство».

В случае оценки готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости в бухгалтерском учете используется счет 40 «Выпуск продукции».

Данный счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. *Этот счет используется организацией при необходимости. Использование счета 40 должно быть оговорено в учетной политике организации.*

По дебету счета 40 «Выпуск продукции» отражается *фактическая производственная себестоимость* выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции» отражается *нормативная (плановая) себестоимость* произведенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

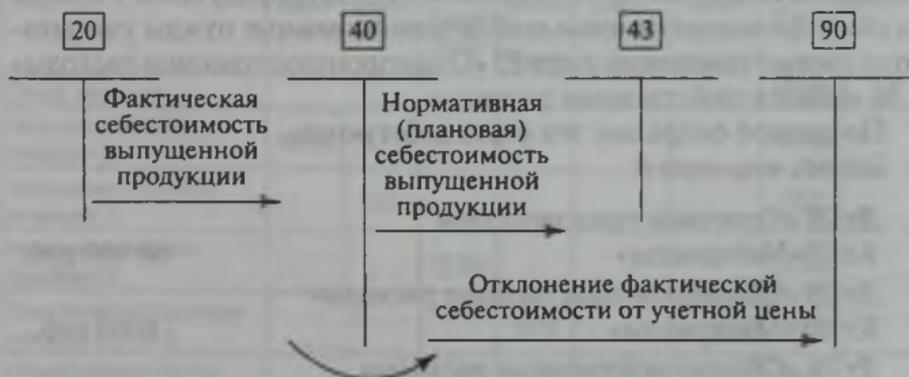


Рис. 5.2. Схема работы со счетом 40 «Выпуск продукции»

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется *отклонение фактической производственной себестоимости от плановой*. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической (Об. Дт счета 40 < Об. Кт счета 40), сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) (Об. Дт счета 40 > Об. Кт счета 40), списывается со счета 40 «Выпуск продукции» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной проводкой.

Счет 40 «Выпуск продукции» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Операция 6. В производство отпущены со склада материалы по твердой учетной цене (руб.):

Продукция А	40 000
Продукция Б	20 000
	Итого 60 000
Общепроизводственные расходы	6000
Общехозяйственные расходы	5000
	Всего 71 000

Списание материалов в производство прежде всего следует отразить на счете «Материалы». Так как счет 10 «Материалы» активный, а в результате проведенной операции уменьшилось количество материалов на складе, то этот счет кредитруется. Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции, записывается в дебет счета 20 «Основное производство», поскольку эти затраты непосредственно включаются в себестоимость продукции. Расходы на общепроизводственные и общехозяйственные нужды учитываются соответственно на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По данной операции эти счета дебетуются.

Запись *операции 6*:

Дт 20 «Основное производство»	
Кт 10 «Материалы»	60 000 руб.
Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	
Кт 10 «Материалы»	6000 руб.
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кт 10 «Материалы»	5000 руб.

Записав сумму средств, израсходованных на изготовление продукции (60 000 руб.), на дебет синтетического счета 20 «Основное производство», следует одновременно ее разнести в аналитические счета по каждому виду изделий (табл. 5.10 и 5.11). На каждом аналитическом счете и синтетическом счете 20 «Основное производство» отведены колонки для собирания отдельных видов затрат.

Операция 7. Списываются отклонения в стоимости материалов от твердых учетных цен (на сумму ТЗР).

С целью полного и правильного включения затрат в себестоимость выпускаемых видов продукции необходимо списать транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) пропорционально списанным в производство материалам.

Если ТЗР учитываются на субсчете 10-2, то алгоритм расчета следующий.

1. Найдем процент ТЗР, приходящийся на 1 руб. находящихся на складе материалов:

$$\text{Сн субсчета 10-1} + \text{Об. Дт субсчета 10-1} = 100\%$$

$$\text{Сн субсчета 10-2} + \text{Об. Дт субсчета 10-2} = x\%$$

$$x = \frac{\text{Сн субсчета 10-2} + \text{Об. Дт субсчета 10-2}}{\text{Сн субсчета 10-1} + \text{Об. Дт субсчета 10-1}} \quad (5.3)$$

Таблица 5.10

Аналитический учет производства продукции А, руб.

Наименование	Счет 10 «Материалы»							Кредит
	Дебет							
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Социальное страхование	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Сальдо начальное							17 000	
Расходы материалов (операция 6)	40 000						40 000	
Отклонение в стоимости (операция 7)		1072					1072	
Начисление зарплаты (операция 8)			18 500				18 500	
Отчисления на социальные нужды (операция 9)				4810			4810	
Общепроизводственные расходы (операция 13)						9791	9791	

Наименование	Счет 10 «Материалы»							Кредит
	Дебет							
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Социальное страхование	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Общехозяйственные расходы (операция 13)						6907	6907	
Выпуск: по плановой себестоимости отклонения – перерасход (операция 14)								80 000 +3080
Обороты по счету	40 000	1072	18 500	4810	9791	6907	81 080	83 080
Сальдо конечное							15 000	

Таблица 5.11

Аналитический учет производства продукции Б, руб.

Наименование	Счет 20 «Основное производство»							Кредит
	Дебет							
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Социальное страхование	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Сальдо начальное							8000	
Расходы материалов (операция 6)	20 000						20 000	
Отклонение в стоимости (операция 7)		536					536	
Начисление зарплаты (операция 8)			13 500				13 500	
Отчисления на социальные нужды (операция 9)				3510			3510	
Общепроизводственные расходы (операция 13)					7144		7144	
Общехозяйственные расходы (операция 13)						5040	5040	
Выпуск: по плановой себестоимости отклонения – перерасход (операция 14)								60 000 -12 270
Обороты по счету	20 000	536	13 500	3510	7144	5040	49 730	47 730
Сальдо конечное							10 000	

2. Рассчитаем сумму отклонений, которую необходимо списать на счета учета затрат:

Сумма отклонений (ТЗР) = Стоимость потребленных материалов, умноженная на процент отклонений (ТЗР).

Если отклонения учтены на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», алгоритм для исчисления суммы отклонений, списываемой в дебет счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», аналогичен формуле (5.3), но вместо субсчета 10-2 в расчете принимает участие счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

По данным хозяйственных операций 1–7 сформируем счета 10 и 16.

Счет 10 «Материалы»		Субсчет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
50 000		1000	
3) 58 000	6) 60 000	4) 1894	7) 1608
	6000		161
	5000		134
58 000	71 000	1894	1903
37 000		991*	

* Остаток ТЗР, приходящийся на остаток материалов на складе.

Сумма отклонений за отчетный месяц по дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» с учетом начального остатка составила 2894 руб. Стоимость материалов по твердым учетным ценам по счету 10 «Материалы» составила 108 000 рублей. Отсюда находим средний процент отклонения, приходящийся на 1 руб. материалов, находящихся на складе:

$$108\ 000 - 100\% \quad x = \frac{2894 \cdot 100}{108\ 000}; \quad x = 2,679\%.$$

$$2894 - x\%$$

Сумма отклонений на стоимость отпущенных на производственные нужды материалов за отчетный период составит
 $60\ 000 \cdot 2,587\% = 1552$ руб.

В том числе (руб.):

а) на производство продукции А	$40\,000 \cdot 2,679\% = 1072;$
б) на производство продукции Б	$20\,000 \cdot 2,679\% = 536;$
в) на общепроизводственные нужды	$6000 \cdot 2,579\% = 161;$
г) на общехозяйственные нужды	$5000 \cdot 2,679\% = 134.$

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по твердым учетным ценам с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материалов». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов.

Запись операции 7:

Дт 20 «Основное производство»	1608 (1072 +
Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов»	+ 536) руб.
Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	
Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов»	161 руб.
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов»	134 руб.

Операция 8. Начислена заработная плата рабочим и служащим предприятия (руб.):

а) за изготовление продукции А	18 500
б) за изготовление продукции Б	13 500

Итого 32 000

в) цеховому персоналу	5000
г) администрации управления	3000

Всего 40 000

Начисление заработной платы представляет собой определение сумм, причитающихся работникам предприятия за истекшее время. При этом у предприятия, во-первых, возникают обязательства перед работниками и служащими по выплате им заработной платы. Во-вторых, начисленная заработная плата увеличивает затраты на производство, так как расчет с персоналом по оплате труда является калькуляционной статьей.

Запись операции 8:

Дт 20 «Основное производство»	
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	32 000 руб.
Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	5000 руб.
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	3000 руб.

Суммы заработной платы, начисленной рабочим за изготовление продукции, учитывают непосредственно по дебету счета 20 «Основное производство», так как это прямые расходы, и одновременно по дебету аналитических счетов по производству продукции (см. табл. 5.10 и 5.11). Так как заработная плата цеховому персоналу и администрации не является прямым расходом, ее необходимо сначала отнести в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»

Операция 9. Произведены отчисления на социальное страхование:

Пенсионный фонд — 20%	} В размере 26% начисленной заработной платы
Медицинское страхование — 2,8%	
Социальное страхование — 3,2%	

В результате этой операции у предприятия прежде всего возникают обязательства по перечислению начисленной суммы во внебюджетные фонды. Эти обязательства должны быть отражены по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; счет пассивный, увеличение показывают по кредиту.

С другой стороны, поскольку расчеты с органами социального страхования и обеспечения являются калькуляционной статьей, то данная операция приводит к увеличению затрат на производство, учитываемых на счетах 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». А так как отчисления на социальное страхование связаны с заработной платой, то их надо относить в дебет тех же производственных счетов, что и заработную плату:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
 $32\,000 \cdot 26\% = 8320$ руб.

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
 $5000 \cdot 26\% = 1300$ руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
 $3000 \cdot 26\% = 780$ руб.

Всего 10 400 руб.

В аналитическом учете суммы социального страхования записываются так:

В дебет счета производства продукции А — $18\,500 \cdot 26\% = 4810$ руб.

В дебет счета производства продукции Б — $13\,500 \cdot 26\% = 3510$ руб.

Операция 10. Начислена амортизация (руб.):

а) на производственное оборудование	2000
б) на основные средства общехозяйственного назначения	1500.

Амортизация основных средств представляет собой затраты производства и должна включаться в себестоимость продукции. Сумма амортизации производственного оборудования относится в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», а сумма амортизации основных средств общехозяйственного назначения — на дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы». Одновременно эти суммы отражаются по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», показывая, на сколько должны увеличиваться суммы накоплений, предназначенных для восстановления изнашиваемых основных средств.

Запись *операции 10*:

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	
Кт 02 «Амортизация основных средств»	2000 руб.
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кт 02 «Амортизация основных средств»	1500 руб.

Операция 11. Согласно счету-фактуре «Дальэнерго» принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию (руб.):

а) на производственные нужды	2000
б) на общехозяйственные нужды	1250.

Расход электроэнергии — это часть расходов, связанных с изготовлением продукции и поэтому включаемых в ее себестоимость. При этом трудно определить количество энергии, затраченной при изготовлении каждого вида продукции. Поэтому принято всю электроэнергию, израсходованную на производственные цели, отнести в состав производственных расходов с тем, чтобы включить ее в себестоимость продукции при их распределении.

Электроэнергия, расходуемая на нужды аппарата управления, должна учитываться в составе общехозяйственных расходов. В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед «Дальэнерго» следует кредитовать счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Запись *операции 11*:

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	
Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2000 руб.
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	
Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1250 руб.

Операция 13. Собраны и распределены общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются в конце месяца в дебет счета 20 «Основное производство» и включаются в себестоимость каждого вида продукции. При этом счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» закрываются проводкой:

Дт 20 «Основное производство»
 Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 16 461 руб.
 Дт 20 «Основное производство»
 Кт 26 «Общехозяйственные расходы» 11 664 руб.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
6) 6000	13) 16 461	6) 5000	13) 11 664
7) 161		7) 134	
8) 5000		8) 3000	
9) 1300		9) 780	
10) 2000		10) 1500	
11) 2000		11) 1250	
16 461	16 461	11 664	11 664

Одновременно данная сумма распределяется между видами выпускаемой продукции.

В Приказе «Об учетной политике организации» определен способ распределения косвенных расходов. В данном примере базой распределения косвенных расходов является основная заработная плата производственных рабочих, которая составила за отчетный месяц 32 000 руб. (операция 8). На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно расчету, представленному в табл. 5.12.

Таблица 5.12

Расчет косвенных расходов

№ п/п	Показатель	Всего	Продукция А	Продукция Б
1	Зарплата производственных рабочих, руб.	32 000	18 500	13 500

№ п/п	Показатель	Всего	Продукция А	Продукция Б
2	Удельный вес заработной платы по видам продукции в общем объеме, %	100	57,813	42,187
3	Общепроизводственные расходы, руб.	16 461	9517	6 944
4	Общехозяйственные расходы, руб.	11 664	6743	4 921

Алгоритм расчета:

1. Находим удельный вес заработной платы рабочих, выпускающих продукцию А в общем объеме:

$$\frac{32\,000}{18\,500} = 100\% \quad x = 75,813\%.$$

2. Находим удельный вес заработной платы рабочих, выпускающих продукцию Б в общем объеме:

$$\frac{13\,500}{32\,000} = 100\% \quad x = 42,187\%.$$

3. Распределяем общепроизводственные расходы по видам продукции:

$16\,461 \cdot 57,813\% = 9517$ руб. — сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукцию А;

$16\,461 \cdot 42,187\% = 6944$ руб. — сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на продукцию Б.

4. Аналогичным образом распределяем общехозяйственные расходы.

Операция 14. Выпущена из производства готовая продукция по плановой (нормативной) себестоимости (руб.):

Продукция А	80 000
Продукция Б	60 000

Итого 140 000

Фактическая себестоимость изготовленной продукции определяется на основании данных аналитического учета производства продукции (см. табл. 5.10 и 5.11).

Выпущенная из производства продукция сдается на склад, в бухгалтерском учете отражается записью:

Дт 43 «Готовая продукция»	
Кт 20 «Основное производство»	140 000 руб.

В течение отчетного периода эта запись осуществлялась в твердой оценке (по плановой себестоимости). В конце отчетного

периода исчисляется фактическая себестоимость готовой продукции. При этом осуществляются следующие расчеты по счету 20 «Основное производство»:

$Сн + Об. Дт. - Ск =$ Фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции.

Затем фактическая себестоимость готовой продукции сравнивается с ее плановой величиной и выявляется результат процесса производства: экономия ресурсов (+) или перерасход (-).

Продукция А. В рассматриваемом условном примере остаток незавершенного производства на начало процесса 17 000 руб., оборот по дебету счета 20 «Основное производство» — 81 080 руб. (см. табл. 5.10). По итогам инвентаризации в конце отчетного периода незаконченной обработкой продукции А было на сумму 15 000 руб. Отсюда следует: $17\ 000 + 81\ 080 - 15\ 000 = 83\ 080$ руб. — фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции А. Плановая себестоимость выпущенной из производства продукции (по условию задачи) — 80 000 руб. На разницу между фактической и плановой себестоимостью ($83\ 080 - 80\ 000 = 3080$ руб. (перерасход ресурсов)) делается запись:

Дт 43 «Готовая продукция»

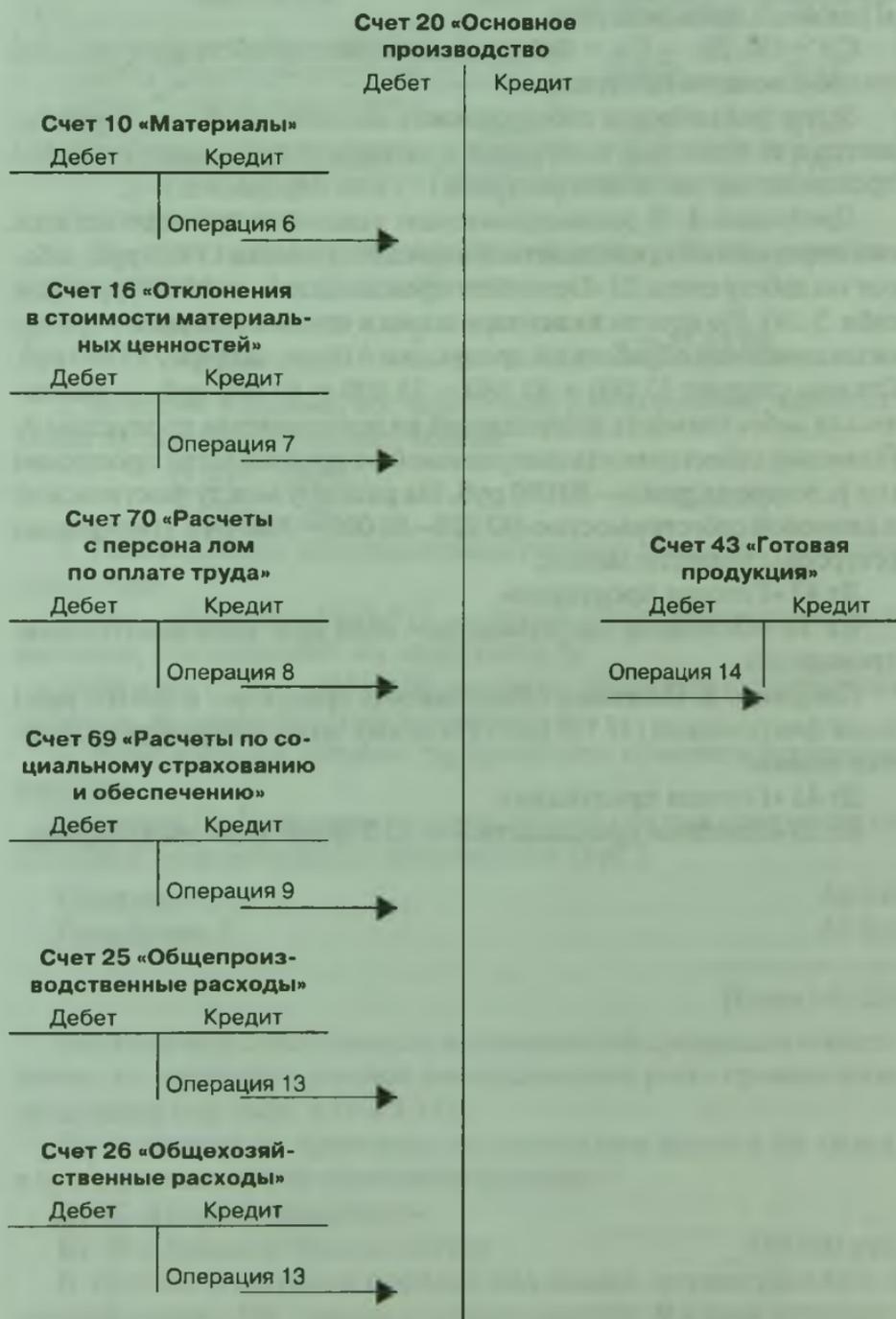
Кт 20 «Основное производство» 3080 руб. (дополнительной проводкой).

