**Тематический план и содержание учебной дисциплины « Основы бухгалтерского учета» (72 ч)**

[**Тема1. Сущность и содержание бухгалтерского учета- 4ч**](#а1)

[1.1 Сущность и функции бухгалтерского учета](#а2)

[1.2 Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономики, их интересы и потребности](#а3)

[1.3 Принципы (требования и допущения) бухгалтерского учета](#а4)

[1.4 Формы бухгалтерского учета](#а5)

[**Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета РФ - 4**](#а6)

[**Тема 3. Объекты, хозяйственные процессы и метод бухгалтерского учета – 6ч**](#а7)

[3.1 Объекты бухгалтерского учета](#а8)

[3.2. Хозяйственные процессы](#а9)

[3.3 Метод бухгалтерского учета](#а10)

[**Тема 4. Бухгалтерский баланс, его структура и значение – 2 ч**](#а11)

[4.1 Понятие о бухгалтерском балансе, его строение и содержание.](#а12)

[4.2 Виды балансов.](#а13)

[4.3 Типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций](#а14)

[**Тема 5. Счета и двойная запись операций на счетах – 4ч**](#а15)

[5.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и связь с балансом. Счета активные, пассивные, активно-пассивные.](#а16)

[5.2 Двойная запись хозяйственных операций на счетах](#а17)

**[Тема 6. План счетов бухгалтерского учета – 10ч.](#а18)**

[6.1 Понятие и характеристика синтетического и аналитического учета, их значение и взаимосвязь.](#а19)

[6.2 Обобщение данных текущего бухгалтерского учета. Оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета](#а20)

[6.3 План счетов бухгалтерского учета. Классификация счетов по экономическому содержанию и назначению.](#а21)

[**Тема 7. Понятие принципов учета основных хозяйственных процессов, их виды – 20 ч**](#а22)

[7.1 Учет процесса снабжения. Учет сырья и материалов.](#а23)

[7.2 Фактическая себестоимость приобретенных материалов Характеристика транспортно-заготовительных расходов](#а24)

[7.3 Понятие процесса производства. Понятие прямых и косвенных затрат](#а25)

[7.4 Характеристика незавершенного производства и фактической себестоимости выпущенной продукции](#а26)

[7.5 Учет готовой продукции. Понятие реализации. Отражение на счетах процесса реализации. Определение финансового результата.](#а27)

[7.6 Основные принципы учета хозяйственных операций в торговле. Определение и учет финансового результата.](#а28)

[**Тема 8. Документация – 8ч**](#а29)

[8.1 Понятие о бухгалтерских документах, их роль и значение.](#а30)

[8.2 Классификация документов. Требования, предъявляемые к заполнению документов.](#а31)

[8.3 Порядок приемки, проверки и бухгалтерской обработки документов. Понятие о документообороте. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов](#а32)

[**Тема 9. Инвентаризация – 4ч.**](#а33)

[9.1 Инвентаризация товарно-материальных ценностей: цели и виды инвентаризации; сроки и порядок проведения инвентаризации; состав комиссии.](#а34)

[9.2 Документальное оформление и порядок определения результатов инвентаризации](#а35)

[**Тема 10. Технология обработки учетной информации – 4ч.**](#а36)

[10.1 Понятие об учетных регистрах. Классификация учетных регистров. Требования, предъявляемые к ведению учетных регистров.](#а37)

[10.2 Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах](#а38)

[**Тема 11. Бухгалтерская отчетность, ее виды – 6 ч**](#а39)

[11.1 Основы бухгалтерской отчетности: сущность, значение, виды.](#а40)

[11.2 Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.](#а41)

[11.3 Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности](#а42)

[**Словарь терминов и понятий**](#а43)

[**Список литературы**](#а44)

**Тема1. Сущность и содержание бухгалтерского учета**

*1.1 Сущность и функции бухгалтерского учета*

Историческое развитие общества на протяжении нескольких веков доказало необходимость адекватного отражения фактов хозяйственной деятельности. Именно хозяйственные потребности человека способствовали появлению и развитию хозяйственного учета, роль которого возрастает по мере усложнения условий функционирования и роста масштабов производства. Предметом бухгалтерского учета является информационное отражение хозяйственной деятельности организации. Объектами этого отражения являются:

* Имущество, ресурсы (активы).
* Источники их формирования (собственный капитал и обязательства). Их называют пассивы.
* Хозяйственные процессы (снабжение, производство, продажи).
* Финансовые результаты (доходы, расходы, соотношение которых определяет сумму прибыли или убытка).

Хозяйственный учет — это учет хозяйства или, другими словами, учет хозяйственной деятельности. Хозяйственный учет представляет собой информационную систему, в которой фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается и группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех фактов хозяйственной жизни экономического субъекта для управления ими.

Основной целью хозяйственного учета является формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, необходимой для принятия управленческих решений стратегического и тактического характера. Таким образом, в современных условиях хозяйственный учет выполняет одну из функций управления. Хозяйственный учет во взаимодействии с другими функциями управленческой системы формирует учетно-экономическую информацию, направленную на обеспечение устойчивой работы организации.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных явлений и процессов с помощью трех основных видов измерителей: натуральных, трудовых и денежных.

Натуральные измерители характеризуют объекты бухгалтерского наблюдения по массе, длине, площади или количеству. В качестве натуральных измерителей применяются килограммы, тонны, метры, литры, штуки и др. С помощью данных измерителей осуществляется количественный учет объектов, например поступивших товарно-материальных ценностей, выпущенной из производства и реализованной готовой продукции ит. д.

Трудовые измерители позволяют вести учет затраченного труда в еди­ницах времени, например в рабочих днях, часах или минутах. Использо­вание данного измерителя у хозяйствующего субъекта позволяет опреде­лить показатели производительности труда, объем затраченного времени рабочих и выполнение ими норм выработки.