Продукция Б. Плановая себестоимость продукции Б (60 000 руб.) выше фактической (47 730 руб.) На сумму экономии ресурсов делается запись:

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство» — 12 270 руб. (красным сторно).

Таким образом, *схема учета процесса производства* будет иметь следующий вид:



По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражена фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции.

Счет 43
«Готовая продукция»

Продукция А		Продукция Б	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
20 000		30 000	13) 11 664
14) 80 000		14) 60 000	
4819		- 10 993	
84 819		49 007	

Контрольное задание
(см. табл. 5.8 и 5.9)

1. Отразить на счетах бухгалтерского учета процесс производства. Открыть счета синтетического учета.
2. Открыть счета аналитического учета к счету 20 «Основное производство»: 20 — булка сдобная, 20 — булка сладкая.
3. Составить расчет отклонения в стоимости материалов, списанных в производство.
4. Составить расчет распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции. За базу распределения принять материальные расходы.
5. Остатки по счетам представлены в табл. 5.13.

Таблица 5.13

Данные хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	С расчетного счета осуществлены платежи поставщикам за материалы	4410		
2	Списаны израсходованные в производство материалы, всего	5567		
	В том числе на производство:			
	• булки сдобной	3243		
	в том числе, кг:			
	мука 240	2400		
	сахар 53	795		
	дрожжи 8	48		
	• булки сладкой	1824		
	в том числе, кг:			
	мука 120	1200		
	сахар 40	600		
	дрожжи 4	24		
	• общепроизводственные расходы	200		
	• общехозяйственные расходы	300		

5.4. Учет процесса продажи готовой продукции

Продажа продукции (работ, услуг) является завершающей операцией в кругообороте хозяйственных средств. В результате этого процесса выпущенная продукция отпускается покупателям, поступают денежные средства от продажи.

Основными задачами учета реализации готовой продукции являются:

- определение полного объема реализации в количественном и стоимостном выражении;
- выявление фактических результатов от реализации продукции;
- предоставление аппарату управления достоверной и своевременной информации о фактических издержках производства и объеме продажи конкретных наименований выпущенной продукции.

Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и прибыли от реализации продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (договорной) стоимостью реализованной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость реализованной продукции представляет собой производственную себестоимость плюс расходы на продажу. Разница между оптовой ценой продукции и ее фактической себестоимостью есть результат продажи продукции, работ услуг.

В плане счетов предусмотрено продажу готовой продукции отражать на счетах:

- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 45 «Товары отгруженные»;
- 90 «Продажи»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Неизбежные расходы, которые несет предприятие по продаже за свой счет, принято называть *расходами на продажу*. В текущем учете расходы на продажу собираются на отдельном активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу».

По дебету этого счета собираются:

- расходы на тару и упаковку продукции на складе;
- расходы по доставке продукции до пункта (станции, порта, пристани) отправления, включая расходы по погрузке в транспортные средства;
- комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям;

- расходы на рекламу;
- расходы на организацию выставок и т.п.

В течение отчетного периода по дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются расходы по реализации продукции. В конце отчетного периода при определении фактической себестоимости проданной продукции с кредита счета 44 «Расходы на продажу» списываются затраты, относящиеся к проданной продукции.

Некоторые из перечисленных выше расходов (например, расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных наименований продукции прямым путем. Если такая возможность отсутствует, то распределение их осуществляется косвенным путем. В качестве базы распределения между отдельными видами отгруженной продукции могут быть установлены объем, вес, производственная себестоимость и другие показатели. В любом случае вариант распределения расходов на упаковку и транспортировку определяется отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» показывает сумму затрат на упаковку и транспортировку, приходящихся на непроданную продукцию.

Операционно-результативный активно-пассивный счет 90 «Продажи» используется для учета продажи продукции, а также для определения финансового результата основной деятельности организации.

Продукция продается покупателям по цене реализации, устанавливаемой организацией самостоятельно, с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию:

$$\text{Цена продажи} = \text{Производственная себестоимость} + \\ + \text{Расходы на продажу} + \text{НДС} + \text{Прибыль}.$$

По дебету счета 90 «Продажи» (табл. 5.14) формируется полная фактическая себестоимость проданной продукции, по кредиту — выручка от реализации. В конце отчетного периода сравнением дебетового и кредитового оборотов определяется финансовый результат. Если дебетовый оборот меньше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции меньше выручки от реализации), то финансовый результат — прибыль. Если дебетовый оборот больше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции больше продажной стоимости), то финансовый результат — убыток.

В конце отчетного периода счет закрывается следующими проводками:

Дт 90 Кт 99 — на величину полученной прибыли;

Дт 99 Кт 90 — на величину полученного убытка.

Организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). НДС — часть чистого дохода общества, поступающего в государственный бюджет в виде установленных отчислений. Все расчеты организации с государством по НДС за проданную продукцию отражаются на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Начисленные суммы НДС отражаются проводкой:

Дт 90 «Продажи»;

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
а перечисление:

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кт 51 «Расчетный счет».

Таблица 5.14

Экономическое содержание счета 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
Полная себестоимость проданной продукции включает: <ul style="list-style-type: none"> • цеховую нормативную (плановую) себестоимость • отклонение («+»; «-») нормативной (плановой) себестоимости от фактической себестоимости • расходы на продажу • НДС • налог с продаж в части выручки, вносимой наличными деньгами в кассу • индивидуальные издержки предприятия по реализации продукции (работ, услуг) 	Выручка от продажи продукции (работ, услуг) — договорная (продажная) стоимость проданной продукции (работ, услуг)
Оборот Дт — полная фактическая себестоимость проданной продукции	Оборот Кт — выручка от продажи

В бухгалтерском учете выручка от продажи продукции отражается только в момент перехода прав собственности на нее покупателю. Момент перехода права собственности указывается в договоре между покупателем и продавцом. При этом на практике могут использоваться два варианта перехода права собственности на готовую продукцию.

Вариант 1. *Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент отгрузки (реализация по моменту отгрузки).* При этом варианте продукция считается проданной в момент ее отправки покупателю независимо от поступления платежа. На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражается долг покупателя за отправленную в его адрес продукцию.

Учет процесса продажи готовой продукции при этом варианте можно представить следующим образом:

1) выпуск из производства готовой продукции по фактической производственной себестоимости: Дт 43 Кт 20;

2) отгружена покупателям готовая продукция по цене реализации: Дт 62 Кт 90;

3) поступила на расчетный счет выручка от продажи: Дт 51 Кт 62;

4) списывается производственная себестоимость отгруженной продукции: Дт 90 Кт 43;

5) собираются расходы по продаже: Дт 44 Кт 10, 60, 76;

6) списываются расходы на продажу: Дт 90 Кт 44;

7) начислен НДС: Дт 90 Кт 68;

8) отражается финансовый результат: Дт 99 Кт 90 — убыток; Дт 90 Кт 99 — прибыль.

(Схему отражения на счетах продаж при признании выручки по отгрузке см. на рис. 5.3.)

Вариант 2. *Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент оплаты покупателем отгруженной в его адрес продукции (кассовый метод).* При этом варианте учета продажи продукции используется счет 45 «Товары отгруженные». По дебету этого счета отражается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, отгруженной, но не оплаченной покупателями, при этом кредитуется счет 43 «Готовая продукция». По кредиту счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» списывается фактическая производственная себестоимость реализованной продукции, т.е. продукции, оплата за которую поступила на расчетный счет организации. Сальдо по дебету счета 45 «Товары отгруженные» показывает фактическую себестоимость отгруженной покупателям продукции, платежи за которые еще не поступили.

Учет продажи готовой продукции при этом варианте можно представить следующим образом:

1) выпуск из производства готовой продукции по фактической производственной себестоимости: Дт 43 Кт 20;

2) отгружена покупателям готовая продукция по производственной себестоимости: Дт 45 Кт 43;

3) получена на расчетный счет выручка от реализации готовой продукции: Дт 51 Кт 90;

4) списывается производственная себестоимость отгруженной продукции: Дт 90 Кт 45;

5) собираются расходы по продаже: Дт 44 Кт 10, 76, 60;

6) списываются расходы на продажу: Дт 90 Кт 44;

7) начислен НДС: Дт 90 Кт 68;

8) отражается финансовый результат: Дт 99 Кт 90 — убыток; Дт 90 Кт 99 — прибыль.

(Схему отражения на счетах продаж при признании выручки по оплате см. на рис. 5.4.)

Счет 20 «Основное производство»		Счет 43 «Готовая продукция»		Счет 90 «Продажи»		Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»		Счет 51 «Расчетный счет»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
НЗПн	Фактическая себестоимость выпущенной продукции	Фактическая себестоимость реализованной продукции	Дебиторская задолженность покупателей за продукцию	Получение средств от покупателей за продукцию	Затраты за месяц (3)				
НЗПк									

Рис. 5.3. Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по отгрузке

Счет 20 «Основное производство»		Счет 43 «Готовая продукция»		Счет 45 «Товары отгруженные»		Счет 90 «Продажи»		Счет 51 «Расчетный счет»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
НЗПн	Фактическая себестоимость выпущенной продукции	Фактическая себестоимость отгруженной продукции покупателям	Фактическая себестоимость реализованной (оплаченной) продукции	Получение средств от покупателей за продукцию	Затраты за месяц (3)				
НЗПк									

Рис. 5.4. Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по оплате

Рассмотрим порядок учета продаж, когда предприятие исчисляет выручку от продажи продукции по моменту оплаты (кассовый метод). Из аналитических счетов к счету 20 «Основное производство» (см. табл. 5.10 и 5.11) видно, что по продукции А плановая себестоимость составляет 80 000 руб., а отклонения фактической себестоимости от плановой составляет + 3080 руб. (перерасход); соответственно, по продукции Б эти показатели равны 60 000 и –12 270 руб. (экономия).

Введем дополнительные условия. Предположим, что остаток готовой продукции на начало месяца составил (руб.):

По учетным ценам	50 000
В том числе:	
продукция А	20 000
продукция Б	30 000
Отклонения	–2500
В том числе:	
продукция А	+300 (перерасход)
продукция Б	–2800 (экономия)
Фактическая себестоимость	47 500
продукция А	20 300
продукция Б	27 200

Остаток товаров, отгруженных на начало месяца, составляет (руб.):

По учетным ценам, всего	150 000
В том числе:	
продукция А	95 000
продукция Б	55 000
Отклонения	–8000
В том числе:	
продукция А	+1000
продукция Б	–9000
Фактическая себестоимость	142 000
В том числе:	
продукция А	96 000
продукция Б	46 000

Фактическая себестоимость отгруженной продукции может быть определена также только в конце месяца, поэтому в течение месяца отгрузка отражается по учетным ценам, а по окончании месяца рассчитывают сумму отклонений и дополнительной проводкой или красным сторно корректируют стоимость отгруженной продукции.

Операция 15. Отгружена готовая продукция покупателям по учетной цене (руб.):

Продукция А	90 000
Продукция Б	60 000

Всего 150 000

Запись операции 15:

Ежедневно на сумму отгруженной продукции по учетным ценам делается запись:

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция А	
Кт 43 «Готовая продукция» продукция А	90 000 руб.
Дт 45 «Товары отгруженные» продукция Б	
Кт 43 «Готовая продукция» продукция Б	60 000 руб.

В конце месяца, чтобы определить сумму отклонений, приходящуюся на отгруженную продукцию, сделаем расчет процента отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, приходящегося на 1 руб. отгруженной продукции, по формуле

$$O\% = (C_{Ho} + B_o) / (C_{Hп} + B_{п}) \cdot 100,$$

где $O\%$ — процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

C_{Ho} — остаток отклонений по готовой продукции на начало месяца;

B_o — отклонения по выпущенной из производства продукции за текущий месяц;

$C_{Hп}$ — остаток готовой продукции по учетным ценам;

$B_{п}$ — выпуск готовой продукции по учетной цене.

Продукция А: $O\% = (+300 + 3080) / (20\ 000 + 80\ 000) \cdot 100 = +3,38\%$.

Продукция Б: $O\% = (-2800 - 12270) / (30\ 000 + 60\ 000) \cdot 100 = -16,74\%$.

Исходя из исчисленного процента отклонений определяют сумму отклонений, приходящуюся на отгруженную продукцию, по формуле

$$O_p = O_n \cdot O\% / 100,$$

где O_p — сумма отклонений, приходящаяся на отгруженную продукцию;

O_n — учетная стоимость отгруженной в текущем месяце продукции.

Продукция А: $O_p = 90\ 000 \cdot 3,38\% = +3042$ руб.

Продукция Б: $O_p = 60\ 000 \cdot (-16,74\%) = -10\ 044$ руб.

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция А
Кт 43 «Готовая продукция» продукция А 3042 руб.

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция Б
Кт 43 «Готовая продукция» продукция Б –10 044 руб.

К счетам 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные» открывается два аналитических счета: продукции А и продукции Б. В дебет и кредит соответствующих счетов записываются суммы операции 15 по виду отгруженной продукции. Одновременно суммы данной операции записываются в аналитическом учете.

Счет 43 «Готовая продукция» Продукция А	
Дебет	Кредит
20 000	
+300	
14) 80 000	15) 90 000
3080	3042
83 080	93 042

Счет 45 «Товары отгруженные» Продукция А	
Дебет	Кредит
95 000	
+1000	
15) 90 000	
3042	

Счет 43 «Готовая продукция» Продукция Б	
Дебет	Кредит
30 000	
-2800	
14) 60 000	15) 60 000
-12 270	-10 044
47 730	49 956
4886	

Счет 45 «Товары отгруженные» Продукция Б	
Дебет	Кредит
55 000	
-9000	
14) 60 000	
-10 044	
49 956	

Операция 16. На расчетный счет поступили денежные средства от покупателей за проданную продукцию (руб.):

Всего 190 000

В том числе:

за продукцию А 140 000

за продукцию Б 50 000

Запись операции 16:

Дт 51 «Расчетный счет»

Кт 90 «Продажи» 190 000 руб.

В том числе:

Дт 51 Кт 90 Продукция А 140 000 руб.

Дт 51 Кт 90 Продукция Б 90 000 руб.

Операция 17. Списывается учетная стоимость реализованной продукции за отчетный период (руб.):

продукции А	90 000
продукции Б	60 000

Всего 150 000

Фактическая себестоимость реализованной продукции записывается в дебет счета 90 «Продажи». Это необходимо для определения полной себестоимости проданных изделий и последующего исчисления финансового результата. Но определить фактическую себестоимость реализованной продукции возможно только по окончании месяца. В течение месяца реализация отражается по учетным ценам, а в конце месяца рассчитывают сумму отклонений, приходящуюся на реализованную продукцию.

Расчет производится аналогично расчету по товарам отгруженным, но во внимание принимаются записи по счету 45 «Товары отгруженные».

Для расчета финансового результата определим процент отклонений фактической себестоимости отгруженной продукции от стоимости продукции по учетным ценам:

$$O\% = (CНo + Oo) / (CНпо + Оп) \cdot 100,$$

где $O\%$ — процент отклонений фактической себестоимости отгруженной продукции от стоимости продукции по учетным ценам;
 $CНo$ — остаток отклонений по реализованной продукции на начало месяца;

Oo — отклонения по отгруженной за месяц продукции;

$CНпо$ — остаток товаров отгруженных по учетным ценам;

$Оп$ — отгрузка продукции по учетным ценам.

Продукция А: $O\% = (+1000 + 3042) / (95\ 000 + 90\ 000) \cdot 100 = 2,18\%$.

Продукция Б: $O\% = (-9000 - 10044) / (55\ 000 + 60\ 000) \cdot 100 = -16,56\%$.

Определим сумму отклонений, приходящуюся на реализованную продукцию:

$$Op = Rp \cdot O\% / 100,$$

где Op — сумма отклонений, приходящаяся на отгруженную продукцию;

$Rп$ — учетная стоимость реализованной продукции в текущем месяце.

Продукция А: $Op = 90\,000 \cdot 2,18\% = 1962$ руб.

Продукция Б: $Op = 60\,000 \cdot (-16,56\%) = -9936$ руб.

Запись операции 17:

Дт 90 «Продажи»

Кт 45 «Товары отгруженные» 150 000 руб.

Одновременно суммы данной операции записываются в аналитическом учете.

Дт 90 «Продажи» продукция А

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция А 90 000 руб.

Дт 90 «Продажи» продукция Б

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция Б 60 000 руб.

Счет 45

«Товары отгруженные»

Продукция А

Дебет	Кредит
95 000	
+1000	
15) 90 000	17) 90 000
3042	1962
93 042	91 962
97 080	

Счет 90

«Продажи»

Продукция А

Дебет	Кредит
17) 90 000	16) 140 000
1962	
22) 4185	
23) 17 306	
25) 26 547	
140 000	140 000

Счет 45

«Товары отгруженные»

Продукция Б

Дебет	Кредит
55 000	
-9000	
15) 60 000	17) 60 000
-10 044	-9936
49 956	50 064
45 892	

Счет 90

«Продажи»

Продукция Б

Дебет	Кредит
17) 60 000	16) 50 000
-9936	25) 12 368
22) 2790	
23) 9514	
62 368	62 368

В конце месяца:

Дт 90 «Продажи» продукция А

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция А 1962 руб.

Дт 90 «Продажи» продукция Б

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция Б -9936 руб.

Операция 18. Списывается стоимость тары на упаковку проданной продукции, равная 1960 руб.

Тара учитывается на счете 10 «Материалы». В результате данной операции ее запас на складе уменьшается; значит, счет 10 «Сырье и материалы» надо кредитовать. С другой стороны, данная операция приводит к увеличению расходов, связанных с продажей продукции, вследствие чего надо дебетовать счет 44 «Расходы на продажу»

Запись операции 18:

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 10 «Материалы»/ «Тара»

1960 руб.

Операция 19. Начислена заработная плата рабочим склада готовой продукции 4000 руб.

Данные затраты относятся к реализации готовой продукции и отражаются на дебете счета 44 «Расходы на продажу».

Запись операции 19:

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 70 «Расчеты по заработной плате»

4000 руб.

Операция 20. Произведены отчисления в органы социального страхования от начисленной заработной платы рабочим склада готовой продукции $4000 \cdot 26,2\% = 1048$ руб.

Запись операции 20:

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 69 «Отчисления в органы социального страхования» 1048 руб.

Операция 21. Оплачены расходы на рекламу готовой продукции 1500 руб.

Поскольку это расходы, связанные с продажей готовой продукции, их следует отнести в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

Запись операции 21:

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 51 «Расчетный счет»

1500 руб.

Операция 22. Списываются расходы, связанные с реализацией готовой продукции, с целью включения их в полную себестоимость продукции.

Расходы на продажу списываются в дебет счета 90 «Продажи» пропорционально реализованной продукции. Для правильного списания расходов на продажу необходимо составить расчет.

Алгоритм расчета:

1. Найдем процент расходов на продажу, приходящийся на 1 руб. отгруженной продукции:

$$\frac{\text{Сн счета 44} + \text{Об. Дт. счета 44}}{\text{Сн сч. 45} + \text{Об. Дт. Сч. 45}} \cdot 100\%;$$

$$(4800 + 8508) : (142\ 000 + 144\ 042) \cdot 100\% = 4,65\%$$

2. Рассчитаем стоимость расходов, приходящихся на реализованную продукцию (руб.):

$$\text{Всего } 150\ 000 \cdot 4,65\% = 6\ 975$$

В том числе:

$$\text{продукция А } 90\ 000 \cdot 4,65\% = 4185;$$

$$\text{продукция Б } 60\ 000 \cdot 4,65\% = 2790.$$

Запись операции 22:

Дт 90 «Реализация»

Кт 44 «Расходы на продажу» 6 975 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета, открытых к счету 90 «Продажи».

Счет 44
«Расходы на продажу»
Продукция Б

Дебет	Кредит
4800	
18) 1960	22) 6976
19) 4000	
20) 1048	
21) 1500	
8508	6975
6333*	

* Расходы на продажу, приходящиеся на остаток продукции на складе.

Операция 23. Начислен налог на добавленную стоимость. С одной стороны, НДС увеличивает фактическую себестоимость реализованной продукции на 18%, с другой стороны, увеличивается долг перед бюджетом.

Фактическая себестоимость реализованной продукции (руб.):

$$\text{Продукция А } 96\ 147(90000 + 1962 + 4185) \cdot 18\% = 17\ 306;$$

$$\text{Продукция Б } 52\ 854(60000 - 9936 + 2790) \cdot 18\% = 9514.$$

Запись операции 23:

Дт 90 «Продажи»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» 26 820 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета, открытых к счету 90 «Продажи».

Операция 24. Выявим финансовый результат от реализации продукции. Суммы прибыли и убытка определяются по данным аналитического учета продажи продукции А и продажи продукции Б.

На основании этих счетов можно получить следующие показатели (табл. 5.15):

Таблица 5.15

Результаты реализации продукции

Содержание операции	А	Б	Всего
Дебет			
Фактическая себестоимость	91 962	50 064	142 026
Расходы на продажу	4185	2790	6975
Полная себестоимость	96 147	52 854	149 001
Налог на добавленную стоимость	17 306	9514	26 820
Итого фактическая себестоимость проданной продукции	113 453	62 368	175 821
Кредит			
Итого выручка от продажи продукции А и Б	140 000	50 000	190 000

Таким образом, финансовый результат от продажи каждого вида продукции, определяемый сопоставлением продажной стоимости с полной себестоимостью и НДС, составляет:

Продукция А 26 547 руб. (140 000 – 113 453) — прибыль:
 Продукция Б –12 368 руб. (50 000 – 62 368) — убыток.

Запись операции 24:

Дт 90 «Продажи»

Кт 99 «Прибыль, убытки» 26 547 руб.

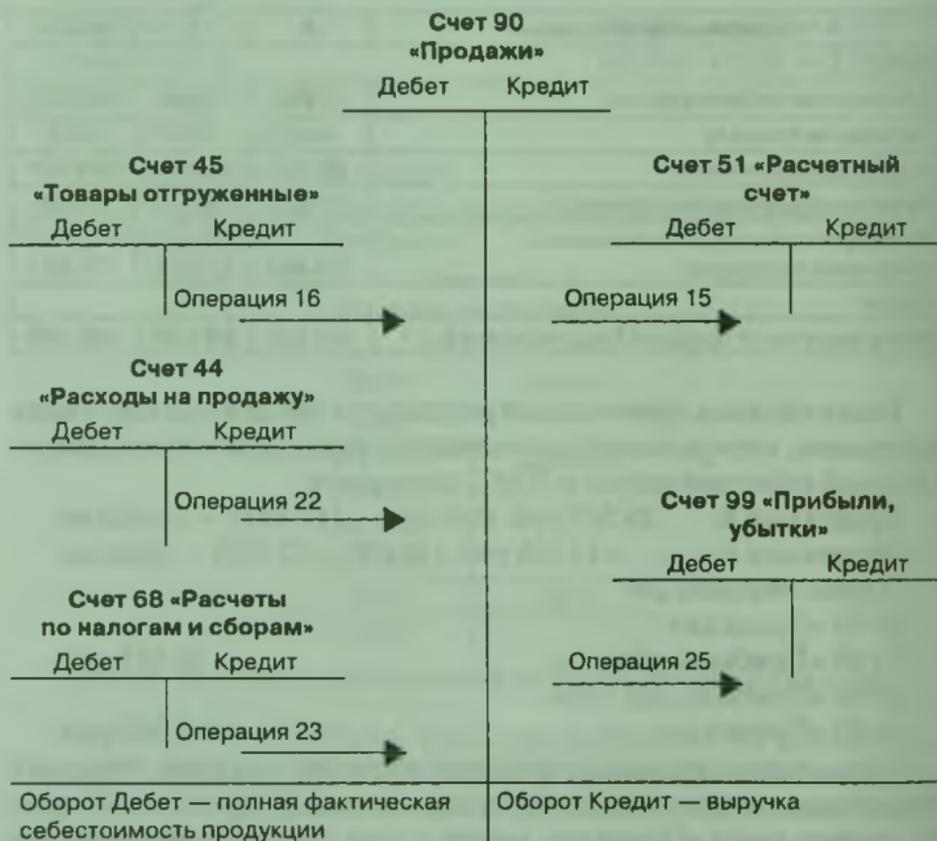
Дт 99 «Прибыль, убытки»

Кт 90 «Продажи» 12 368 руб.

Счета, используемые для расчета операции продажи, содержат важнейшие показатели, характеризующие этот процесс. Оборот по кредиту счета «Продажи» минус сумма убытка, списанная по операции 25 продукции Б, показывает объем продаж за истекший период — 177 632 руб. (190 000 – 12 368) — важнейший количественный показатель этого процесса. На этом же счете фиксируется главный качественный показатель процесса продаж — прибыль, которая является разностью между прибылью от продажи продукции А и убытком от продажи продукции Б (операция 24). В нашем примере организация по итогам продажи продукции получила прибыль 14 179 руб. (26 547 – 12 368).

Счет 90 «Продажи» показывает, как сложился результат, полученный от продажи; в его дебете записаны фактическая себестоимость проданной продукции (142 026 руб.), расходы на продажу (6975 руб.) и налог на добавленную стоимость (26 820 руб.). Таким

образом, полная себестоимость проданной продукции составила 175 821 руб. Если эту сумму вычесть из продажной стоимости реализованной продукции (190 000 руб.), то получается прибыль, равная 14 179 руб. Таким образом, схема учета процесса реализации по моменту оплаты имеет следующий вид:



Контрольные задания

(см. табл. 5.8, 5.9, 5.13)

1. Отразить на счетах бухгалтерского учета продажу готовой продукции. Открыть счета синтетического учета.
2. Открыть счета аналитического учета к счету 90 «Продажи»: 90 — булка сдобная, 90 — булка сладкая.
3. Составить расчет распределения расходов на продажу между видами выпускаемой продукции. За базу распределения принять фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции.

4. Начислить налог на добавленную стоимость (НДС). Ставка налога 18%. База налогообложения:

Фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции + Расходы на продажу по каждому виду выпускаемого изделия.

5. Исчислить финансовый результат.

6. Учет процесса реализации осуществлять по моменту отгрузки готовой продукции покупателям.

Для выполнения задания использовать данные табл. 5.16.

Таблица 5.16

Данные хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отгружена покупателям готовая продукция, всего	25 000		
	В том числе:			
	• булка сдобная	14 000		
	• булка сладкая	11 000		
2	Расходы на тару	1200		
3	Оплачены расходы на погрузо-разгрузочные работы	800		
4	Оплачены комиссионные посреднической организации	750		
5	Поступила выручка за реализацию продукции, всего	25 000		
	В том числе:			
	• булка сдобная	14 000		
	• булка сладкая	11 000		
6	Списана производственная себестоимость отгруженной и оплаченной продукции, всего	18 400		
	В том числе:			
	• булка сдобная	9800		
	• будка сладкая	8600		
7	Списаны расходы на продажу, всего	2750		
	В том числе:			
	• булка сдобная	?		
	• будка сладкая	?		
8	Начислен НДС по проданной продукции, всего	?		
	В том числе:			
	• булка сдобная	?		
	• будка сладкая	?		
9	Отражается финансовый результат от реализованной продукции, всего	?		
	В том числе:			
	• булка сдобная	?		
	• будка сладкая	?		

В предложенных задачах отражены принципы учета основных хозяйственных процессов.

Цель — контроль за усвоением студентом пройденного материала.

1. Незавершенное производство на 1 января 200_ г. составляет 537 000 руб.; на 1 февраля — 410 000 руб.

Счет 20
«Основное производство»

Дебет	Кредит
Сальдо на начало месяца 537 000	
1) Кт 10 «Материалы» 820 000	
2) Кт 21 «Полуфабрикаты собственного производства» 260 000	
3) Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 1 415 000	
4) Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 538 000	
5) Кт 02 «Амортизация основных средств» 62 000	
6) Кт 97 «Резервы предстоящих расходов» 78 000	
7) Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 785 000	
8) Кт 26 «Общехозяйственные расходы» 915 000	
Оборот за декабрь 4 873 000	
Сальдо на конец месяца 410 000	

Объяснить содержание каждой записи по дебету счета «Основное производство»; определить сумму, которую необходимо отразить по кредиту счета «Основное производство»; произвести соответствующую запись по счетам бухгалтерского учета.

Составить бухгалтерские записи.

2. Основная заработная плата производственных рабочих по изделиям составила (руб.):

Изделие А	50 000
Изделие Б	80 000

Итого 130 000

Общепроизводственные расходы	78 000
Общехозяйственные расходы	91 000

Распределить общепроизводственные и общехозяйственные расходы пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (расчет представить в табл. 5.17).

Таблица 5.17

Расчет распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (макет)

Изделие	Основная заработная плата производственных рабочих, руб.	Удельный вес, %	Общепроизводственные расходы, руб.	Общехозяйственные расходы, руб.
А				
Б				
Итого		100		

3. Предложен следующий счет:

Счет 70
«Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	С — 700 000
	1) 3 310 000
2) 397 000	
3) 2 600 000	

Объяснить значение записей и указать корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Определить остаток по данному счету.

4. Представлен следующий счет:

Счет 90
«Продажи»

Дебет	Кредит
2) 12 600 000	1) 18 250 000
3) 3 040 000	
4) 360 000	

Объяснить значение записей и указать корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи».

Определить результат от продажи продукции и дать запись по счетам бухгалтерского учета.

5. Отообразить на счете следующие операции:

1. Выпущена из производства готовая продукция, руб.:	
по учетным ценам	8 000 000
отклонение фактической себестоимости от учетной цены — экономия 5%	?
фактическая себестоимость	?
2. Отгружена со склада покупателя продукция, руб.:	
по продажным ценам	4 200 000
по учетным ценам	3 800 000
отклонение фактической себестоимости от учетной цены — экономия 5%	?
фактическая себестоимость	?
3. Поступили на расчетный счет платежи от покупателей за продукцию, руб.	4 200 000

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимают под прямыми расходами на производство продукции?

2. Из каких составляющих складывается фактическая себестоимость заготовленных материалов?

3. В какой оценке отражаются в бухгалтерском учете и в балансе готовая продукция и товары для перепродажи?

4. Какая бухгалтерская запись составляется при начислении заработной платы рабочим, занятым обслуживанием машин и оборудования?

5. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись Дт 20 Кт 69?

6. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись Дт 62 Кт 90?

7. Составляется ли бухгалтерская запись при списании фактической себестоимости реализованной продукции?

Глава 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

6.1. 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 [6].

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.

1.1. *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.

1.1.1. Для учета основных средств применяются счета:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- 07 «Оборудование к установке» и др.

1.1.2. Для учета нематериальных активов используются счета:

- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов».

1.1.3. 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 «Расчетный счет»;
- 52 «Валютный счет»;
- 55 «Специальные счета в банках»;
- 56 «Денежные документы»;
- 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.

1.1.4. Для учета долгосрочных финансовых инвестиций применяются счета:

08 «Вложения во внеоборотные активы».

1.2. *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).

1.2.1. 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»;
- 90 «Прибыли и убытки»;
- 86 «Целевые финансирование и поступления»;
- 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам».

1.2.2. 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.

1.3. 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.

1.3.1. Для учета процесса снабжения используются счета:

- 10 «Материалы»;
- 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
- 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

1.3.2. 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.

1.3.3. Для учета процесса реализации применяются счета:

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

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. Классификация показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели (рис. 6.1).

По назначению и структуре счета делят на пять групп:

- основные;
- регулирующие;
- операционные;

- отчетно-распределительные;
- финансово-результативные.

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».

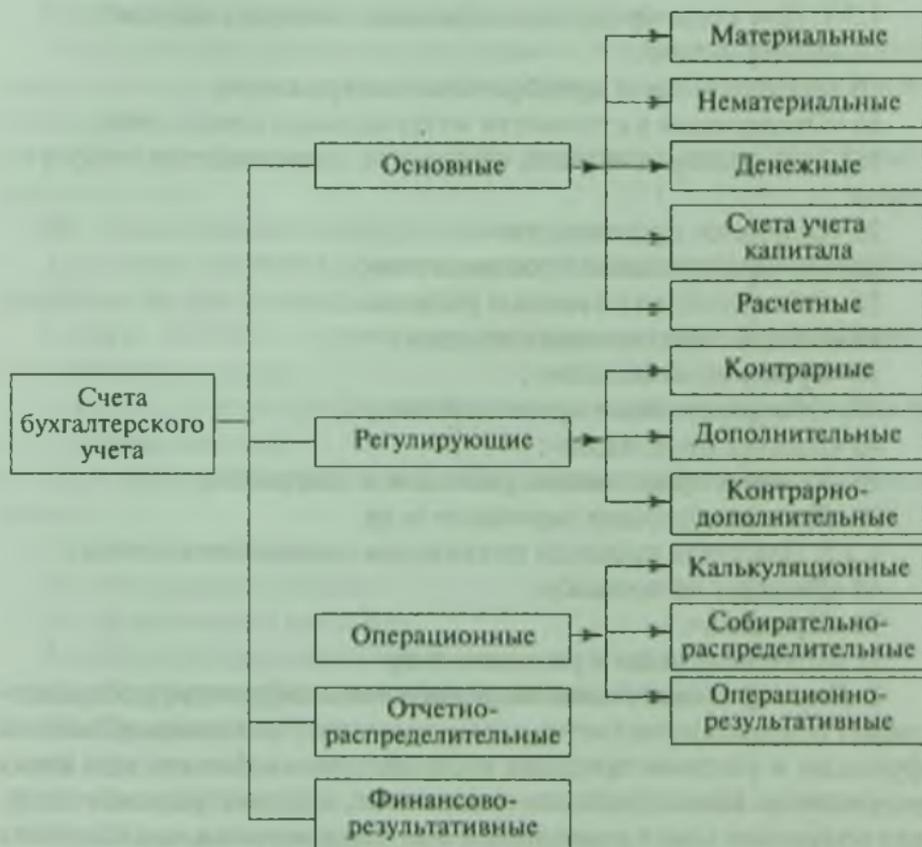


Рис. 6.1. Схема классификации счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

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 относятся следующие счета:

01 «Основные средства»;

03 «Доходы и 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 оборот 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, уменьшающее кредитные обязательства предприятия.

2.1.6. Счета расчетов 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* (табл. 6.1).

Активные счета:

58 «Финансовые вложения».

Активно-пассивные счета:

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»;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

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.

Таблица 6.1

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 задолженность 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, используют 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 суммы из его первоначальной оценки. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий — пассивного (противостоящий ему, или контр-активный). Контрарный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета. К таким счетам относятся 02 «Амортизация 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 и сохранить без изменения показатель их первоначальной стоимости.

Схема контрарного счета

Регулируемый активный счет		Регулирующий контрактивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток А			Остаток Б

$$A - B = B,$$

где А — начальная оценка регулируемого счета;

В — 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, так как 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 предназначены для определения действительной величины регулируемого объекта путем прибавления к его первоначальной оценке регулирующей суммы. В зависимости от того, какой счет дополняют, эти счета делятся на активные и пассивные.

Схема дополнительных активных счетов

Регулируемый активный счет		Дополнительный активный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток Ж		Остаток З	

$$Ж + З = И,$$

где Ж — первая оценка регулируемой статьи;

З — сумма регулирующей статьи, дополняющая первую оценку;

И — вторая оценка регулируемой статьи.

К дополнительным активным счетам относится счет 16 «Отклонения в стоимости материалов». Применение этого счета дает возможность учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельно от материальных ценностей, к которым они относятся. Следовательно, суммы активного счета 10 «Материалы» дополняются суммами активного счета «Отклонения в стоимости материалов», поэтому последний относится к дополнительным.

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 счет		Контрарно-дополнительный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток Н		Остаток О	Остаток П

$$H + (O - П) = P,$$

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* (табл. 6.2).

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, так как 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 счет 44 «Расходы на продажу».

2.3.2. Собираательно-распределительные счета предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. К ним относятся счета:

- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 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 (табл. 6.3 и 6.4).

Таблица 6.3

**Экономическое содержание записей по счету 25
«Общепроизводственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот —</p> <p>фактически произведенные расходы по обслуживанию основного и вспомогательного производств</p> <p>расходы на содержание и эксплуатацию машин</p> <p>амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств производственного назначения</p> <p>ремонт основных средств</p> <p>расходы по страхованию производственного имущества</p> <p>расходы на отопление, освещение, содержание производственных помещений</p> <p>арендная плата за производственные помещения</p> <p>заработная плата производственного персонала</p>	<p>Оборот —</p> <p>списание собранных расходов на счета</p> <p>20 «Основное производство»,</p> <p>23 «Вспомогательное производство»</p>

В конце месяца этот счет закрывается:

Дт 20 Кт 25 — на сумму цеховых затрат.

Таблица 6.4

**Экономическое содержание записей по счету 26
«Общехозяйственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот —</p> <p>управленческие и хозяйственные расходы, не относящиеся непосредственно к производственным процессам</p> <p>содержание аппарата управления</p> <p>амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения</p> <p>оплата информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.д.</p>	<p>Оборот —</p> <p>списание собранных расходов на счета:</p> <p>20 «Основное производство»</p> <p>23 «Вспомогательные производства», если вспомогательные производства производили изделия, работы, услуги на сторону</p> <p>29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы на сторону</p>

В конце месяца этот счет закрывается:

Дт 20 Кт 26

или

Дт 90 Кт 26 — на сумму общехозяйственных расходов.