Денежные измерители являются обобщающими и универсальными. Их использование обусловлено действием закона стоимости, в результате которого важнейшие показатели деятельности организации выражаются только в денежной форме (в рублях, копейках). С помощью денежного измерителя ведется подсчет всех имеющихся у хозяйствующего субъекта средств, определяется производительность труда, себестоимость продук­ции, рентабельность деятельности, устанавливаются цены, осуществля­ются кредитные, расчетные и другие хозяйственные операции.

Экономическая жизнь современного хозяйствующего субъекта на­столько многогранна, что для его управления необходима информация, основанная на различных учетных аспектах. В связи с этим в составе хо­зяйственного учета традиционно выделяются три вида учета: оператив­ный, статистический и бухгалтерский. Каждый вид учета играет свою особую роль в информационном обеспечении управления, вместе с этим они связаны между собой благодаря взаимному обмену данными и гармонично дополняют друг друга.

Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета, поскольку является основным источником информации о деятель­ности хозяйствующего субъекта. Бухгалтерский учет формирует данные о величине средств организации; о состоянии расчетов с другими хозяй­ствующими субъектами; об объеме закупок и выпуска продукции; об уровне доходов и расходов, и формировании финансовых результатов деятельности.

Отличительными особенностями бухгалтерского учета являются сплошной и непрерывный характер, т. е. учету подлежат все факты хозяй­ственной деятельности организации непрерывно во времени — от момен­та создания хозяйствующего субъекта до его ликвидации; обязательное документальное подтверждение каждого факта хозяйственной деятель­ности, отраженного в учете; точность и достоверность отраженных дан­ных; строгая регламентация правил учета на законодательном уровне; обязательность ведения учета для всех организаций. В бухгалтерском уче­те применяются все виды учетных измерителей, но самую важную роль здесь играет денежный измеритель как обобщающий.

Бухгалтерский учет представляет собой формирование, в соответст­вии с установленными требованиями, документированной систематизи­рованной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтер­ской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский учет выступает промежуточным звеном, соединяю­щим финансово-хозяйствующую деятельность организации, с одной сто­роны, и должностных лиц, принимающих решения, — с другой. Данные финансово-хозяйственной деятельности являются входом в систему бух­галтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих реше­ния, — выходом из нее.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет следующие основные функции:

* информационную,
* контрольную,
* функцию обратной связи,
* аналитическую,
* функцию обеспечения сохранности имущества.

Информационная функция является одной из основных функций бухгалтерского учета. Учет служит важнейшим источником информации, поскольку именно бухгалтерский учет аккумулирует все данные о финансово-хозяйственной деятельности организации: фиксирует информацию о состоянии и движении имущества организации, его капитала и обязательств, хозяйственных процессах и о конечных результатах деятельности.

Контрольная функция является не менее важной в бухгалтерском учете. В рамках бухгалтерского учета осуществляется контроль за законностью совершенных хозяйственных операций, правильностью документального оформления, сохранностью имущества и т. д. Поскольку в уче­те отражаются все хозяйственные операции в единой денежной оценке, это позволяет учитывать и контролировать использование хозяйствен­ных средств организации и рационально управлять ими. Именно эти свойства бухгалтерского учета позволяют отражать все изменения, про­исходящие в хозяйственной жизни организации. Контрольная функция позволяет предупреждать и пресекать приписки, злоупотребления, ра­ционально использовать ресурсы и сохранять собственность. В процес­се своей профессиональной деятельности бухгалтер проводит предвари­тельный, текущий и последующий контроль, включая проверку досто­верности содержащейся в документах информации и качества учетных данных на основе периодически проводимых инвентаризаций имущества и обязательств организации.

Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой невозможно действие системы управления на всех ее уровнях. Бухгалтер­ский учет обеспечивает работников управленческого аппарата фактиче­скими данными о деятельности организации и ее структурных подразде­лений за определенный период, о состоянии имущества, собственного капитала и сумме обязательств. В свою очередь, информация, основанная на данных бухгалтерского учета, используется для принятия соответст­вующих управленческих решений, направленных на выявление различ­ных недостатков, скрытых резервов производства.

Выполнение аналитической функции позволяет проводить анализ по всем разделам бухгалтерского учета. Достоверная, своевременная и обоснованная бухгалтерская информация используется при анализе финансово-хозяйственной деятельности организации. Это позволяет вскрыть существующие недостатки и наметить пути совершенствования всех направлений финансово-хозяйственной деятельности хозяйствую­щего субъекта.

Функция обеспечения сохранности имущества тесно связана с совер­шенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контроль­ной функции. Данная функция, с одной стороны, осуществляется благода­ря тому, что в бухгалтерском учете предусмотрено обязательное докумен­тальное отражение всех фактов хозяйственной деятельности организации.

*1.2 Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономики, их интересы и потребности*

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, представляет ин­терес для широкого круга заинтересованных пользователей.

Пользователей бухгалтерской отчетности можно подразделить на две группы: внутренние и внешние.

Внутренние пользователи — административные органы хозяйствую­щего субъекта и его персонал, которые имеют возможность свободного доступа ко всем необходимым данным финансового и управленческого учета. К данной группе относят также собственников организации.

Внешние пользователи функционируют вне хозяйствующего субъекта, и их принято подразделять на следующие группы:

* пользователи с прямым финансовым интересом — настоящие и по­тенциальные инвесторы, а также финансовые организации и ком­мерческие банки, осуществляющие кредитование хозяйствующего субъекта; данную группу пользователей, прежде всего, интересует финансовое положение организации, финансовые результаты ее работы и ликвидность баланса;
* пользователи с косвенным финансовым интересом — налоговые и фи­нансовые органы, обслуживающие банки, правительственные ор­ганизации, страховые компании, интересы которых заключаются получении информации о перспективах развития данной органи­зации и намерениях продолжать свою деятельность в будущем;
* пользователи без финансового интереса — арбитраж и органы стати­стики; данную группу пользователей интересует информация с це­лью проверки правомерности и законности совершаемых опера­ций, а также с целью получения статистической информации.