2.3.3. Операционно-результативные счета предназначены для учета процесса продажи и выявления финансового результата. К данной группе можно отнести 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 накапливаются 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 и платежей», 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.

Пример. 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, так как это приведет к неправильному определению конечного финансового результата.

При наступлении следующего года расходы будут включаться в издержки ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ 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 недостаткам, выявленным в отчетном периоде, за прошлые годы. По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящиеся 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:

Счет 51
«Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 15 000	
	1) 1200

Счет 97
«Расходы будущих периодов»

Дебет	Кредит
1) 1200	2) 100
	3) 100

Счет 20
«Основное производство»

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 дебет счетов 20, 25, 26, 23 и кредит

счета 96/субсчета «Резервы на отпуск» в размерах, определенных планом, а использование —

Дт 96 Кт 70 — 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 относятся счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 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 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: Дт 99 Кт 68, если платежей меньше причитающейся суммы; если больше, то излишне перечисленная сумма сторнируется.

Заключительной записью декабря списывается с баланса финансового результата отчетного года:

1) чистая прибыль отчетного года: Дт 99 Кт 84;

2) убыток отчетного года: Дт 84 Кт 99.

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.

6.2. 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. № 94н. Согласно плану счетов и инструкции по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы 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 и товары.
- V. Денежные средства.
- VI. Расчеты.

VII. Капитал.

VIII. Финансовые результаты.

IX. Забалансовые счета.

Всего в основном плане счетов предусмотрено около 80 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. Какие группы счетов выделяются по экономическому содержанию?

2. К какой группе счетов исходя из классификации по экономическому содержанию относятся счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»?

3. На какой вопрос отвечает группировка счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре?

4. Какой группе счетов при классификации по назначению и структуре относится счет 90 «Продажи»?

5. Какие группы счетов не имеют самостоятельного значения и применяются только с основными счетами?

6. Какие группы счетов предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными периодами?

7. Какие из групп счетов участвуют в учете затрат и используются для исчисления себестоимости продукции, работ, услуг?

Глава 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

7.1. Документация хозяйственных операций

Документация хозяйственных операций является основой бухгалтерского учета. Она заключается в сплошном и непрерывном отражении операций в бухгалтерских документах.

Бухгалтерский документ представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении хозяйственной операции или праве на ее совершение. Бухгалтерский документ составляется на бланке установленной формы, отпечатанной в типографии [5].

Фиксирование хозяйственных операций в документах — первый этап учетных работ. Ни одна хозяйственная операция не может быть отражена в бухгалтерском учете, если не оформлена бухгалтерским документом, который является носителем учетной информации. Фактом, подтверждающим совершение хозяйственной операции, является первичный учетный документ.

Характер операций, совершаемых в организации, различен, поэтому содержание и форма документов, применяемые для оформления различных хозяйственных операций, неодинаковы. Однако каждый документ должен содержать определенные показатели, необходимые для характеристики и подтверждения факта совершения хозяйственной операции. Такие показатели, характеризующие хозяйственную операцию, называются *реквизитами* [13].

Реквизиты делятся на обязательные для каждого документа и дополнительные.

К *обязательным реквизитам* относятся: наименование документа (форма) — накладная, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, акт, счет-фактура и т.д.; дата составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в количественном и стоимостном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции и за правильность ее оформления; подписи должностных лиц, утвержденных приказом руководителя предприятия.

Дополнительные реквизиты определяются особенностями отражаемых операций и назначением документов. В зависимости от характера операций, требований нормативных актов и технологии обработки информации в первичные документы могут быть включены следующие дополнительные реквизиты: номер доку-

мента; название и адрес организации; основание для совершения хозяйственной операции, оформленное первичным документом; реквизиты банка-поставщика и банка-получателя платежа и др.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зашифрованы в виде кодов.

К оформлению документов предъявляются определенные требования. Первичные документы должны быть составлены по форме с указанием всех обязательных реквизитов, обеспечивающих им юридическую силу, содержать достоверные данные. Документы должны составляться своевременно, как правило в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным, непосредственно после окончания операции. Несвоевременно составленный документ затрудняет контроль за сохранностью собственности предприятия, приводит к несвоевременному отражению операций на счетах бухгалтерского учета и задерживает составление бухгалтерской отчетности. Записи в документах следует вести чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин и других средств, обеспечивающих сохранность этих записей в течение срока, установленного для их хранения в архиве. Все записи должны быть выполнены четко, разборчиво, аккуратно. Подчистка не допускается. Лица, составившие документ, обязаны поставить свои разборчивые подписи. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

Ошибки, допущенные при составлении первичных документов, исправляются следующим образом: неправильный текст или сумма зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое и над ним сделать правильную запись. Об исправлении делают оговорку, указывают дату и заверяют подписями лиц, составивших документ.

В приходных и расходных кассовых ордерах, банковских документах исправления не допускаются. Если в названных документах допущена ошибка, то документы следует составить заново.

В условиях машинной обработки документ представлен в виде трех частей: адресной, предметной, оформительской. При заполнении первичного документа свободные строки (незаполненные) подлежат обязательному прочерчиванию.

7.2. Классификация документов

С целью правильного использования в учетном процессе документы группируются по назначению, месту составления, способу

отражения и объему содержания хозяйственных операций, способу составления.

1. *По назначению* документы подразделяются: на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные.

1.1. *Распорядительные документы* содержат приказ или распоряжение на выполнение хозяйственной операции. Например, приказ о премировании работников предприятия, распоряжение на проведение инвентаризации. Среди безналичных форм расчета распорядительным документом является чек. Распорядительные документы составляют до совершения хозяйственной операции. Они должны быть обязательно подписаны ответственными лицами, дающими распоряжение на выполнение операций. На основании распорядительного документа не может быть сделана запись в учете, так как операция еще не совершена.

1.2. *Оправдательные документы* подтверждают факт совершения хозяйственной операции. Такими документами являются: накладная на получение товара; акт на списание материальных ценностей; расходный кассовый ордер, по которому деньги выдаются из кассы, и т. д. Эти документы составляются в момент совершения операции. Их подписывают лица, ответственные и подтверждающие факт совершения операции. В бухгалтерском учете запись делают на основе оправдательных документов.

1.3. Документы *бухгалтерского оформления* составляет бухгалтер. Он несет ответственность за правильность составления этих документов. Это различные справки, расчеты. Например, расчет заработной платы, амортизационных отчислений и т. д.

1.4. *Комбинированные документы* сочетают признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Например, расходный кассовый ордер является комбинированным документом. Наличие в нем подписи руководителя и бухгалтера дает распоряжение кассиру выдать деньги из кассы. Оправдательным этот документ является, так как в нем имеется подпись лица, получившего деньги, и кассира, выдавшего их. При поступлении в бухгалтерию после указания корреспондирующих счетов он становится документом бухгалтерского оформления. Авансовый отчет после утверждения руководителем израсходованных подотчетных сумм приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учету указанную сумму, подтвержденную оправдательным первичным документом (билеты на проезд, квитанции на проживание в гостинице и т. д.).

Комбинирование документов в учете очень удобно, так как упрощает их обработку, сокращает количество документов и расходы на изготовление бланков.

2. *По месту составления* документы делятся на внутренние и внешние.

2.1. *Внутренние документы* составляются и обращаются внутри данного предприятия, ими оформляются операции, совершенные на данном предприятии. Большинство документов, обращающихся на предприятии, являются внутренними. Это накладные на внутреннее перемещение товаров, расчетно-платежная ведомость на выдачу заработной платы, кассовые ордера и др.

2.2. *Внешние документы* поступают от других предприятий или направляются на другие предприятия. Такими документами являются накладные, счета-фактуры на поступившие от поставщиков материалы, платежные поручения. Различия между характером внутренних и внешних документов обуславливают и разный порядок их проверки.

3. *По порядку формирования операций* документы подразделяются на первичные и сводные.

3.1. В *первичных документах* фиксируется одна или несколько хозяйственных операций непосредственно в момент их совершения. Составление первичных документов является первым этапом учетных работ. По объему содержания первичные документы могут быть разовыми и накопительными.

3.1.1. Разовыми документами оформляется одна операция в момент ее совершения. Например, накладная на отпуск товара.

3.1.2. В *накопительных документах* фиксируются однородные хозяйственные операции, которые совершаются в течение определенного периода (дня, месяца). Например, на предприятиях общественного питания при отпуске блюд из кухни в буфет выписывают накопительный документ — заборный лист, в котором в течение дня записывают отпущенные блюда с указанием времени отпуска. В конце дня по заборному листу подводят итог. Заборный лист заменяет накладные, которые пришлось бы выписывать в течение дня несколько раз. Применение накопительных документов позволяет сократить объем документации и время на оформление документов.

3.2. *Сводные документы* составляются на основании первичных документов. Например, кассовый отчет о командировке составляется на основании документов, подтверждающих поступление и расходование денег; товарный отчет — на основании товарных

документов. Сводные документы позволяют получить обобщенные данные об однородных хозяйственных операциях.

4. *По способу оформления* (степени использования средств механизации) документы делятся на составленные вручную, частично механизированным, полностью механизированным и автоматизированным способом.

7.3. Организация документооборота

Качество бухгалтерского учета зависит от степени рациональной организации документооборота. Под *документооборотом* понимается движение документов от момента их составления или поступления на предприятие до момента их передачи в архив. На предприятии документы проходят несколько этапов: составление, принятие к учету, проверку и обработку в бухгалтерии, отражение операций в бухгалтерском учете, передачу в архив. Организацией документооборота занимается главный бухгалтер [13].

Составляют документы ответственные лица в определенные сроки в соответствии с установленным графиком документооборота.

После использования документов в оперативной работе их сдают в бухгалтерию. При приемке документов бухгалтер должен убедиться в правильности их оформления, соответствии установленным требованиям. Документы, оформленные с нарушением правил, должны быть возвращены ответственными лицам на дооформление.

Процесс обработки документов в бухгалтерии предприятия включает три этапа.

1. Принятые документы бухгалтер сначала проверяет по существу, т.е. устанавливает законность совершаемых операций, их соответствие нормативным актам и действующим инструкциям.

2. Затем бухгалтер проверяет документы по форме (полноту заполнения реквизитов, наличие подписей, четкость указанных цифр и содержание операций).

3. Бухгалтер проводит таксировку, т.е. проверяет правильность перевода натуральных и трудовых измерителей в денежные. Проводится это арифметическим способом путем умножения количества товарно-материальных ценностей на их цену.

4. Документы группируют, т.е. размещают по папкам, однородным по экономическому содержанию зафиксированных в документах хозяйственных операций.

5. Контровка — это обработка документов путем определения корреспондирующих счетов по каждому документу.

6. Каждую партию документов текущего месяца переплетают в папки по видам хозяйственных операций. На папках указывают месяц, год, шифр синтетического счета, номера документов (с какого номера по какой включительно), их количество.

7. Переплетенные документы сдают в архив. Срок хранения бухгалтерских документов не должен быть менее пяти лет.

Основное требование, предъявляемое к организации архива, — обеспечение сохранности документов и возможность их быстрого нахождения. Для хранения документов отводят специальные помещения или закрытые шкафы.

Ответственность за сохранность документов в архиве несет главный бухгалтер. Документы выдаются из архива только с его разрешения.

В случае пропажи (гибели) первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин их пропажи (гибели).

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждает руководитель организации.

7.4. Инвентаризация

Документация и первичный учет не могут обеспечить полного отражения в учете фактического движения имущества и его источников (обязательств). В целях обеспечения и достоверности бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях проводится инвентаризация имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация — это уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Инвентаризация — важнейший инструмент определения соответствия фактического наличия имущества и обязательств данным бухгалтерского учета; инвентаризация выполняет функцию контроля за сохранностью основных средств, товарно-материальных и денежных средств, выявляет внутрихозяйственные резервы с целью последующего их использования и дает информационный материал, необходимый для принятия управленческих решений [5, с. 210].

При инвентаризации вскрываются такие явления, которые не поддаются документальному оформлению (например, естественная

убыль товаров, выбытие товаров в результате растрат и хищений, ошибки при измерении и оформлении операций). Ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации согласно Инструкции о порядке проведения инвентаризации имущества и обязательств несет руководитель организации (предприятия). Он обязан создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия ценностей в сжатые сроки (обеспечение рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством и т.п.) [8].

Число инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем предприятия (организации), кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ *проведение инвентаризации обязательно:*

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством, при преобразовании государственного или муниципального (унитарного) предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводится не ранее 1 октября отчетного года;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного баланса;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ [5].

Сроки проведения инвентаризации:

- основных средств — один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет;
- капитальных вложений — один раз в год, но не ранее 1 декабря отчетного года;
- незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки, готовой продукции, сырья и материалов — не ранее 1 октября отчетного года;

- денежных средств — один раз в месяц (на первое число каждого месяца).

В районах, расположенных на Крайнем Севере и в приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

На рис. 7.1 представлены виды инвентаризаций.

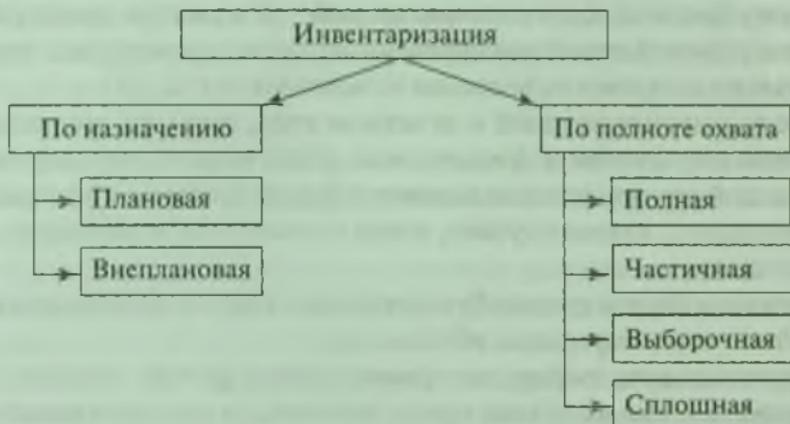


Рис. 7.1. Классификация видов инвентаризации

В зависимости от назначения и характера различают плановые и внеплановые инвентаризации.

Плановые инвентаризации (их называют периодическими) проводят согласно плану (графику) в заранее намеченные сроки.

Внеплановые инвентаризации проводят по распоряжению руководителя предприятия или вышестоящей организации, следственных и других контролирующих органов в случаях особой необходимости.

По полноте охвата различают полные, частичные, выборочные и сплошные инвентаризации.

Полную инвентаризацию проводят в предусмотренный инструкцией срок, при этом инвентаризируют не только товарно-материальные ценности и денежные средства предприятия, но и проверяют правильность расчетов с другими организациями, предприятиями и лицами, выверяют сальдо по другим статьям баланса, например в связи с составлением годового отчета.

При *частичной инвентаризации* проверке подлежит лишь часть ценностей. Например при переоценке товаров с разрешения вышестоящей организации допускается проведение инвентаризации только тех товаров, по которым меняются цены (если переоценке подлежит менее одной трети всех товаров по сумме).

Выборочные инвентаризации являются разновидностью частичных. Их проводят на складах, в производственных цехах и других структурных подразделениях предприятий, где ведется натуральный учет по отдельным наименованиям материалов (продуктов). Такие инвентаризации проводят также при документальных ревизиях, если нет необходимости в полной инвентаризации всех материальных ценностей.

Сплошные инвентаризации проводят одновременно на всех предприятиях или ряде предприятий торговой системы, которые расположены в одном районе, городе. К сплошной инвентаризации относятся проверки ценностей во всех структурных предприятиях. Правильно организованная и своевременно проведенная инвентаризация служит средством контроля за работой материально ответственных лиц, помогает не только вскрыть, но и предупредить возможные недостатки товарно-материальных ценностей.

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

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

2) 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;

3) недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относится 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 уменьшение 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, проведенной в отчетном году, обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Инвентаризационная комиссия устанавливает виновников возникших недостат и излишков и принимает решение о порядке их отражения в учете (регулирование инвентаризационных разниц). В настоящее время регулирование инвентаризационных разниц осуществляется в следующем порядке (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Оформление результатов инвентаризации

Факт хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
В ходе проведения инвентаризации:		
Выявлены излишки:		
основных средств	01	91-1
материалов	10	91-1
готовой продукции	43	91-1
денежных средств	50	91-1
Выявлены недостатки:		
основных средств	94	10
товаров	94	41
готовой продукции	94	43
денежных средств	94	50
Порядок списания недостатки:		
на виновное лицо	73-2	94
удерживается из заработной платы виновного лица	70	73-2
При отсутствии виновных лиц	91-2	94

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

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

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. По окончании контрольной проверки составляется акт.

Контрольные задания

В предложенных задачах отражен процесс инвентаризации.

Цель — усвоение студентом порядка списания инвентаризационных разниц.

1. По данным инвентаризационно-сличительной ведомости выявлены расхождения фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета:

Наименование	Сумма (руб.)
--------------	--------------

- | | |
|--|--------|
| 1. Недостача полуфабриката А: 20 шт. по 150 руб. | 3000 |
| 2. Недостача готовой продукции Б: 3 шт. по 8000 руб. | 24 000 |
| 3. Излишки готовой продукции В: 5 шт. по 12 000 руб. | 60 000 |

По данным акта рабочей комиссии виновник недостачи по полуфабрикату А не установлен. В недостаче изделия Б виновен кладовщик.

Требуется: 1) отразить на счетах бухгалтерского учета данные инвентаризации; 2) списать выявленные инвентаризационные разницы.

2. Имеются следующие документы (табл. 7.2 и 7.3).

Таблица 7.2

**Выписка из инвентаризационной описи № 2
товарно-материальных ценностей на 01.12.200_г.**

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	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, ед.	13	15	195

Таблица 7.3

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

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Цена, руб.	Фактическое наличие	
			Количество	Сумма, руб.
1	Шпилька, шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный, шт.	850	63	53 550
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, ед.	13	15	195

Недостача по штырям подъемным возникла (шт.):

- из-за халатности кладовщика — 7;
- виновник не установлен — 3.

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

Выявить и списать инвентаризационные разницы.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие документы относятся к распорядительным документам?
2. К какой категории документов относится ведомость распределения косвенных расходов?
3. Что означает термин «контрировка»?
4. Что означает термин «таксировка»?
5. Каким образом исправляются ошибки, допущенные при составлении первичной документации?
6. Кто несет ответственность за сохранение документа?
7. В какой последовательности происходит процесс обработки документов в бухгалтерии организации?
8. Дайте определение инвентаризации, назовите ее виды.
9. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
10. В каких первичных документах не допускается исправления?

Глава 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. 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.

Учетные регистры — это таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций, для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности [5, с. 181].

Классификация учетных регистров представлена на рис. 8.1 [5].