Внешние пользователи для оценки деятельности организации ис­пользуют данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эту информа­цию они могут получить в органах государственной статистики или непосредственно в самой организации. Вместе с этим налоговые органы и аудиторские компании имеют право получать не только бухгалтерскую отчетность, но и любую другую учетную информацию, необходимую для проверки правильности исчисления налогов или ведения учета.

*1.3 Принципы (требования и допущения) бухгалтерского учета*

Под основополагающими принципами бухгалтерского учета понимают­ся базовые исходные положения, в соответствии с которыми формирует­ся информация в системе бухгалтерского финансового учета и финансо­вой отчетности. Общепринятые принципы бухгалтерского учета закреп­лены в законодательстве о бухгалтерском учете и представлены базовыми положениями, необходимыми для урегулирования бухгалтерской прак­тики и подготовки финансовой отчетности.

Принципы финансового учета, принятые законодательно в Россий­ской Федерации, можно разделить на принципы-допущения и принци­пы-требования.

Принципы-допущения включают в себя допущения имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хо­зяйственной деятельности. Данные принципы не обязательно должны объявляться организацией — их принятие и следование им подразумева­ются. Если же организация при ведении бухгалтерского учета и составле­нии бухгалтерской отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана раскрыть причины этих отступлений в учет­ной политике и пояснительной записке к отчетности.

1. Допущение имущественной обособленности: активы и обязательст­ва организации существуют обособленно от активов и обязательств соб­ственников этой организации и активов и обязательств других организа­ций.

1. Допущение непрерывности деятельности означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсут­ствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного со­кращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашать­ся в установленном порядке. Если же такие намерения у организации имеются, то она обязана указать это в учетной политике и в пояснитель­ной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.
2. Допущение последовательности применения учетной политики озна­чает, что принятые хозяйствующим субъектом способы и приемы веде­ния бухгалтерского финансового учета будут применяться последова­тельно от одного отчетного года к другому. Данный принцип обеспечива­ет сопоставимость данных о деятельности организации за различные периоды времени. При этом изменения в учетную политику могут вно­ситься только в определенных случаях и должны быть обоснованными.
3. Допущение временной определенности фактов хозяйственной дея­тельности означает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. То есть факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде их совершения.

Принцип начисления означает, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете в те периоды, к которым они относятся по факту со­вершения сделки, независимо от движения денежных потоков (поступле­ний и платежей).

Принципы-требования включают в себя требования полноты, своевре­менности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, не­противоречивости и рациональности.

1. Требование полноты означает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Это требование реализу­ется через документирование и сплошное отражение в системе счетов бухгалтерского учета всех фактов хозяйственной деятельности организации.
2. Требование своевременности предполагает своевременное отраже­ние фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгал­терской отчетности (т. е. в момент их совершения или сразу после совер­шения).
3. Требование осмотрительности означает большую готовность к при­знанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Соблю­дение указанного принципа позволяет обеспечить заинтересованных пользователей объективной учетной информацией, в которой хозяйст­венные средства и доходы не будут необоснованно завышены, а обяза­тельства и расходы — занижены.
4. Требование приоритета содержания перед формой означает, что от­ражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.
5. Требование непротиворечивости предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического уче­та на последний календарный день каждого месяца.
6. Требование рациональности означает необходимость рациональ­ного ведения бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной дея­тельности и величины организации. Исполнение данного требования предполагает сопоставление затрат на организацию системы бухгалтер­ского учета с ее реальным полезным эффектом.

*1.4 Формы бухгалтерского учета.*

Форма учета определяется структурой учетных регистров, способом записи в них, последователь­ностью связи между документами и регистрами.

Форма бухгалтерского учета - определенная организация формирования информационной систе­мы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хроноло­гической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего кон­троля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности.

Форма бухгалтерского учета - строение учетных регистров и их взаимосвязь, а также последова­тельность и способы учетной регистрации. Под формой бухгалтерского учета понимается определенная система использования учетных регистров, обуславливающая последовательность и способы учетных записей. Формы постоянно совершенствуются по мере развития техники учета.

В современном бухгалтерском учете применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемо­риально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (диалоговая) и упрощенная.

*Мемориально-ордерная форма*, бухгалтерского учета - одна из форм бухгалтерского учета, возник­шая в 1928 - 1930 гг. В случае применения мемориально-ордерной формы учета хронологическая и сис­тематическая записи ведутся отдельно. При этом учетный процесс осуществляется следующим образом: мемориальные ордера, составляемые на основании первичных документов, оформляемые бухгалтерские проводки регистрируются в специальном журнале (хронологический учет); на их основе ведется Глав­ная книга (систематическая запись). Документы, приложенные к мемориальным ордерам, служат осно­ванием для записей в регистрах аналитического учета.

*Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.* При использовании журнально-ордерной формы данные первичных документов систематически накапливаются в журналах-ордерах и вспомогательных ведомостях.

Журналы-ордера, составленные по кредитовому принципу, открываются на отчетный период на от­дельный синтетический счет или на группу их. Записи в журналы-ордера производят на основании пер­вичных документов в хронологическом порядке либо со вспомогательных ведомостей. После подведе­ния итогов по журналу-ордеру его кредитовый оборот переносится в Главную книгу по соответствую­щему счету, куда также записываются обороты по дебету его, но из других журналов-ордеров.

*Автоматизированная форма бухгалтерского учета*. Таблично-автоматизированная форма учета ве­дется с использованием компьютерной техники. С помощью специальных программ данные первичных документов группируются и обобщаются непосредственно на компьютере, в результате чего пользова­тель получает информацию, эквивалентную по содержанию регистрам синтетического и аналитическо­го учета. Использование электронно-вычислительных машин позволяет автоматизировать процесс из­мерения и регистрации хозяйственных операций.

*Упрощенная форма бухгалтерского учета*. При упрощенной (простой) форме бухгалтерского учета, используемой на небольших предприятиях, применяется Книга учета хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности), в которой каждая операция в хронологическом порядке с указанием но­мера, суммы и содержания сразу отражается на счетах бухгалтерского учета.

**Контрольные вопросы**

1. Что такое хозяйственный учет и его виды?
2. Какую роль играет бухгалтерский учет в экономической жизни предприятия?
3. Какие основные задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
4. Какие требования предъявляются к учету?
5. Какие функции выполняет бухгалтерский учет?
6. Назовите процессы производственно-хозяйственной деятельности организации.
7. На какие группы можно разделить пользователей бухгалтерской информации?
8. Что представляет собой оперативный учет?
9. Что представляет собой статистический учет?
10. Что представляет собой бухгалтерский учет?
11. Кто относится к внешним пользователям бухгалтерской инфор­мации?
12. Кто относится к внутренним пользователям бухгалтерской ин­формации?
13. Что представляет собой форма бухгалтерского учета?
14. Сущность упрощенной формы учета.
15. Сущность журнально-ордерной формы учета.
16. Сущность автоматизированной формы учета.

**Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета РФ**

**Законодательное регулирование** бухгалтерского учета на территории Российской Федерации осуществляется системой нормативных актов, имеющих следующую иерархию.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации.

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

**Первый уровень** - это Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», принятый Государственной Думой 23 февраля 1996 г. и одобренный Советом Федерации 20 марта 1996 г. Закон является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета и ус­танавливает единые правовые методологические» основы ведения бухгал­терского учета и составления бухгалтерского отчетности в Российской Федерации.

Значение этого Закона заключается в следующем:

* повышении юридического статуса норм бухгалтерского учет для коммерческих и некоммерческих организаций;
* закреплении обязанности ведения бухгалтерского учета у юриди­ческих лиц;
* повышении статуса норм бухгалтерского учета до уровня статуса норм другого законодательства.

К первому уровню, кроме названного Закона относят другие законо­дательные акты, например Федеральный закон «Об акционерных общест­вах», Федеральный закон «Об электронной цифровой подписи», Феде­ральный закон «Об информации, информатизации и защите информации», указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, например поста­новление Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирова­ния бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», которые прямо или косвенно регулируют веде­ние бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) от­четности. Нормативным актом первого уровня является Гражданский ко­декс Российской Федерации, в первой части которого законодательно за­креплены многие вопросы учета и отчетности, в частности, наличие само­стоятельного баланса как признака юридического лица, обязательность утверждения годового отчета, понятия дочерних и зависимых обществ.

**Второй уровень** составляют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые разрабатываются и утверждаются Минфином России со­гласно государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соот­ветствии с требованиями развития рыночной экономики. В этих ПБУ рас­сматриваются общие методологические вопросы бухгалтерского учета.

**Третий уровень** объединяет документы рекомендательного характе­ра, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и ПБУ, в соответствии с отраслевой спецификой.

Если документы второго уровня обязательны для всех организаций, то документы третьего уровня регламентируют дополнения и изменения документов первого и второго уровней. Так, если ПБУ являются докумен­тами второго уровня, то ежегодные приказы Минфина России, издаваемые в их развитие, являются документами третьего уровня.

Четвертый уровень включает приказы, указания, инструкции, вы­пускаемые внутри хозяйствующего субъекта. Например, рабочий план счетов, составленный на основе единого Плана счетов, приказ по учетной политике юридического лица, формы первичных учетных документов, графики документооборота и формы внутренней отчетности, утвержден­ные руководством юридического лица, являются документами четвертого уровня.

Основы организации бухгалтерского учета в организациях отражены в законодательстве России о бухгалтерском учете и конкретизированы в учетной политике каждого предприятия.

Основными формами организации учетной работы могут быть (ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете»):

* бухгалтерская служба, выделенная в самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бух­галтером;
* штатная должность бухгалтера;
* ведение бухгалтерского учета на договорных началах спе­циализированной организацией или бухгалтером - спе­циалистом;
* ведение бухгалтерского учета лично руководителем орга­низации.

Система бухгалтерского учета рассматривается как ин­формационная система. Ее цель — предоставление соответст­вующей финансовой информации в форме отчетности. Исхо­дя из этого положения, определяются и основные функции бухгалтера.

1. Бухгалтер ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность, определяет их как экономические явления, отра­жает взаимосвязь процессов и операций, управляет ими в финансовой форме. Наблюдение, определение экономиче­ской сущности и управление хозяйственными процессами в финансовой форме составляют аналитическую функцию дея­тельности бухгалтера.
2. Экономические процессы (операции) подлежат учету, классификации по группам, обобщаются в системе счетов путем их регистрации. Это учетная функция, которую часто на­зывают счетоводством.

3. Бухгалтер составляет финансовую отчетность, готовит специальные обзоры, сводки. Эти документы имеют свои особенности, обусловленные их назначением и использова­нием для принятия управленческих решений.

Главный бухгалтер (или бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) «несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности», разрабатывает учетную политику предприятия и обеспечивает ее выполнение, составляет рабо­чий план счетов бухгалтерского учета, куда входят синтетиче­ские счета, субсчета и аналитические счета, необходимые для отражения хозяйственных операций данной (конкретной) ор­ганизации с учетом ее отраслевых, организационно - правовых, размерных и других особенностей. Уже на этой стадии разработки учетной политики предусматривается не­обходимость соблюдения принципов полноты, своевремен­ности, реальности отражения хозяйственных операций на счетах и их обобщения в отчетности.