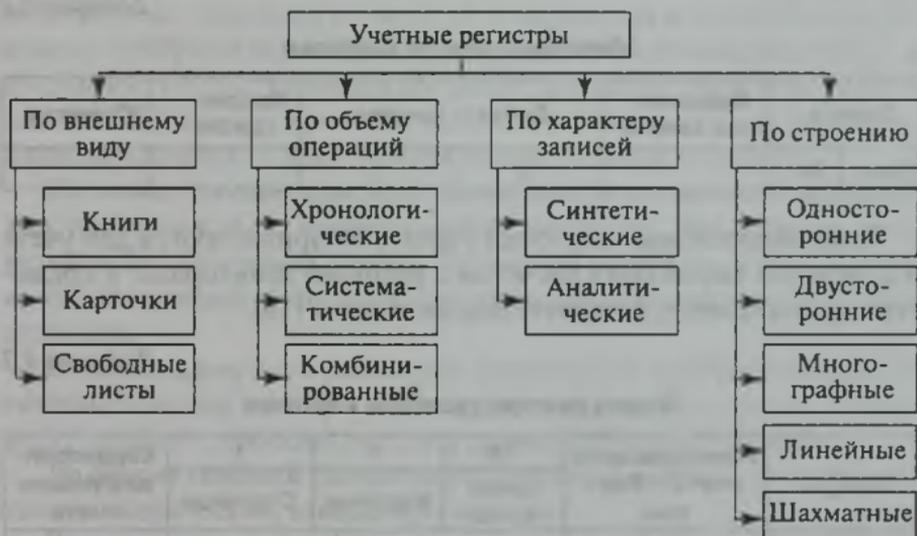


Рис. 8.1. Классификация учетных регистров

По внешнему виду регистры подразделяются на карточки, книги (журналы), свободные листы.

Карточки для ведения бухгалтерского учета изготавливают из плотной бумаги или картона. Они предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), товарно-материальных ценностей по местам хранения (карточки складского учета товаров, материалов). Каждой карточке присваивается порядковый номер, указывается дата ее открытия. Хранят карточки в ящиках-картотеках.

Существуют различные формы карточек.

Карточки натурально-стоимостного, или количественного, учета применяются для учета товаров, тары и материалов. В карточке количественного учета нет денежного измерителя (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Карточка количественного учета

Запись		Содержание записи	Цена	Приход		Расход		Остаток		Отметки
Дата	№			Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	

Многоколончатые (многографные) карточки применяются для учета издержек обращения, прочих расходов и потерь (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Многоколончатая карточка

Запись		Содержание записи	Дебет — кредит				Кредит — дебет	Отметки
Дата	№							

Контокоррентные карточки (табл. 8.3) применяются для учета в денежном выражении расчетов с разными дебиторами и кредиторами (например, с подотчетными лицами) [8].

Таблица 8.3

Форма контокоррентной карточки

200_г.	Наименование счета — Петров	76	1	1	Корреспондирующие счета
		Шифр счета	Карточки	Страницы	
Дата	№ п/п	Дебет		Кредит	
		Сальдо на 1.12			
5.12.200_г.	1	Выдано из кассы		1000	50

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 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 дается 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 регист-

ры 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.

8.2. 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 (рис. 8.2).

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.

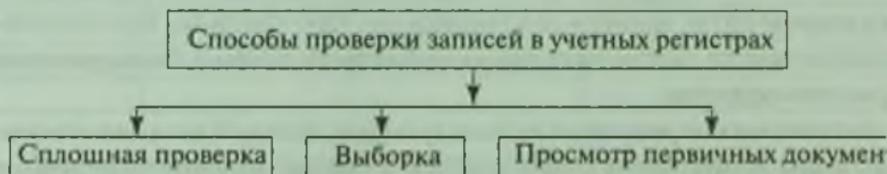


Рис. 8.2. Способы проверки записей в учетных регистрах

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются путем их просмотра и ознакомления с первичными документами, на основании которых были составлены проводки.

После того как ошибки найдены, их исправляют (рис. 8.3).

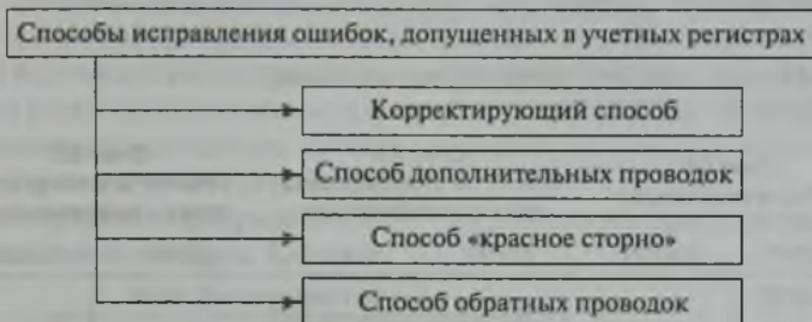


Рис. 8.3. Способы исправления ошибок, допущенных в учетных регистрах

Корректирующий способ применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление осуществляется зачеркиванием неправильных записей одной чертой, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и надписыванием 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 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 руб., а следовало указать сумму 250 руб.

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

Счет 51 «Расчетный счет»		Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
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.

8.3. Формы бухгалтерского учета

Под *формой бухгалтерского учета* понимается совокупность учетных регистров, предопределяющих связь синтетического аналитического учета с методикой и техникой регистрации хозяйственных операций, технологией и организацией учетного процесса.

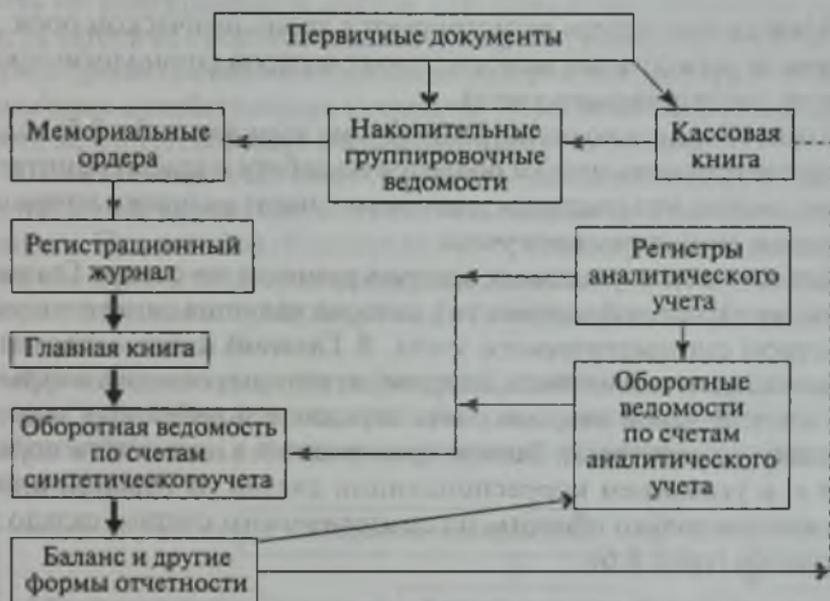
Одна форма бухгалтерского учета отличается от другой рядом признаков:

- количеством применяемых регистров, их назначением, содержанием и внешним видом;
- взаимосвязью хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;

- последовательностью и способами записей в учетные регистры;
- степенью использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете [5, с. 191].

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная, простая, упрощенная (с использованием регистров для учета имущества) [8].

Мемориально-ордерная форма — старейшая из применяемых в настоящее время (рис. 8.4).



Условные обозначения: ————— текущие записи;
 - - - - - однократная запись;
 сверка данных

Рис. 8.4. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Эта 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 ордером 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 (табл. 8.4).

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, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера [8].

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 (табл. 8.7).

Таблица 8.7

**Журнал-ордер № 1
По кредиту счета 50 «Касса»**

Дата выписки	В дебет счетов 51, 70, 71 и т.д.			Итого по кредиту
	51	70	71	
01	1000			1000
02		2700		2700
03 и т.д.			300	300
Итого	1000	2700	300	4000

В дополнение к журналам-ордерам и ведомостям (табл. 8.8) могут создаваться разработочные таблицы, где производятся расчеты амортизации и др., используемые для записей в ведомости и журналы-ордера.

Таблица 8.8

**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, 70, 71 и т.д.			Итого по кредиту
	51	70	71	
1.01			100	100
8.01	200			200
10.01 и т.д.		2000		2000
Итого	200	2000	100	4000

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая в течение года ведется по дебетовому признаку. В нее дебетовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров, а затем подсчитывается общий оборот по дебету соответствующего счета. Кредитовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров общей суммой.

В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец отчетного периода (табл. 8.9 и 8.10).

Таблица 8.9

Журнал-ордер № 6

**По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
за май 200_ г.**

№ п/п	Регистрационный номер	Номер счета	Поставщик	№ приходного документа	Стоимость поступивших ценностей	С кредита счета 60 10/1, 10/2, 10/3, 10/9	Сумма акцепта по счетам	Сальдо по непоплаченным счетам	Отметка об оплате по дате счета 51
Итого									

Таблица 8.10

Главная книга

По счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов Итого по счетам 50, 69 и т.д. дебету	Итого по кредиту	Сальдо	
			дебет	кредит
На 01.01.200_ г.				
Январь				
Февраль				
Март				
и т.д.				
Итого 01.01.200_ г.				

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 показан сальдовый баланс. Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги позволяют получить данные для составления отчетности без дополнительных выборок.

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. 8.6).

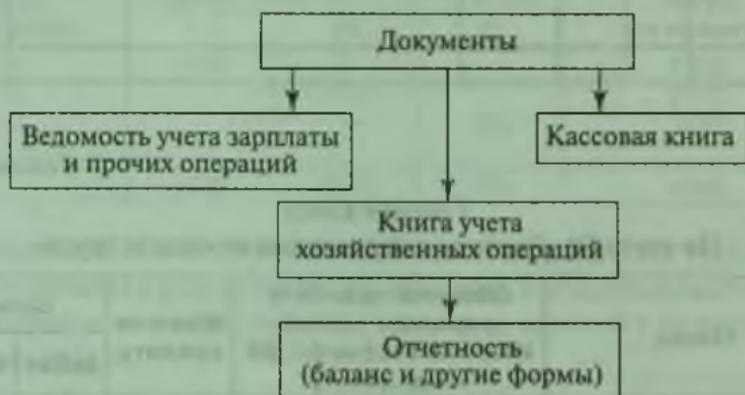


Рис. 8.6. Схема бухгалтерского учета по простой форме

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 течение года в хронологическом порядке линейно-позиционным способом фиксируется движение имущества, источников и затрат по всем счетам способом двойной записи. Затраты на производство (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 графе 4 Книги учета хозяйственных операций.

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда и бюджетом по подоходному налогу применяется Ведомость учета заработной платы — форма № 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 учета реализации — форма № В-6; Ведомость учета расчетов с поставщиками — форма № В-7; Ведомость учета оплаты труда — форма № В-8; Ведомость шахматная — форма № В-9 (рис. 8.7).

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых (согласно рабочему плану счетов) бухгалтерских счетов.

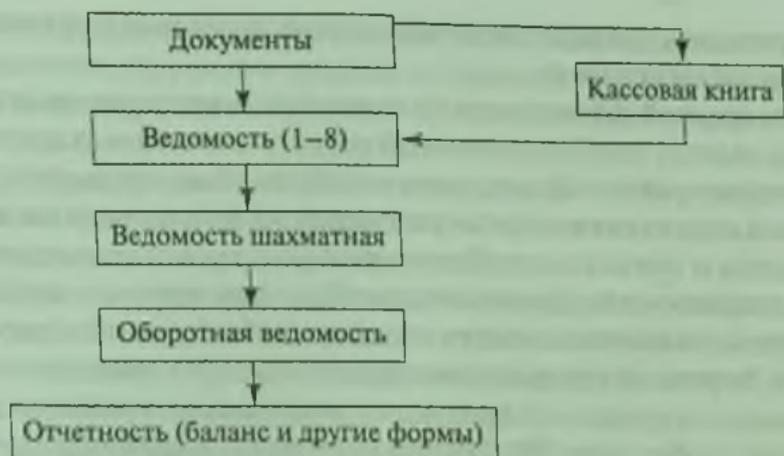


Рис. 8.7. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета с использованием ведомостей [5]

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 — одно из основных направлений совершенствования бухгалтерского учета, связано с автоматизацией обработки информации с применением новейших технических средств [8].

Технологический процесс обработки данных при автоматизированной форме учета можно подразделить на четыре этапа.

Этап 1 учетного процесса — сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки ЭВМ.

Этап 2 — 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.

Этап 3 — осуществление контроля за обработкой информации, записанной в массивах учетных данных, и нормативно-справочной информацией, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета.

Этап 4 — получение результатов за отчетный период по требованию пользователя в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображения 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 (рис. 8.8).

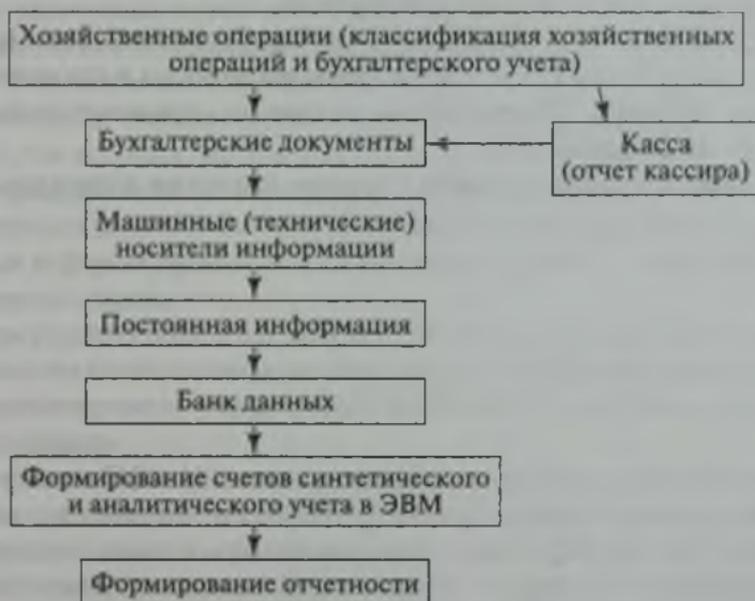


Рис. 8.8. Автоматизированная форма учета

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. Каким образом классифицируются регистры бухгалтерского учета по объему содержащейся в них информации?
2. Каким способом выявляется ошибка при несовпадении итогов синтетического и аналитического учета?
3. 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.
4. Какой признак положен в основу строения журналов-ордеров?

Глава 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

9.1. Классификация, качественные характеристики, пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

Сегодня одним из важнейших условий выхода предприятия на международные финансовые рынки и привлечения инвестиций является обеспечение прозрачности собственной финансовой информации. Грамотное управление любой социально-экономической системой невозможно без надлежащего информационного обеспечения субъектов, фактически или потенциально заинтересованных в функционировании этой системы. Бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия — важная составляющая такой информации.

Информация представляет собой некую совокупность данных, представляющих собой своеобразное информационное сырье, на основании которого формируется информационная база. *Информация* — это новое знание, причем оно не существует в готовом виде само по себе, а генерируется потребителем из информационного сырья, т.е. данных, потенциально несущих новые сведения.

Информационная база фирмы весьма обширна и может формироваться различным образом, однако только данные, накапливаемые и формируемые в системе бухгалтерского учета, являются универсальными.

При составлении и представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо руководствоваться Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Согласно ПБУ 4/99 под *бухгалтерской отчетностью* понимается единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе бухгалтерского учета по установленным формам. Показатели бухгалтерской отчетности позволяют оценить хозяйственный и финансовый потенциал, результативность и эффективность компании в целом и по каждому виду ее деятельности, а также проводить различные аналитические исследования.

Отчетные данные должны обеспечить выявление отклонений от плана и возможность установления причин этих отклонений, так

как основной задачей рассмотрения и анализа отчетности является изыскание резервов дальнейшего роста.

Отчетность дает возможность руководителю анализировать сводные данные, принимать соответствующие меры по улучшению работы предприятия. Анализируя отчетность, руководитель предприятия определяет, за счет каких факторов достигнута экономия или перерасход, намечает мероприятия по снижению себестоимости продукции.

Отчетность является итогом работы предприятия, средством выявления достижений и недостатков в работе. При помощи анализа отчетности возможно воздействовать на работу предприятия с целью ее улучшения. По данным отчетности руководитель предприятия отчитывается перед государственными органами, всей общественностью.

Основная задача бухгалтерской отчетности — предоставить пользователям информацию о финансовом состоянии предприятия и перспективах его развития.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает форму № 1 «Бухгалтерский баланс» и форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, ее структуре, правилам оценки статей определены ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» Приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. №4н годовая бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс — форма № 1;
- Отчет о прибылях и убытках — форма № 2;
- Отчет об изменениях капитала — форма № 3;
- Отчет о движении денежных средств — форма № 4;
- Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5;
- пояснительную записку;
- специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами РФ по согласованию, соответственно, с министерствами финансов РФ;
- итоговую часть аудиторского заключения.

Организации вправе самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности. Необходимое к ним требование — содержать

достоверную и полную информацию о финансовом положении организации, изменениях этого положения и финансовых результатах деятельности. В формах должны быть сохранены коды итоговых строк, строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

Типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке заполнения этих форм разрабатываются и рекомендуются Минфином РФ, министерствами и ведомствами РФ, республик, входящих в состав РФ. Дополнительно к типовым формам могут устанавливаться специализированные формы бухгалтерской отчетности для организаций системы по согласованию данных соответственно с министерствами финансов РФ и республик, входящих в состав РФ.

Организация составляет бухгалтерскую отчетность, отражающую состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств, хозяйств, иных структурных подразделений, а также филиалов и представительств, выделенных на отдельный баланс и не являющихся юридическими лицами. Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Исправления ошибок в бухгалтерской отчетности подтверждаются подписью лиц, ее подписавших, с указанием даты исправления.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям (указаниям), рекомендованным Минфином и Росстатом.

Отчетность можно классифицировать по различным признакам: виду, предмету, назначению, промежутку времени. Классификация отчетности представлена на рис. 9.1.