Первичные учетные документы, для которых не преду­смотрены типовые формы и формы документов внутренней бухгалтерской отчетности, разрабатываются главным бухгал­тером или под его контролем, утверждаются руководителем организации.

Главный бухгалтер определяет порядок проведения ин­вентаризации, принимает прямое участие в ее проведении, в оценке результатов. Он устанавливает методы оценки всех видов имущества и обязательств.

Главным бухгалтером, исходя из нормативных докумен­тов, разрабатываются правила документооборота, технология обработки учетной информации, порядок ее хранения и спи­сания. Он же осуществляет контроль за движением (поступлени­ем, выбытием) активов и выполнением обязательств (взы­сканием дебиторской, погашением кредиторской задолжен­ности), за соответствием хозяйственных операций законода­тельству России.

В обязанности главного бухгалтера входят:

1. организация бухгалтерского учета по установленным пра­вилам в соответствии с действующими нормативными до­кументами;
2. полный учет поступающих денежных средств и матери­альных ценностей, своевременное отражение их в регист­рах бухгалтерского учета;
3. составление достоверной бухгалтерской отчетности и представление ее в установленные сроки пользователям;
4. обеспечение сохранности бухгалтерских документов, оформление и передача их в установленном порядке в ар­хив;
5. организация контроля за правильным оформлением приема и расхода денежных средств, материальных цен­ностей, своевременностью платежей по обязательствам, пресечением незаконных действий должностных лиц;
6. формирование рациональной финансовой политики ор­ганизации;
7. внутрифирменный контроль, выявление внутрихозяйст­венных резервов и планирование их использования.

Законом «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что «в случае разногласий между руководителем орга­низации и главным бухгалтером по осуществлению отдель­ных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руко­водителя организации, который несет всю полноту ответст­венности за последствия осуществления таких операций».

Все документы по приемке и выдаче денежных средств, товарно-материальных ценностей, по кредитным и расчет­ным обязательствам подписывает не только руководитель ор­ганизации, но и главный бухгалтер. Требования главного бух­галтера к порядку оформления и срокам представления в бух­галтерию необходимых документов обязательны для всех ра­ботников организации.

Главный бухгалтер (бухгалтер) назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации. При по­ступлении на работу, увольнении с работы приемка-сдача дел оформляется актом сдачи-приемки дел. Акт подписывают два лица: лицо, передающее дела, и лицо, принимающее дела. Акт утверждает руководитель организации. Прием на работу и увольнение материально-ответственных лиц (кассир, заве­дующий складом и др.) руководитель организации согласо­вывает с главным бухгалтером.

Должностные обязанности, требования к знаниям и ква­лификации главного бухгалтера установлены Квалификаци­онным справочником должностей руководителей, специали­стов и других служащих, утвержденным Постановлением Минтруда РФ от 21 08 98 г № 37.

**Контрольные вопросы**

1. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет в Российской Федерации?
2. Какие основные задачи нормативного обеспечения системы бухгалтерского учета?
3. Сколько уровней нормативного регулирования в России? Что собой представляет каждый из них?
4. Назовите основные формы организации учетной работы.
5. Что входит в обязанности главного бухгалтера?

**Тема 3. Объекты, хозяйственные процессы и метод бухгалтерского учета**

*3.1 Объекты бухгалтерского учета*

Объектами бухгалтерского учета являются имущество органи­зации, ее обязательства источники формирования имущества и хо­зяйственные операции, осуществляемые в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Одним из объектов бухгалтерского учета является имущественный комплекс, необходимый юридическому лицу для осуществления предпри­нимательской деятельности, который, с одной стороны, выражен в виде имущества, а с другой стороны, в виде источников его формирования.

В основу классификации имущества положен признак функциональной роли в процессе кругооборота, обусловленный содержанием и экономическими функциями имущества. Согласно экономической теории имущество подразделяется на средства в сфере производства и средства в сфере обмена.

Средства в сфере производства включают средства и предметы труда.

Средства труда - нематериальные активы и основные средства, ко­торые переносят свою стоимость на готовый продукт не сразу, а посте­пенно, частями.

Нематериальные активы - имущество, не имеющее материальной основы, со сроком полезного использования в предпринимательской дея­тельности свыше 12 месяцев, к которым относят:

•исключительные права на объекты интеллектуальной собственно­сти: изобретения, компьютерное программное обеспечение, товарные зна­ки, ноу-хау;

•организационные расходы, т. е. затраты, связанные с образованием юридического лица: оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации, понесенные до момента го­сударственной регистрации организации;

•деловая репутация организации, т. е. разница между покупной стоимостью некой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу.

Основные средства - имущество, которое используется в организа­ции в качестве средств труда более одного года, к которым относят зда­ния, рабочие и силовые машины, оборудование, вычислительную технику, транспортные средства.

Предметы труда - материалы, сырье, топливо, полуфабрикаты, комплектующие изделия, запчасти, незавершенное производство, которые свою стоимость на готовый продукт переносят полностью в течение одно­го производственного цикла, изменяют свою прежнюю натуральную фор­му и входят в изготовляемое изделие материально.

Материалы - имущество, непосредственно участвующее в произ­водстве продукции и составляющее ее основу: сталь, пиломатериалы, краска.

Сырье, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия - иму­щество, которое вещественно входит в состав изготовляемого продукта, образуя его основу.

Топливо - имущество в виде горючего вещества, являющегося ис­точником получения энергии, к которому относят мазут, бензин, керосин.

Запасные части - имущество, предназначенное для осуществления ремонта основных средств, к которым относят запасные частой, например, для станков, транспортных средств, конвейеров, линий электропередач, автомобилей.