ОТЧЕТНОСТЬ

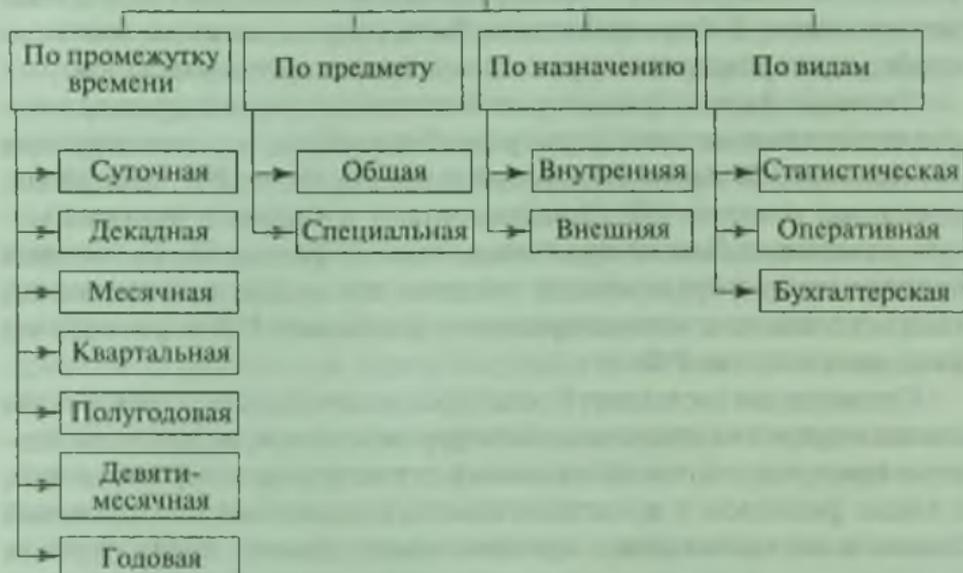


Рис. 9.1. Классификация бухгалтерской (финансовой) отчетности

По видам отчетность подразделяется на статистическую, оперативную и бухгалтерскую. Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации. Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции. Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее деятельности. Составляют эту отчетность по данным бухгалтерского учета.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают специальную и общую отчетность. *Специальная отчетность* включает информацию о работе предприятия на одном каком-то участке его деятельности. *Общая отчетность* служит средством информирования внешних пользователей — заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении того или иного хозяйствующего субъекта.

По *периодичности составления* или промежутку времени различают внутригодовую и годовую отчетность. *Внутригодовая отчет-*

ность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую отчетность обычно называют *текущей статистической отчетностью*, внутригодовую бухгалтерскую — *промежуточной бухгалтерской отчетностью*. *Годовая отчетность* — это отчеты за год.

По *предмету* отчетность бывает:

- общая, отражающая производственно-хозяйственную деятельность предприятия в целом;
- специальная, характеризующая только определенные стороны предпринимательства, например отчетность о материально-техническом снабжении, использовании трудовых ресурсов, фонда оплаты труда и т.п.

По *назначению* отчетность бывает:

- внешняя — источник информации для внешних пользователей о финансовой устойчивости, результатах финансовой и хозяйственной деятельности, платежеспособности экономического субъекта (в международной практике внешняя отчетность подлежит обязательной публикации и называется публичной);
- внутренняя — удовлетворяет информационные потребности самого субъекта в процессе принятия им управленческих решений и не подлежит публикации, так как отнесена к коммерческой тайне.

Такая характеристика бухгалтерской отчетности, как публичность, осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством (например, открытые акционерные общества).

Публичность предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям. Годовая бухгалтерская отчетность публикуется не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом. Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров. Из перечня форм годовой отчетности публикации в обязательном порядке подлежат Бухгалтерский баланс (форма № 1) и Отчет о прибылях и убытках (форма № 2). Такой подход принят и в международной практике, что позволяет внешним пользователям информации принять обоснованное решение в части вложения капитала в данную компанию.

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к коммерческой тайне. За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, предусмотрена уголовная ответственность.

В 1980 г. Бюро разработки стандартов финансового учета выпустило положение о понятиях финансового учета № 2 «Качественные характеристики бухгалтерской информации», которое предназначено для изучения характеристик финансовой отчетности для принятия экономических решений. Таким образом, основное требование, предъявляемое к отчетности организации и определяющее совокупность всех основных требований и принципов, состоит в том, чтобы система была полезной для ее пользователей. Полезность достигается путем обеспечения целой системы, структура которой представлена на рис. 9.2.

К качеству информации, представляемой в финансовых отчетах, предъявляется ряд требований, которые принято подразделять на основные и второстепенные.

К числу *основных требований* относятся:

- значимость (ценность) для пользователей информации;
- надежность.

Требование значимости информации включает ряд факторов.

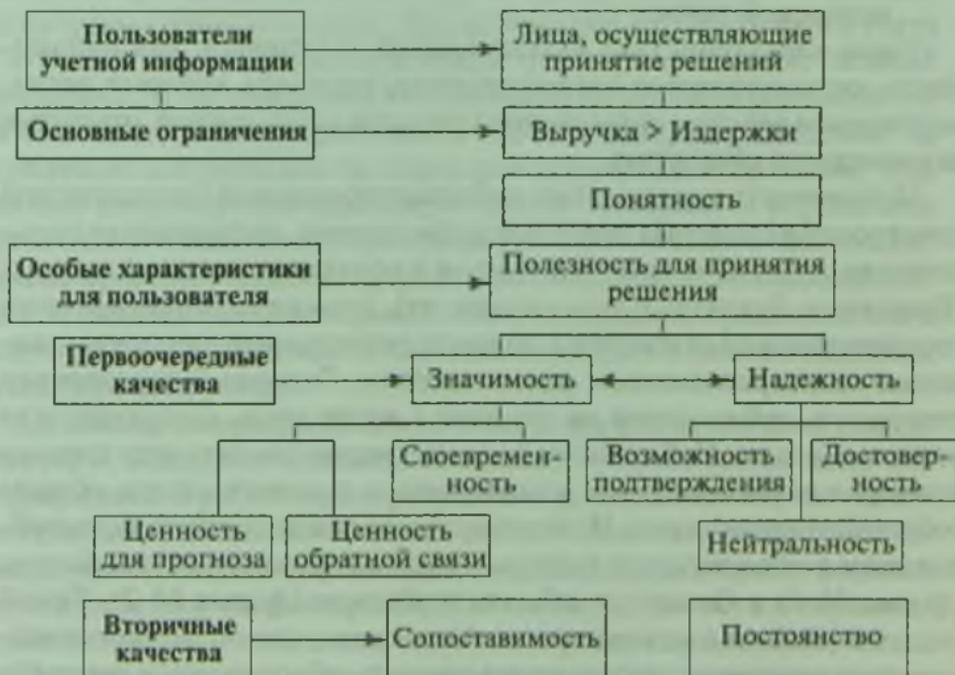


Рис. 9.2. Качественные характеристики учетной информации

Своевременность предполагает, что информация должна поступать пользователю свежей, т.е. неустаревшей, в противном случае она перестанет отражать реальное состояние предприятия.

Прогностическая ценность — это способность информации служить основой для надежного предсказания дальнейших перспектив работы организации.

Ценность обратной связи дает возможность пользователю информации установить, насколько верны оценки перспектив работы компании, сделанные раньше.

Требование *надежности* финансовой информации означает адекватное отражение ею экономических реалий деятельности организации. Более детально надежность финансовой информации означает:

- *достоверность* описания деятельности организации, т.е. финансовая информация должна отражать экономическую сущность операций организации, а не их формальную сторону;
- *проверяемость*, т.е. обеспечение возможности аудиторской проверки отчетности, вплоть до достоверности первичных документов;
- *нейтральность* (непредвзятость) отчетности, т.е. отсутствие у составителей намерения склонить пользователей к определенному решению, например к продаже активов.

К числу *дополнительных требований* относятся:

- *сопоставимость* — основополагающий инструмент анализа при принятии решения. Почти все оценки и решения об альтернативном выборе включают сравнения того или иного рода. Основные параметры для сравнения — это издержки и выгода.

Постоянство — обеспечивает соблюдение одних и тех же процедур составления отчетности в рамках одного отчетного периода и не позволяет предприятию менять, например, процедуру учета товарно-материальных запасов посередине учетного периода.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала перечисленным требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов и балансов должно быть обеспечено соблюдение ряда условий (рис. 9.3).

Основное назначение финансового учета — удовлетворять информационные потребности достаточно широкого круга лиц, имеющих отношение к предприятию.

Существует специальный термин «*Stakeholder*», который обозначает группу лиц, заинтересованных в отчетности орга-

низации. Основные «стейкхолдеры» предприятия представлены на рис. 9.4.

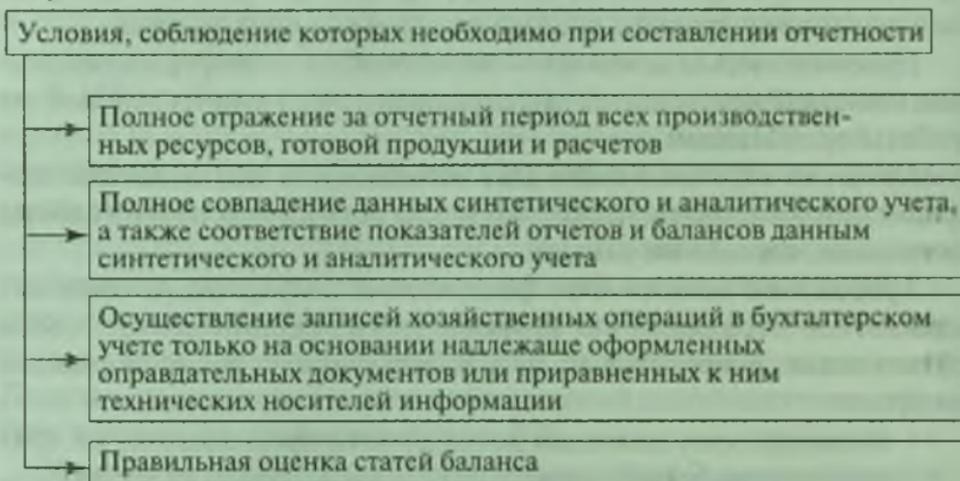


Рис. 9.3. Условия составления отчетности

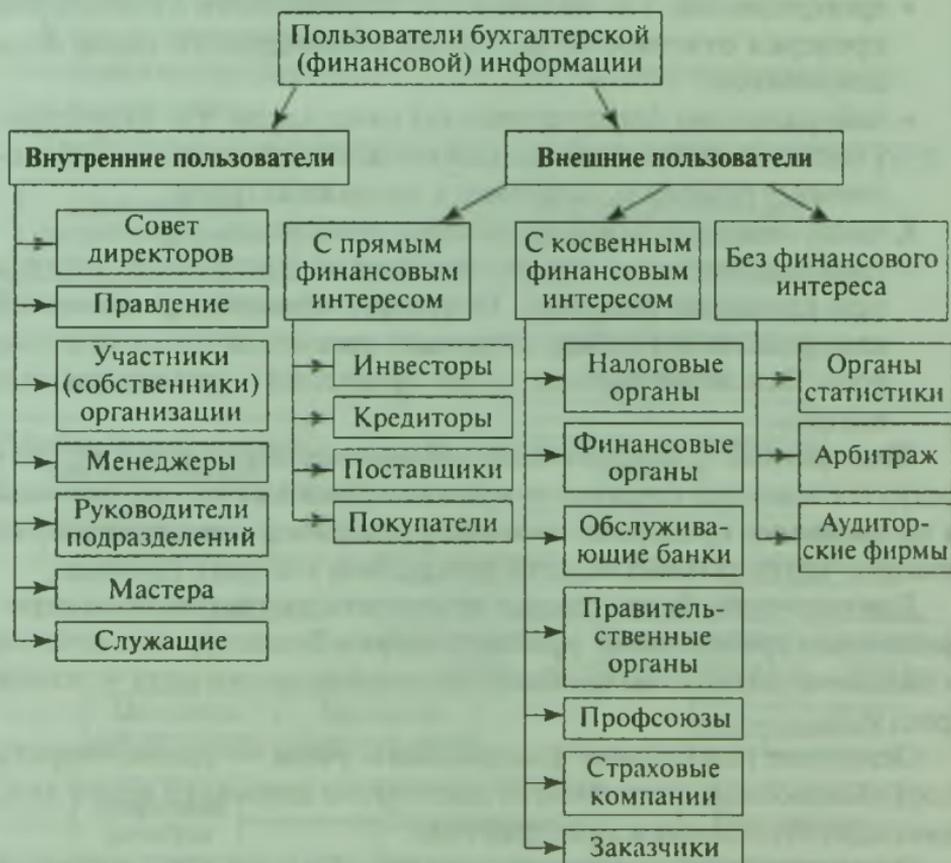


Рис. 9.4. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

Лица, заинтересованные в отчетности организации

Инвесторы, вкладывающие в компанию свой капитал с определенной долей риска с целью получения дохода. Инвестору важна информация о стоимости компании и норме доходности на вложенный капитал.

Кредиторы, временно предоставляющие организации заем в обмен на некоторый ранее установленный доход и заинтересованные в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно осуществлены выплаты по кредиту.

Менеджеры предприятия, принимающие управленческие решения, поэтому отчетность позволяет им сделать наиболее достоверную оценку эффективности управления предприятием.

Работники предприятия, заинтересованные в информации о способности предприятия своевременно выплачивать заработную плату, производить пенсионные и прочие выплаты.

Поставщики, заинтересованные в информации, позволяющей им определить, будут ли своевременно выплачены полагающиеся суммы.

Потребители (клиенты предприятия), заинтересованные в стабильности поставок, являющейся следствием финансовой респектабельности компании.

Общественные и государственные организации, заинтересованные в успешном функционировании предприятия, так как от этого зависит благосостояние экономической инфраструктуры региона.

Особенность российской системы финансового учета и как следствие — отчетности в том, что ее главными потребителями являются налоговые органы, которые предъявляют к отчетности систему громоздких требований. Эта система постоянно меняется, так что новые правила часто входят в противоречия со старыми.

В то же время основные российские «стейкхолдеры» не имеют возможности получить доступ к финансовой информации предприятия и разобраться в ее содержании, даже если каким-либо образом добудут отчеты.

Реформа российского бухгалтерского учета, которая проводится в России, должна привести к переходу российского финансового учета на систему МСФО и изменить отношение к формированию отчетности, так как основной целью отчетов, составленных учетной службой, будет предоставление информации о деятельности предприятия всем заинтересованным лицам («стейкхолдерам»).

В процессе анализа отчетности в зависимости от поставленных целей решается несколько самостоятельных, но тесно взаимосвязанных задач.

Для партнеров организации важен имущественный потенциал компании. Поэтому данная группа пользователей отчетности оценивает имущественное и финансовое состояния организации:

- определяется востребованность имущества для операционной деятельности организации;
- выявляется целесообразность отвлечения средств из производства (долгосрочные финансовые вложения);
- оценивается оправданность доходного использования имущества;
- анализируется структура активов организации и ее адекватность особенностям производства;
- рассматривается достаточность запасов и денежных средств для непрерывного функционирования производства;
- оценивается достоверность дебиторской задолженности;
- определяется ликвидность баланса;
- оценивается качество собственного капитала;
- анализируется структура краткосрочных обязательств с выделением внешней и внутренней задолженности.

Внутренние пользователи отчетности оценивают потенциальные возможности организации, т.е. анализируют резервы, заложенные в сложившемся производственном потенциале. При анализе потенциальных возможностей организации решаются следующие частные задачи:

- оценивается возможность увеличения загрузки имеющихся производственных фондов для производства товаров (работ, услуг), востребованных на рынке;
- определяются возможности изменения финансовых результатов без дополнительных капитальных вложений;
- выявляется имущество, которое остается невостребованным для собственного производства и может быть реализовано.

Кредиторы — это юридические и физические лица, выделяющие компании денежные средства различными способами и на различные цели: поставщики (коммерческий кредит), кредитные учреждения (банковский кредит). При анализе возможности получать фиксированное вознаграждение и по окончании кредитования основной суммы долга кредитор исследует:

- степень риска невозврата основной суммы долга и процентов за кредит;
- текущую рыночную стоимость заложенного имущества;
- наличие источников поступления денежных средств и их эквивалентов и прогноз их будущих потоков;

- надежность и стабильность потоков денежных средств;
- способность организации в достижении определенных результатов деятельности;
- оценивает финансовое положение, ликвидность текущих активов и уровень их оборачиваемости;
- оценивает доходность организации в качестве окончательного источника гарантии;
- оценивает структуру капитала.

Инвесторы. Прибыль акционерного предприятия является основным источником его капитала. Поскольку прибыль предприятия подлежит распределению между собственниками, то инвесторы, вкладывающие средства в акционерный капитал предприятия, испытывают острую потребность в информации среди всех пользователей финансовой отчетности. Интерес предприятия, частью которого они владеют, затрагивает следующие сферы:

- рентабельность;
- финансовое состояние;
- структура капитала.

Интерес *руководителя* компании к финансовому состоянию предприятия, его рентабельности и перспективам затрагивает все сферы деятельности компании. Первостепенная задача руководства состоит в осуществлении контроля за тем, как выглядит его предприятие с точки зрения наиболее важных кредиторов и заемщиков.

9.2. Экономическое содержание формы № 1 «Бухгалтерский баланс»

Бухгалтерский баланс организации должен давать объективную и правдивую информацию о составе имущества организации и ее обязательствах. Такая информация может быть представлена в балансе, который составлен бухгалтером в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой.

Под *учетной политикой организации* понимается «принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности».

На сегодняшний день единой методики составления учетной политики нет. Каждое предприятие вправе самостоятельно разрабатывать ее положения. Основанием служат рекомендации ПБУ

1/98 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н, а также другие нормативные документы по бухгалтерскому учету. При этом необходимо соблюдать:

1) принцип допущения имущественной обособленности. Он состоит в том, что активы и обязательства предприятия должны учитываться отдельно от активов и обязательств собственников этого предприятия, а также активов и обязательств других предприятий;

2) принцип допущения непрерывности деятельности. Это значит, что предприятие планирует продолжить свою деятельность в обозримом будущем и у него нет намерений и необходимости сокращения деятельности или ее полной ликвидации;

3) принцип последовательности применения учетной политики. То есть учетная политика, принятая предприятием, должна применяться из года в год. Менять учетную политику ежегодно не обязательно;

4) принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а именно: факты хозяйственной деятельности предприятия нужно отражать в том отчетном периоде, в котором они имели место. И это не должно зависеть от времени фактического поступления или выплаты денег.

Бухгалтерский баланс — старейшая форма отчетности, являющаяся главным источником информации об имущественном положении организации. Бухгалтерский баланс характеризует в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, отраженное в активе и пассиве.

Современное содержание актива и пассива баланса ориентировано на представление информации ее пользователям, и прежде всего внешним пользователям. Отсюда высокая степень аналитичности статей, которые раскрывают состояние дебиторской и кредиторской задолженности, формирование собственного капитала и отдельных видов резервов, образованных за счет текущих издержек или прибыли предприятия.

Внутренние взаимосвязи, свойственные балансу

1. Сумма всех разделов актива баланса равна сумме всех разделов пассива баланса. Это связано с сущностью самого баланса.

2. Размер собственного капитала (III раздел пассива) больше величины внеоборотных активов (I раздел актива). Разница между собственным капиталом и величиной внеоборотных активов представляет собой размер собственных оборотных средств.

3. Исходя из предположения, что оборотные активы в основном приобретаются за счет собственных источников, их величина (II раздел актива баланса) при нормальных условиях функционирования организации должна быть больше суммы заемных средств (V раздел пассива баланса).

При составлении бухгалтерского баланса необходимо иметь в виду следующее:

- данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года (с учетом произведенной реорганизации);
- не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету;
- соответствующие статьи бухгалтерского баланса должны подтверждаться данными инвентаризации имущества, обязательств и расчетов.

Инвентаризация проводится в порядке, установленном приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» с учетом требований и норм Федерального закона «О бухгалтерском учете».

До составления заключительного баланса обязательна сверка оборотов и остатков по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года. Правила оценки статей баланса определены Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» и действующими нормативными документами (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

В Международной системе финансовой отчетности (МСФО) дается следующее определение этих элементов отчетности: активы — это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых лет, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем; обязательства — это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду; капитал — это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

В соответствии с классификацией по участию в обороте ПБУ 4/99 рекомендует объединять средства в *активе баланса* в такие разделы, как «Внеоборотные активы» (срок обращения более

12 месяцев) и «Оборотные активы» (срок обращения более 12 месяцев), а источники образования этих средств в *пассиве баланса* — в разделы: «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства». Каждый отдельный показатель в балансе, по которому проставлена сумма, называется статьей.

Бухгалтерский баланс подписывается руководителем организации и главным бухгалтером. В нем проставляется дата, а также указывается номер квалификационного аттестата профессионального бухгалтера для организаций, чья отчетность должна подписываться профессиональным бухгалтером.

Рассмотрим *актив баланса*.

Раздел I «Внеоборотные активы». Представлены средства, которые использует организация в своей деятельности более одного года.

Важнейшими их статьями являются нематериальные активы, основные средства, незавершенные капитальные вложения и долгосрочные финансовые вложения. Когда отражается в данном разделе баланса остаточная стоимость нематериальных активов, то ее надо взять из данных не налогового, а бухгалтерского учета, т.е. учесть стоимость, сформировавшуюся исходя из требований ПБУ 14/2000.

В *группе статей* «Нематериальные активы» по строке 110 отражается остаточная стоимость всех нематериальных активов, которые принадлежат организации. Остаточная стоимость — разница между первоначальной стоимостью данных активов и начисленной по ним амортизации. Показатель строки определяется расчетным путем по данным регистров синтетического учета с использованием сальдо счетов 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

По *группе статей* «Основные средства» отражаются внеоборотные активы, представляющие собой совокупность материально-вещественных ценностей, срок полезного использования которых более одного года. Основные средства показывают по остаточной стоимости. Показатели строки определяются расчетным путем, используются данные сальдо счетов 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», т.е. первоначальная стоимость основных средств уменьшается на начисленную амортизацию. Это касается как действующих объектов, так и законсервированных или находящихся в запасе.

Статья «Незавершенное строительство» по строке 130 отражает капитальные вложения организации. Показатели строки определяются как сумма сальдо счетов: 07 «Оборудование к установке», 08

«Вложения во внеоборотные активы», 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Статья «Доходные вложения в материальные ценности» отражает остаточную стоимость имущества, которое предназначено для сдачи в аренду или напрокат, по строке 135. Показатели формируются по данным счетов 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг», и определяется расчетным путем по данным Главной книги с использованием сальдо счетов 03 и 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг».

Статья «Долгосрочные финансовые вложения» по строке 140 отражает долгосрочные инвестиции в ценные бумаги и в уставные капиталы других организаций. Также здесь указывают суммы, переданные займы. Для заполнения этой строки используются данные аналитического учета по счетам: 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Показатель строки определяется расчетным путем как сальдо счета 58 в части долгосрочных ценных бумаг минус сальдо счета 59.

По *статье* «Отложенные налоговые активы» (строка 145) в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» отражаются отложенные налоговые активы в составе оборотных активов независимо от того, когда они будут погашаться. В балансе показывается дебетовое сальдо по счету 09 «Отложенный налоговый актив». Сумму отложенных налоговых активов получают, умножив величину так называемых вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль.

В *статье* «Прочие внеоборотные активы» (строка 150) указывают средства и вложения, которые не были отражены по другим строкам раздела «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

Раздел II «Оборотные активы». Здесь отражаются средства, которые используются в течение одного года. Структура данного раздела весьма неоднородна. Основные виды оборотных активов можно разделить на следующие виды: товарно-материальные ценности, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения и денежные средства.

Группа статей «Запасы» отражает стоимость всех запасов организации: материалов, готовой продукции, товаров, незавершенного производства и т.п. Далее по строкам 211–217 расшифровывают эти суммы.

Строка 211 заполняется по данным сальдо счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»

Главной книги. Дебетовое сальдо счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» прибавляется, а кредитовое — вычитается. В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 товаро-материальные ценности по этой строке отражаются по фактической себестоимости.

По *строке* 213 отражается незавершенный производственный цикл.

По *строке* 215 указывают стоимость отгруженной продукции в случае, если право собственности переходит к покупателю не в момент передачи этого товара, а в другое время. Товары отгруженные отражаются согласно ПБУ 5/01 по полной фактической себестоимости, нормативной полной себестоимости либо в другой оценке. Заполняется по данным счета 45 «Товары отгруженные».

По *строке* 216 отражают расходы, которые произведены в отчетном периоде, но относятся к следующим периодам. Это, в частности, касается оплаченной вперед рекламы, обучения кадров, а также ремонта основных средств (если организация не создает ремонтный фонд). Заполняется по данным счета 97 «Расходы будущих периодов».

По *строке* 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» учитывают суммы «входного» НДС, которые не возмещены из бюджета. Заполняется по данным сальдо счета 19.

В *статьях* «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» и «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)» приводят данные о долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность, по которой созданы в установленном порядке резервы сомнительных долгов (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»), в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов. В пассиве баланса сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не отражается.

По *строке* 230 показывают общую сумму долгосрочной дебиторской задолженности, которая расшифровывается по строке 231 бухгалтерского баланса. Краткосрочная задолженность отражается по строке 240. Данные по этой строке уточняются по строке 241.

По *строкам* 231 и 241 указывают задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги. Заполняется по данным аналитического учета по счетам 62, 63, 76.

По *строке* 260 «Денежные средства» приводят общую сумму денежных средств, которой располагает организация. При этом

инострannую валюту пересчитывают в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на 31 декабря текущего года. Такой порядок установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000).

Рассмотрим *пассив баланса*. В пассиве показано, из каких источников образованы хозяйственные средства организации. Источники делятся на собственные и привлеченные. Пассив баланса — это сумма обязательств организации. Актив и пассив баланса уравниваются путем введения в пассив статей «Прибыль» или «Убытки». Таким образом, прибыль можно трактовать как сумму возросших, а убыток — как сумму проеденных собственных средств организации.

Раздел III «Капитал и резервы». По строке 410 «Уставный капитал» показывают величину уставного капитала организации, который сложился из вкладов ее учредителей. Заполняется по данным счета 80 «Уставный капитал».

По строке 411 учитываются акции (доли), которые выкуплены у акционеров (участников). Эти суммы ставятся в круглые скобки, ведь на них необходимо уменьшить уставный капитал. Информационной базой для заполнения данной строки является сальдо счета 81 «Собственные акции (доли)».

По строке 420 «Добавочный капитал» записывают величину добавочного капитала (суммы дооценки, эмиссионный доход, курсовые разницы, целевые средства). Заполняется по данным сальдо счета 83 «Добавочный капитал».

Группа статей «Резервный капитал». В этой группе по строкам 430, 431, 432 отражают остаток резервного капитала и других фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации или учредительными документами. При заполнении данной строки необходимо пользоваться статьей 35 ФЗ «Об акционерных обществах» и статьей 30 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Величину резервного фонда общество определяет самостоятельно.

По строке 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» показывается нераспределенная прибыль прошлых лет и нераспределенная прибыль отчетного периода. Если предприятие хочет выделить финансовый результат текущего года, можно ввести дополнительную строку «Нераспределенная прибыль отчетного года». Заполняется по данным кредитового сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Надо отметить, что налог на прибыль рассчитывается не с суммы по данным бухгалтерского учета, а с той, которая сформировалась исходя из требований главы 25 Налогового кодекса РФ.

Раздел IV «Долгосрочные обязательства». В группе статей «Займы и кредиты» отражаются займы, которые организация должна вернуть более чем через 12 месяцев. Данная задолженность приводится с учетом всех процентов, начисленных к отчетной дате в соответствии с п. 73. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. А вот в налоговом учете расходы по оплате процентов не должны быть больше норм, которые определены в статье 269 Налогового кодекса РФ. Однако, чтобы правильно заполнить данный раздел баланса, необходимо опираться на ПБУ 15/01.

По строке 510 приводят общую сумму долгосрочных кредитов и займов.

По строке 515 «Отложенные налоговые обязательства» отражаются отложенные налоговые обязательства. Их определяют, умножая сумму временных разниц на ставку налога на прибыль (п. 15 ПБУ 18/02). Заполняется по данным кредитового сальдо счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По строке 520 отражаются прочие долгосрочные обязательства, не отраженные ранее в разделе V баланса организации.

Раздел V «Краткосрочные обязательства». В группе статей «Займы и кредиты» отражается задолженность организации по кредитам и займам, которые получены менее чем на 12 месяцев. Помимо этого здесь можно отразить и задолженность, которая в прошлых отчетных периодах считалась долгосрочной, а в этом году должна быть погашена. Задолженность по краткосрочным кредитам и займам приводится без учета процентов, которые организация должна уплатить в отчетном периоде.

По строке 610 приводят общую сумму краткосрочных кредитов и займов, включая проценты. Заполняется по данным аналитического учета счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на последнюю отчетную дату.

По строке 620 «Кредиторская задолженность» отражают общую сумму кредиторской задолженности организации. Подробные сведения об этих средствах расшифровываются по строкам 621–625 бухгалтерского баланса, а именно: строка 621 заполняется по данным кредитовых сальдо субсчетов счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и

кредиторами». Строка 622 отражает начисленную, но еще не выплаченную заработную плату (кредитовое сальдо счета 70). Строка 623 указывает задолженность по единому социальному налогу, а также по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний; заполняется по данным кредитового сальдо счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; строка 624 отражает задолженность организации перед бюджетом; заполняется по данным кредитового сальдо счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»; строка 625 — оставшая задолженность.

По строке 630 «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов» приводят задолженность организации перед ее учредителями. Заполняется по данным сальдо субсчета 75 «Расчеты с учредителями».

По строке 640 «Доходы будущих периодов» показывают доходы организации, которые получены в отчетном году, но относятся к будущим периодам. Заполняется по данным сальдо счета 98 «Доходы будущих периодов».

По строке 650 «Резервы предстоящих расходов» записывают суммы, которые организация зарезервировала, чтобы покрыть будущие затраты. Заполняется по данным сальдо счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По строке 660 «Прочие краткосрочные обязательства» показывают краткосрочные обязательства, которые не отражены по другим строкам данного раздела.

На странице 3 баланса приводится справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. В данном разделе показывается наличие ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, т.е. счетах, не включаемых в систему двойной записи. Информация этого раздела необходима для оценки статей имущества и обязательств, не являющихся собственностью организации, но влияющих на ее финансовое положение.

9.3. Экономическое содержание формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

Основная цель заполнения формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» — показать последовательность формирования финансового результата. В отчетной форме поступления признаются от обычных видов деятельности или прочими (операционными, внеоперационными)

ми доходами) в зависимости от направлений деятельности, характера доходов.

В связи с Приказом от 22.07.2003 № 67н в отчетной форме показываются следующие виды прибыли: валовая прибыль (строка 029); прибыль (убыток) от продаж (строка 050); прибыль (убыток) до налогообложения (строка 140); прибыль (убыток) от обычной деятельности (строка 160); чистая прибыль (нераспределенная прибыль) отчетного периода (строка 190).

Все показатели, формирующие финансовый результат, показываются в двух разрезах: графа 3 «За отчетный период» — нарастающим итогом с начала года до отчетной даты; графа 4 «За аналогичный период прошлого года» — заполняется на основе данных графы 3 отчета за прошлый год.

Рассмотрим содержание формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» по разделам и статьям.

Раздел I «Доходы и расходы по обычным видам деятельности». По строке 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» записывают доходы от обычных видов деятельности предприятия. Список доходов определяется ПБУ 9/99, п. 5 «Доходы организации». Это выручка от реализации, учитываемая по кредиту счета 90-1 «Выручка» (Дт счета 62 Кт счета 90-1).

По строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» указывают расходы по обычным видам деятельности. Здесь важно, чтобы не путались расходы, которые учитываются при расчете налога на прибыль, и те, которые формируются в бухгалтерском учете. Отличие в том, что первые из них регламентированы главой 25 Налогового кодекса РФ и показаны в декларации по налогу на прибыль, а вторые — ПБУ 10/99 «Расходы организации».

По строке 030 «Коммерческие расходы» отражают расходы по продаже произведенной продукции (оказанным услугам, выполненным работам), учитываемым на счете 44 «Расходы на продажу».

По строке 040 «Управленческие расходы» приводятся общехозяйственные расходы предприятия, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Данную строку не заполняют те организации, на которых в соответствии с выбранной учетной политикой управленческие расходы списываются на себестоимость продукции, т.е. сумма общехозяйственных расходов указана по строке 020 «Себестоимость продукции».

По строке 050 «Прибыль (убыток) от продаж» показывают финансовый результат от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Он рассчитывается как разница между суммой выручки, которая

отражена по строке 010, и расходами организации, указанными по строкам 020,030 и 040.

Раздел II «Прочие доходы и расходы». Отражает доходы и расходы, признанные организацией в бухгалтерском учете как прочие в соответствии с условиями для их признания в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

По строке 060 «Проценты к получению» отражают проценты по облигациям, депозитам, от других организаций за предоставленные им займы, т.е. отражаемые в учете: Дт 51, 76 Кт 91-1.

По строке 070 записывают проценты, которые предприятие должно уплатить: по облигациям; по кредитам и займам, полученным от других организаций. Такие операции отражаются в учете: Дт 91-2 Кт 51, 76.

По строке 080 «Доходы от участия в других организациях» показывают доходы от участия в уставных капиталах других организаций. Такие операции отражаются в учете: Дт 51, 76 Кт 91.

По строке 090 «Прочие доходы» приводятся операционные и внереализационные доходы, которые не вошли в предыдущие группы. К таким доходам согласно п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации» относятся: присужденные должнику или признанные им штрафы, пени, неустойки; списанная со счета стоимость безвозмездно полученных активов, доходы будущих периодов; суммы на погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; имущество, оказавшееся в излишке по результатам инвентаризации, и др. Для заполнения данной строки отчета о прибылях и убытках берут данные кредитового оборота субсчетов счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке 100 «Прочие расходы» в соответствии с п. ПБУ 10/99 «Расходы организации» отражаются расходы, не относящиеся к основной деятельности организации: присужденные организацией в пользу кредиторов штрафы, пени, неустойки за нарушение договоров; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек; курсовые разницы и другие суммы. Для заполнения данной строки берутся данные дебетового оборота субсчетов счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке 140 отражают прибыль (убыток) до налогообложения. Это финансовый результат деятельности организации за год.

Его рассчитывают по данным отчета о прибылях и убытках. Это бухгалтерская прибыль или бухгалтерский убыток.

По строке 141 указывается величина отложенных налоговых активов. В данную строку попадает разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы». Положительную разницу (сумма начисленных активов минус сумма погашенных и списанных) прибавляют к прибыли до налогообложения, а отрицательную — вычитают.

По строке 142 отражается сумма отложенных налоговых обязательств. В данную строку попадает разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства». Если кредитовый оборот, отражающий начисление, превышает дебетовый, отражающий списание, то этот показатель уменьшает прибыль, если наоборот — увеличивает.

По строке 150 показывают сумму текущего налога на прибыль. Текущий налог на прибыль — это сумма, которая отражена по строке 250 листа 02 Декларации по налогу на прибыль. Для правильности отражения текущего налога на прибыль в отчетности организации необходимо составить следующий расчет:

Бухгалтерская прибыль (строка 140 формы № 2) · 24% + Постоянное налоговое обязательство + Отложенные налоговые активы — Отложенные налоговые обязательства = Текущий расход (доход) по налогу на прибыль.

По строке 160 приводят прибыль (убыток) предприятия от обычной деятельности. Показатель определяется расчетным путем как разница между прибылью до налогообложения (строка 140) и суммой налога на прибыль и иных аналогичных платежей (строка 150).

По строке 190 приводят чистую прибыль (убыток) организации за отчетный период. Чтобы получить чистую прибыль, из прибыли до налогообложения (строка 140) надо вычесть текущий налог на прибыль (строка 150), откорректированный на сумму отложенных налоговых обязательств и активов.

9.4. Экономическое содержание формы № 4 «Отчет об изменении капитала»

Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» хозяйственные товарищества и общества обязаны представлять отчет об изменениях капитала (форму № 3). Он должен содержать как

минимум данные о величине капитала на начало отчетного периода, увеличении капитала раздельно за счет дополнительного выпуска акций, увеличения номинальной стоимости акций, реорганизации юридического лица, доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала.

Учитывая, что в бухгалтерском балансе в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету остатки фондов, образованных в соответствии с учредительными документами организации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации, не отражаются, организация приводит эти данные в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности в отчете об изменениях капитала или пояснительной записке. Порядок отражения данных о видах образуемых резерв и фондов, а также об изменении их остатков на конец отчетного период определяется организацией самостоятельно при разработке и принятии ею форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

Рассмотрим содержание и порядок заполнения формы № 3 «Отчет об изменениях капитала».

Капитал в отчете организации сгруппирован в два раздела и представлен следующими статьями.

Раздел I «Изменения капитала» представляет данные о движении всех его составляющих, описанных ниже.

При формировании годовой отчетности в данном разделе необходимо указать величину капитала организации:

- по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- по состоянию на 31 декабря года предыдущего периода;
- по состоянию на 31 декабря отчетного года;

В разделе построчно перечислены все источники увеличения капитала организации и направления его использования.

В столбце 3 отчета показаны данные об изменении уставного капитала организации; в столбце 4 — об изменении добавочного капитала организации; в столбце 5 отражены сведения о резервном капитале организации; в столбце 6 — об изменении нераспределенной прибыли.

Раздел II «Резервы» дает пользователям представление о резервах, образованных в организации, и об изменении величины резервов за отчетный период. К таким резервам относятся:

- резервы, образованные организацией в соответствии с законодательством РФ;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами организации;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

По каждому из перечисленных видов резервов, создаваемых организацией, приводится наименование резерва и данные предыдущего и отчетного периодов.