Незавершенное производство - имущество в виде незаконченной производством продукции, незавершенных работ, т. е. имущество, не прошедшее всех стадий обработки, фаз; переделов, предусмотренных тех­нологическими процессами, а также изделий, не прошедших испытаний и технической приемки.

Готовая продукция - имущество, являющееся конечным результа­том производственного цикла и законченное обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют ус­ловиям договора или требованиям иных документов, предназначенное для продажи.

Товары - имущество, приобретенное или полученное от организаций и предназначенное для продажи или перепродажи без дополнительной об­работки.

Денежные средства - имущество в виде наличных и безналичных денежных средств в российской и иностранной валютах, легко реализуе­мые ценные бумаги, платежные и денежные документы, которые находят­ся в кассе, на расчетном и валютном счетах в кредитных организациях как на территории страны, так и за ее пределами.

Средства в расчетах — имущество, принадлежащее юридическому лицу, но временно находящееся у других юридических или физических лиц данного юридического лица, т. е. имущество в виде долга юридиче­скому лицу (нам должны), которое называется «дебиторская задолженность»: это долг покупателей и заказчиков, долг подотчетных лиц, долг учредителей.

К средствам в расчетах относят финансовые вложения в дочерние и зависимые общества; государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций; уставный (складочный) капитал дру­гих организаций; собственные акции, выкупленные у акционеров; займы, предоставленные другим организациям.

Имущественный комплекс в классификации по функциональной ро­ли в процессе кругооборота согласно нормативным документам принято называть имуществом, а в соответствии с международными стандартами - активом.

В основу классификации источников положен признак собственности имущества.

Имущественный комплекс по источникам его образования подразделяется на собственный и привлеченный.

Собственные источники имущественного комплекса формируются за счет уставного капитала, паевого фонда, уставного фонда, складочного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, целевого финанси­рования, прибыли.

Уставный капитал - капитал, сформированный юридическими ли­цами, образованными в форме общества с ограниченной ответственно­стью и акционерного общества. Уставный капитал общества с ограничен­ной ответственностью составляется из стоимости вкладов его участников. Уставный капитал акционерного общества составляется номинальной стоимостью акций общества, приобретенных акционерами.

Паевой фонд - основная часть имущества потребительских обществ, формируемая за счет прибыли, получаемой от предпринимательской дея­тельности за счет паевых взносов, т. е. первоначального капитала.

Уставный фонд - минимальный размер имущества государственно­го или муниципального предприятия, гарантирующего интересы его кре­диторов.

Складочный капитал - капитал, сформированный юридическими лицами, образованными в форме полного товарищества или товарищества на вере. Согласно ГК РФ хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Добавочный капитал - часть капитала юридического лица, получен­ная в результате дооценки основных средств, проводимой в установлен­ном порядке, эмиссионного дохода акционерного общества, полученного сверх номинальной стоимости размещенных акций.

Резервный капитал - часть капитала организации, представляющая собой часть прибыли, полученной по результатам деятельности за отчет­ный период, зарезервированной для покрытия возможных убытков орга­низации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собст­венных акций, т. е. нераспределенная часть прибыли.

Целевое финансирование - это средства, поступившие от юридиче­ских и физических лиц для выполнения целевых мероприятий и программ.

Прибыль - это превышение суммы доходов юридического лица над расходами. Прибыль может быть получена в результате продажи продук­ции, сдачи работ и оказания услуг, основных средств, нематериальных и прочих активов, а также в результате сдачи помещений или оборудования в аренду; курсовых разниц от операций с ценными бумагами и валютой.

Привлеченные источники имущественного комплекса формируются за счет ссуды, кредитов банков, займов юридических и физических лиц, прочих обязательств.

Ссуды - банковский кредит, который предоставлен за определенный процент, зависящий от характера ссуды, ее срочности и коммерческой на­дежности заемщика. Они бывают краткосрочные, оформленные на срок не выше 12 месяцев, и долгосрочные - свыше 12 месяцев.

Займы - средства, получаемые от других организаций под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продаж акций и об­лигаций организации. Они также бывают краткосрочным и долгосрочными.

Обязательства по расчетам - долги другим юридическим и физи­ческим лицам, возникающие в связи с тем, что момент возникновение долга юридического лица не совпадает со временем его уплаты. Обяза­тельства по своему экономическому содержанию существенно отличают­ся от других привлеченных средств, так как образуются внутри юридиче­ского лица путем начисления, а не поступают со стороны. Данные обяза­тельства называются кредиторской задолженностью. Например, задол­женность по начисленной, но еще не выплаченной заработной плате; за­долженность по начисленным, но не перечисленным в бюджет налогам. Также к кредиторской задолженности относят задолженность поставщи­кам. Поставщиками являются юридические лица, у которых приобретают материальные ценности. В соответствии с действующей системой расче­тов за материальные ценности между временем получения ценностей и моментом их оплаты обычно проходит небольшой срок, в течение которо­го данное юридическое лицо оказывается должником своих поставщиков (должны мы, должно наше юридическое лицо).

Согласно международным стандартам источники формирования имущественного комплекса называют капиталом и обязательствами.

В настоящее время источники формирования имущественного ком­плекса называют пассивами.

*3.2 Хозяйственные процессы*

Хозяйственная операция — это действие, которое отражает хо­зяйственные факты, расчеты, результаты финансовой деятельности и т.д., состав и размещение имущества, а также источники образо­вания средств (собственные и заемные). Через хозяйственные опе­рации, совершаемые в сфере снабжения, производства и продажи, имущество и обязательства подвергаются изменениям.

Сфера снабжения — это совокупность операций, в результате которых организация обеспечивает себя покупными предметами и средствами труда, необходимыми для производства.

В ходе этих операций организация приобретает у поставщиков производственные запасы (сырье, материалы, топливо и др.), яв­ляющиеся предметами труда. При покупке производственных запа­сов организация уплачивает поставщику их стоимость, а также несет дополнительные расходы, связанные со снабжением (расходы по по­грузке, перевозке, выгрузке и др.). Все эти затраты носят название «расходы по заготовке и доставке производственных запасов».

Учет в сфере снабжения (заготовления) выполняет две основ­ные задачи:

* контролирует ход выполнения договоров с поставщиками по снабжению производственными запасами в соответствии с установленными сроками;
* определяет фактическую себестоимость приобретенных про­изводственных запасов.

Сфера производства — основа деятельности организации. Здесь предметы труда превращаются в готовую продукцию с помощью работников, которые воздействуют на них средствами труда и при­дают им новый вид или свойства, т.е. создают готовую продукцию.

Готовая продукция — это изделия или продукты, полностью произведенные в данной организации, отвечающие требованиям стандартов и техническим условиям и сданные на склад готовой продукции.

Сфера продажи и финансовые результаты организации представ­ляют собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции (оказанием услуг), основных средств и прочих активов, а также определением финансовых результатов (прибыль или убыток) деятельности.

Для организации большое значение имеет определение полной фактической себестоимости проданной продукции, которая состоит из производственной себестоимости и расходов по сбыту продук­ции. При этом разница между выручкой (продажная стоимость) и полной фактической себестоимостью представляет собой финансо­вый результат (прибыль или убыток).

Кроме того, финансовые результаты также определяются по продаже основных средств и прочих активов. В частности, по ос­новным средствам — из суммы выручки вычитается первоначальная остаточная стоимость основных средств и расходы, связанные с их продажей. По прочим активам — как разница между продажной ценой (выручкой) и балансовой стоимостью выбывших ценностей, а также понесенных расходов, связанных с их продажей.

Учет продажи и финансовых результатов обеспечивает контроль за ходом вьполнения договоров поставок по объему и ассортименту реализованной продукции, своевременное и полное исчисление сумм, полученных за реализованную продукцию, выявление конеч­ных финансовых результатов деятельности организации (прибыль или убыток).

Сфера продажи и финансовые результаты завершают кругообо­рот имущества и обязательства организации.

Бухгалтерский учет как и всякая другая наука имеет свой предмет и метод. Содержание предмета бухгалтерского учета определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде является вся финансово-хозяйственная дея­тельность организаций.

К объектам бухгалтерского учета в организации относятся хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы.

Объекты бухгалтерского учета можно объединить в две группы:

1. - обеспечивающие хозяйственную деятельность:
2. хозяйственные средства;
3. источники хозяйственных средств.
4. - составляющие хозяйственную деятельность:

1) хозяйственные процессы.

Объекты бухучета выражаются в денежном измерении.

*Классификация хозяйственных средств по составу и размещению*

В зависимости от состава и размещения (характера использования) хозяйственные средства делятся на: внеоборотные (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал).

Внеоборотные активы включают в себя нематериальные активы, основные средства, незавершен­ное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы.

Нематериальные активы - это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: объекты интеллектуальной собст­венности (исключительные права на изобретения, промышленный образец, полезную модель, про­граммы для ЭВМ, базы данных, товарный знак и знак обслуживания, наименование места проис­хождения товара, на селекционные достижения и др.), а также деловая репутация и организацион­ные расходы. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на соз­даваемый продукт не сразу, а постепенно, по мере амортизации.

Основные средства - это средства труда, используемые при производстве продукции, выпол­нении работ и оказании услуг в течение более одного года. Они применяются в различных сферах приложения общественного труда (материальное производство, товарное обращение и непроиз­водственная сфера). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, со­храняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации.

Незавершенное строительство - это затраты организации на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря; расходы на проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

Доходные вложения в материальные ценности - это вложения организации в часть имущест­ва, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

хода.

Долгосрочные финансовые вложения - все виды финансовых вложений организации на срок более одного года: инвестиции в дочерние и зависимые общества, в уставные (складочные) капи­талы других организаций, в государственные ценные бумаги, а также в займы, предоставленные другим организациям.

Отложенные налоговые активы - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчет­ным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив возникает, когда момент признания расходов (доходов) в бух­галтерском и налоговом учете не совпадает.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денеж­ных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства - это сырье и материалы, специальная одежда, топливо, тара, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, незавершенное произ­водство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, готовая продукция и товары для перепродажи, товары от­груженные покупателям.

Денежные средства образуются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчет­ном счете и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой по­нимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебито­рами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

*Классификация хозяйственных средств по источникам образования и целевому назначению*

В зависимости от источников образования и целевого назначения хозяйственные средства ор­ганизаций разделяют на собственные (собственный капитал) и заемные (заемный капитал).

Собственный капитал - это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, нако­плений нераспределенной прибыли, целевого финансирования (в основном для некоммерческих организаций). Собственный капитал отражен в третьем разделе пассива баланса.

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее соз­дании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал акционерного общества не является постоянной величиной, акционерное общество может увеличивать или уменьшать свой уставный капитал, менять его структуру.

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала не разделяется на доли, внесенные кон­кретными участниками, - он показывает общую собственность всех участников. Добавочный ка­питал формируется за счет: эмиссионного дохода акционерного общества; прироста стоимости внеоборотных активов; положительной курсовой разницы по вкладам иностранной валюты в ус­тавный капитал.

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные ор­ганизации в соответствии с действующим законодательством. Средства резервного капитала ак­ционерного общества предназначены для покрытия его убытка, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Нераспределенная прибыль - прибыль распределяется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответствен­ностью. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение ре­зервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собствен­ного капитала, другая часть - за счет обязательств организации перед другими организациями, фи­зическими лицами, своими работниками, то есть заемных средств.