В разделе «Справка» в форме № 3 «Отчет об изменениях капитала» в строке «Чистые активы» указаны данные о стоимости чистых активов организации. Порядок расчета чистых активов изложен в приказе Минфина и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 октября 2003 г. № 03-6/пз. Величина чистых активов дает информацию пользователям отчетности о стоимости активов, принадлежащих собственникам компании.

9.5. Экономическое содержание формы № 4 «Отчет о движении денежных средств»

Отчет о движении денежных средств — это отчет об изменениях финансового состояния, составленный на основе метода потока денежных средств. Он дает возможность оценить будущие поступления денежных средств, проанализировать способность фирмы погасить свою краткосрочную задолженность и выплатить дивиденды, оценить необходимость привлечения дополнительных финансовых ресурсов.

В отчете потоки денежных средств классифицируются в соответствии с логикой ведения бизнеса любой компанией, оперирующей в рыночных условиях.

Во-первых, компания ведет текущую или основную деятельность, производя товары и услуги.

Во-вторых, развиваясь и закрепляя свои позиции на рынке, компания прибегает к инвестиционной деятельности, изменяя состав своих активов, приспособливая его к меняющимся рыночным условиям.

В-третьих, компания занимается финансовой деятельностью, изыскивая средства для финансирования операций. Таким образом, потоки денежных средств классифицируются следующим образом:

- поток денежных средств от текущей деятельности;
- поток денежных средств от инвестиционной деятельности;
- поток денежных средств от финансовой деятельности.

Поступление денежных средств в рамках текущей деятельности связано с поступлением выручки от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также авансов от покупателей и заказчиков. Расходование средств связано с уплатой по счетам поставщиков и других контрагентов, выплатой заработной платы, отчислениями в фонды социального страхования и социального обеспечения, расчетами с бюджетом.

Движение денежных средств в разрезе инвестиционной деятельности связано с приобретением (реализацией) основных средств и иного имущества долгосрочного использования, а также поступлением дивидендов и процентов.

Финансовая деятельность организации связана с поступлением средств вследствие получения долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, бюджетных ассигнований и расходованием средств в виде погашения задолженности по полученным ранее кредитам и займам, выплаты дивидендов и процентов.

Форму № 4 составляют в тысячах рублей. Сведения о движении денежных средств нужно приводить по трем видам деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

По каждому из видов деятельности в отчете приводятся данные по источникам поступления денежных средств в организацию и направлению их использования.

По строке «Чистые денежные средства от текущей деятельности» содержатся данные о денежном потоке по этому виду деятельности за отчетный период. Если приток денежных средств в организацию покрывает отток, то по данной строке величина будет иметь положительное значение. Если в отчетном периоде списание денежных средств со счетов организации превысило поступление, то разница между поступлением и списанием средств будет иметь отрицательное значение.

Аналогично формируются данные по строкам «Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности» и «Чистые денежные средства от финансовой деятельности».

По строке «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов» отражается суммарная величина денежного потока от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Данные строки «Остаток денежных средств на конец периода» формируются расчетным путем:

Данные строки «Остаток денежных средств на начало месяца» + (–) Данные строки «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов».

Эта величина должна совпадать с фактическим наличием денежных средств в кассе и на счетах организации, а также с данными строки 260 «Денежные средства» формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

Вопросы для самоконтроля

1. Какой период считается первым отчетным периодом для вновь созданных после 1 октября организаций?

2. Какие формы бухгалтерской отчетности используются на предприятиях в 200__ г.?

3. Какие пользователи бухгалтерской отчетности не относятся к внутренним?

4. Каким образом в балансе расположены обязательства организации?

5. В какие сроки предприятие предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность?

6. Каким образом расположены активы в форме № 1 «Бухгалтерский баланс»?

7. В какой из форм или приложений бухгалтерской отчетности организация объявляет об изменении в ее учетной политике?

8. В какой форме отчетности можно найти расшифровку движения заемных средств?

Глава 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии

Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации, соответствующая 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 относятся 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 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 принципов 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 соответствующим 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 разрабатывают и утверждают 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.), учетные регистры, порядок проведения инвентаризации, внутренней бухгалтерской отчетности.

Такая многоуровневая система документов позволяет организовать на предприятии надлежащую систему организации бухгалтерского учета и отчетности.

10.2. 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 финансовый учет и управленческий.

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 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 фирмы.

Управленческий и финансовый учет характеризуются следующими областями сравнения.

1. Обязательность ведения учета.

Ведение финансового учета *обязательно*, при этом финансовый учет и финансовая отчетность составляются по строго регламентированным 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 подразделе-

ний, 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 в финансовой отчетности должна быть достоверной, объективной и давать уверенность пользователям в правильности приводимых данных.

Административный аппарат может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете. Основным 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, которые 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 и отчетности кредиторы, акционеры и другие пользователи могут подать в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском отчете и балансе.

Отчеты с использованием информации 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 поведение 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.

10.3. Учетная политика организации

Теоретические и методологические основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии, отраженные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», служат основанием для формирования 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 также указано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменения учетной политики могут производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, а также в случаях реорганизации, смены собственников. Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляться согласно Положению об учетной политике (ПБУ 1/98). В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Закон закрепил *основные элементы учетной политики* (ст. 6, п. 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 1/98).

Согласно Положению под учетной политикой понимается выбранная предприятием совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения 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 1/98 «Учетная политика организации».

В Положении 1/98 введены два понятия — «допущения» и «требования», под углом зрения которых должна строиться вся учетная политика на предприятии. Понятие «допущения» 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 предприятий (допущение имущественной обособленности предприятия);
- 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 фактов хозяйственной деятельности предприятия (требование полноты);

- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания над формой);
- тождество данных аналитического учета оборотов и остатков 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 учетной 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 течение 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.

Вопросы для самоконтроля

1. К документам какого уровня относится Закон о бухгалтерском учете?
2. К документам какого уровня относится приказ об учетной политике предприятия?
3. Какой из принципов бухгалтерского учета предполагает большую готовность к отражению в учете и финансовой отчетности возможных убытков или обязательств, чем прибылей или активов?
4. Какой из видов учета содержит конфиденциальную информацию?
5. Какой из видов учета ведется в соответствии с желанием администрации?
6. «Выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому» — какое это допущение?

Словарь основных терминов

Аванс — денежные средства, выплачиваемые в счет предстоящих расходов и платежей.

Авансовый отчет — документ типовой формы, составленный и представляемый подотчетными лицами.

Авизо — официальное извещение одного предприятия другому об изменении в состоянии взаимных расчетов или расчетов с третьими лицами.

Аккредитив — обязательство банка произвести по просьбе и в соответствии с указаниями покупателей платеж поставщику.

Акцепт — согласие на оплату денежных и товарных документов.

Амортизационные отчисления — денежное выражение размера амортизации основных средств, включаемое в себестоимость продукции (работ, услуг).

Амортизация — постепенное изнашивание основных средств и перенесение их стоимости на произведенную продукцию.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых сметах, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Бухгалтерский баланс — источник информации, отражающий в денежном выражении состояние имущества предприятия по составу и размещению и по источникам его формирования, составленный за отчетный период.

Балансовое обобщение информации — выявление финансово-имущественного положения предприятия путем двойственного сопоставления (группировки) объектов бухгалтерского учета.

Балансовые счета — счета бухгалтерского учета, отражающиеся в бухгалтерском балансе.

Банк — денежно-кредитное учреждение, в котором осуществляется платежный оборот наличных и безналичных средств.

Банкротство — потеря предприятием способности оплатить кредиторам товары (работы, услуги) и обеспечить обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды.

Безнадежные долги — долги предприятий, которые невозможно взыскать.

Безналичные расчеты — основной способ расчетов между предприятиями путем списания денежных средств с расчетного счета покупателя и зачисления их на счет продавца.

Бланки строгой отчетности — бланки документов, выдаваемые работникам под отчет для оформления хозяйственных операций, которые подлежат строгой отчетности.

Бухгалтерская информация — своевременное качественное получение сведений о хозяйственной деятельности предприятия для принятия взвешенных управленческих решений.

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении предприятия и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская проводка — указание записать сумму одновременно на дебет одного и кредит другого счета.

Бухгалтерский документ — письменное свидетельство на право совершения хозяйственной операции и доказательство действительного ее совершения.

Бухгалтерский учет — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе организации, ее обязательствах и их ведении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в денежном выражении.

Бюджет — запланированные поступления в распоряжение государства доходов с целью дальнейшего использования.

Валюта бухгалтерского баланса — итоги по активу и пассиву баланса за отчетный период, выраженные в денежной оценке.

Внебюджетные средства — средства, которые выделяются не из бюджета государства, а формируются за счет других источников и находятся в распоряжении предприятий и организаций.

Выписка из счета предприятия в банке — документ, выдаваемый учреждением банка предприятию и отражающий движение денежных средств на расчетных (текущих) счетах.

Двойная запись — хозяйственная операция, отражаемая на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебете одного счета и одновременно в кредите другого, взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Дебет — часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов увеличение, а для пассивных счетов — уменьшение.

Дебиторская задолженность — задолженность предприятию за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и др.

Дебиторы — юридические и физические лица, за которыми числится долг предприятию.

Денежный чек — документ установленной формы, в котором содержится приказ предприятия банку о выдаче со счета наличными деньгами суммы, указанной в чеке.

Депонент — физическое или юридическое лицо, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся у предприятия.

Добавочный капитал — прирост имущества (дооценка получения эмиссионного дохода и безвозмездного получения ценностей).

Документация (первичный учет) — способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций бухгалтерскими документами.

Документооборот — путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

Дополнительная проводка — применяется, если в учетных регистрах записана сумма меньше действительной.

Дополнительные бухгалтерские счета — регулирующие счета, которые на сумму своего остатка увеличивают остаток имущества на основных счетах.

Естественная убыль — количественное уменьшение товарно-материальных ценностей при их хранении (порча, усушка, испарение и т.д.).

Забалансовые бухгалтерские счета — счета, остатки по которым не входят в баланс и показываются за балансом.

Заемные источники формирования имущества — источники, которыми располагает предприятие на определенный срок, по истечении которого они возвращаются собственнику с процентом или без него.

Издержки обращения — затраты, связанные с процессом обращения продукции.

Издержки производства — сумма затрат на производство продукции (работ, услуг).

Инвентаризация — уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Инфляция — избыточное обращение денежных знаков, превышающее реальные потребности, влекущее за собой их обеспечение и рост цен.

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

Капитал — оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств.

Классификация счетов бухгалтерского учета — объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных предприятий.

Контрарные бухгалтерские счета — регулирующие счета, которые на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах.

Корректирующий способ — порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

Корреспонденция счетов — взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Кредит — часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов увеличение, а для активных — уменьшение.

Кредитная задолженность — сумма задолженности предприятия другим предприятиям и физическим лицам.

Кредиторы — юридические и физические лица, которым должно предприятие.

Международные стандарты бухгалтерского учета — свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных высокопрофессиональными международными организациями и носящих рекомендательный характер.

Налог на добавленную стоимость (НДС) — косвенный налог на товары и услуги, базой которого служит стоимость, добавляемая на каждой стадии производства и реализации товара.

Наряд — документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

Нематериальные активы — объекты длительного использования (свыше одного года), имеющие денежную оценку; они приносят доходы, но не являются вещественными ценностями для предприятия.

Оборотные средства — предметы труда, которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию. Сюда также относят готовую продукцию и товары для перепродажи.

Объекты бухгалтерского учета — имущество предприятия, его обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе его деятельности.

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо управлении предприятием в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Остаточная стоимость основных средств — первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом износа с учетом их капитального ремонта.

Отвлеченные средства — часть средств, изъятая у предприятия в процессе календарного года и не участвующая в хозяйственном обороте или направленная на специальные нужды.

Открытие бухгалтерских счетов — процедура присвоения наименования бухгалтерскому счету с обозначением начального сальдо.

Оценка — способ выражения имущества в денежном измерителе.

Первоначальная стоимость основных средств — сумма фактических затрат предприятия на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

Предметы труда — сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, изделия и т.д., на которые направлен труд человека с помощью орудий труда для производства материальных благ.

Прибыль — экономическая категория, выражающая финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий, т.е. превышение суммы доходов над расходами, потерями и убытками за отчетный год.

Прибыль балансовая — сумма прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль в торговле — разница между выручкой и стоимостью товаров по покупным ценам и издержками обращения без налога с оборота и налога с продаж.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и товаров — разница между выручкой от реализации продукции в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и затратами на ее производство и реализацию.

Принципы бухгалтерского учета — основа, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие вытекающие из него утверждения.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета — сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия (в настоящее время им пользуются на малых предприятиях).

Расходы — потери, убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия.

Расчетный счет — счет предприятия в банковском учреждении, предназначенный для хранения свободных денежных средств и ведения текущих расчетов в наличной и безналичной форме.

Резервный капитал — общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

Реквизиты — совокупность обязательных сведений в документах, отсутствие которых лишает их юридической силы.

Сальдо — остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо подразделяется на начальное сальдо (C_1) и конечное (C_2).

Себестоимость продукции — это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, а также других затрат на ее производство и регистрацию.

Синтетический учет — учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательствах и хозяйственных операциях по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Сложная бухгалтерская проводка — бухгалтерская проводка, при которой дебетуется несколько счетов и кредитруется один счет, или наоборот.

Смета бухгалтерского учета — текущее взаимосвязанное отражение и группировка имущества и хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

Собственные источники имущества — материальная база предприятия в денежном выражении. Воплощает в себя капиталы, амортизацию, фонды, резервы, прибыли, бюджетное финансирование и получение средств в порядке дарения.

Способ красного сторно (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, указанной суммы.

Средства труда — орудия производства, применяемые для воздействия на предметы труда.

Статьи бухгалтерского баланса — строки актива и пассива баланса, характеризующие отдельные виды имущества предприятия и его обязательства.

Субсчета — промежуточные счета между синтетическими и аналитическими, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета, выраженные в натуральных и денежных измерителях.

Счета аналитического учета — детализируют содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операциям, выраженное натуральными, денежными и трудовыми измерителями.

Счета синтетического учета — обобщенные показатели об имуществе и операциях по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе.

Таксировка документов — определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.

Текущая (восстановительная) стоимость основных средств — сумма денежных средств, которую нужно затратить в настоящее время в случае необходимой замены какого-либо объекта. Указанная оценка используется в основном при переоценке объекта основных средств.

Текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) основных средств — сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

Текущий счет — счет в банке, открываемый общественными организациями и бюджетными учреждениями.

Уставный капитал — совокупность вкладов учредителей в имущество при создании предприятия в денежном выражении.

Учетная политика предприятия — совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Учетный регистр — карточки, ведомости, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

Учредительные документы — устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица (предприятия, общества и т.д.) заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

Форма бухгалтерского учета — совокупность учетных регистров, предопределяющая связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

Хозяйственный учет — система наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного строя.

Чистая прибыль — часть балансовой прибыли, остающаяся после перечисления (начисления) налога на прибыль и уменьшения ее на сумму использованной прибыли за отчетный год.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96. № 129-ФЗ. М., 1996
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч.1. Федеральный закон от 30.11.94. № 51-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2.
4. *Бабаев Б.А.* Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 2005.
5. Бухгалтерский учет: задачи, ситуации, тесты: Учеб. пособие / З.Д. Бабаева, В.А. Терехова, Т.Н. Шеина и др. — М.: Финансы и статистика, 2000.
6. *Ворожбит О.Ю.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — Владивосток: ВГУЭС, 2005.
7. *Гусева Т.М., Шеина Т.Н.* Основы бухгалтерского учета: Теория, практика, тесты. — М.: Финансы и статистика, 2000.
8. *Кашаев А.Н., Островский О.М.* О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1997. № 7.
9. *Кирьянова З.В.* Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2001.
10. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие — М.: ИНФРА-М, 2004.
11. *Куттер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004.
12. *Макаров В.Г.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2000.
13. *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Составление бухгалтерской отчетности. — М.: Бух. учет, 2004.
14. *Палий В.Р., Соколов Я.В.* Теория бухучета. — М.: Финансы и статистика, 2002.
15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. — М.: Финансы, 2003.
16. Сборник задач по теории бухгалтерского учета / Т.М. Неселовская, Т.Н. Шеина, В.И. Брусенцова и др. — М.: Финансы и статистика, 2002.
17. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. — М.: ЮНИТИ, 1996.
18. Сборник тестов и заданий по теории бухгалтерского учета / В.И. Ткач, И.Н. Богатая, В.Л. Лютов и др. — Ростов н/Д: Экспертное бюро, 2000.
19. Толковый словарь бухгалтера / Сост. Н.Н. Шаповалова, В.М. Прудников. — М.: ИНФРА-М, 2001.
20. *Хендриксен Э.С., Вае Бреда М.Д.* Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2001.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	6
1.1. Понятие и виды хозяйственного учета	6
1.2. Задачи бухгалтерского учета	9
1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета	9
1.4. Функции бухгалтерского учета	11
Вопросы для самоконтроля	13
Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	14
2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения	14
2.2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций	16
2.3. Классификация хозяйственных средств	17
2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы	26
Вопросы для самоконтроля	30
Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС.....	31
3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание	31
3.2. Виды бухгалтерских балансов	33
3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций	36
Контрольное задание	39
Вопросы для самоконтроля	42
Глава 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ...	43
4.1. Счета бухгалтерского учета	43
4.2. Система двойной записи	49
4.3. Синтетический и аналитический учет	54
4.4. Обобщение данных текущего учета	57
Контрольное задание	60
Вопросы для самоконтроля	62
Глава 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	63
5.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете	63
5.2. Учет процесса снабжения (заготовления)	70
5.3. Учет процесса производства	83
5.4. Учет процесса продажи готовой продукции	103
Вопросы для самоконтроля	120

Глава 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	121
6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета	121
6.2. План счетов бухгалтерского учета	135
Вопросы для самоконтроля.....	136
Глава 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	137
7.1. Документация хозяйственных операций	137
7.2. Классификация документов	138
7.3. Организация документооборота	141
7.4. Инвентаризация.....	142
Вопросы для самоконтроля.....	148
Глава 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	149
8.1. Учетные регистры	149
8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах	152
8.3. Формы бухгалтерского учета	154
Вопросы для самоконтроля.....	164
Глава 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ.....	165
9.1. Классификация, качественные характеристики, пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности	165
9.2. Экономическое содержание формы № 1 «Бухгалтерский баланс»	175
9.3. Экономическое содержание формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».....	183
9.4. Экономическое содержание формы № 4 «Отчет об изменении капитала»	186
9.5. Экономическое содержание формы № 4 «Отчет о движении денежных средств»	188
Вопросы для самоконтроля.....	190
Глава 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	191
10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии.....	191
10.2. Финансовый и управленческий учет	192
10.3. Учетная политика организации.....	196
Вопросы для самоконтроля.....	199
Словарь основных терминов	200
Литература	206