Обязательствами организаций являются долгосрочные и краткосрочные кредиты банка, заем­ные средства, отложенные налоговые обязательства, кредиторская задолженность.

Долгосрочные кредиты организация получает на срок от одного года на внедрение новой тех­ники, организацию и расширение производства, механизацию производства и др. Краткосрочные ссуды организация получает на срок до одного года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды.

Заемные средства - это полученные от других организаций займы под векселя и другие обяза­тельства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полу­ченные на срок до одного года, являются краткосрочными, а на срок более одного года - долго­срочными.

Отложенные налоговые обязательства появляются, когда расходы в бухгалтерском учете при­знают позже, чем в налоговом, а доходы - раньше.

Кредиторская задолженность - это задолженность данной организации другим организаци­ям, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с по­купкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предпри­ятие должно по нетоварным операциям, - прочими кредиторами. Кредиторская задолженность - это также задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхо­вания и обеспечения, налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты.

*3.3 Метод бухгалтерского учета*

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, разрабатывает собственные способы и приемы для понимания содержания предмета. Задачи бухгалтерского учета решаются с помощью различных спосо­бов и приемов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учета. Отдельные, конкрет­ные способы являются составными частями метода, его элементами.

Основными элементами метода бухгалтерского учета являются:

1. Документация.
2. Инвентаризация.
3. Счета.
4. Двойная запись.
5. Оценка.
6. Калькуляция.
7. Баланс.
8. Отчетность.

Документация. Документ - это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции. Документы обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации. К учету принимается только правильно оформленный документ со всеми заполненными реквизитами, предусмотренными стандартами. Основными реквизитами для каждого до­кумента являются: наименование документа; дата составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной опера­ции

(в натуральном и денежном выражении); наименование должностных лиц, ответственных за соверше­ние хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. В органи­зации особое внимание должно уделяться сохранности документов, они должны подшиваться в специ­альные папки и храниться в течение установленного законом времени.

Инвентаризация - это сверка документов бухгалтерского учета с фактическим наличием товарно­материальных ценностей в организации. Данные инвентаризации используют для документального оформления неучтенных операций, чтобы установить соответствие учетных данных об имуществе его фактическому состоянию. Инвентаризации подлежат: основные средства; товарно-материальные цен­ности; денежные средства; расчеты; незавершенное производство; незавершенное строительство.

Счета - это бухгалтерские документы, на которых сгруппированы и отражены хозяйственные опе­рации. Схематически счет принято изображать в виде таблицы.

Счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по од­нородным экономическим признакам.

Двойная запись - это отражение хозяйственной операции на двух взаимосвязанных счетах по дебету одного и кредиту другого счета (одной и той же суммы). Она обеспечивает контроль за правильностью ведения учета.

Оценка. Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгал­терском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Для контроля за хозяйственной деятельностью необходимо знать себестоимость каждого вида и всей товарной продукции в целом, что достигается применением метода калькуляции. Калькулирование - это способ учета затрат на производство и продажу продукции в целом и по от­дельным статьям, что позволяет обоснованно устанавливать цены.

Баланс - способ обобщения и группировки информации об имуществе и обязательствах организа­ции по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Отчетность является завершающим этапом учетного процесса, в ней отражаются имущественное и финансовое положение предприятий, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период времени.

Все эти приемы (элементы) в основном специфичны для бухгалтерского учета и взаимосвязаны, они применяются не изолированно друг от друга, а в органической связи.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой предмет бухгалтерского учета?
2. Какими объектами представлен предмет бухгалтерского учета?
3. Как классифицируется имущество по составу и размещению?
4. Как классифицируется имущество организации по источникам образования?
5. Что такое метод бухгалтерского учета?
6. Из каких элементов складывается метод бухгалтерского учета?
7. Почему активы организации равны источникам их образования?
8. Что относится к внеоборотным активам?
9. Чем характеризуется заемный капитал?
10. Что представляет собой объект бухгалтерского учета?

**Тема 4. Бухгалтерский баланс, его структура и значение**

*4.1 Понятие о бухгалтерском балансе, его строение и содержание*

Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение являются важней­шими элементами метода бухгалтерского учета. В балансе активы органи­зации обобщаются и группируются в особом порядке, что позволяет бы­стро рассчитывать важнейшие показатели, характеризующие хозяйствен­ную деятельность. Информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, необходима для контроля за наличием и структурой активов и источников их образования, анализа финансового положения и платежеспособности организации, размещения активов.

Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерыв­но, изменяя свой состав и форму стоимости. Для руководства организаций нужно знать, какими активами она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бух­галтерский баланс.

Бухгалтерский баланс - способ обобщения и группировки акти­вов хозяйствующего субъекта и источников их образования на опре­деленную дату в денежной оценке.

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, со­ставленную из двух вертикально расположенных частей: верхняя - актив - отражает имущество и права организации, а нижняя - пассив - источни­ки их образования.

Баланс в переводе с французского означает равенство, весы. В нем всегда должно присутствовать соответствие итогов актива и пассива:

Активы = Пассивы

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства ор­ганизации, а активы - имущество и права, данное равенство можно пред­ставить в следующем виде:

Имущество + Права = Капитал + Обязательства

В международной практике применяются две модели построения бухгалтерского баланса: вертикальная и горизонтальная.

Балансовое равенство при вертикальном построении баланса выра­жается следующей формулой:

Активы - Обязательства = Собственный капитал

При горизонтальном построении баланса статьи сгруппированы в активы и пассивы. В этом случае балансовое равенство выражается:

Актив = Пассив

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса отражает величину определенного экономически однородного вида средств или их источника. Балансовые статьи объединяются в группы, группы - в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разде­лы осуществляется исходя из их экономического содержания.

В актив баланса включены статьи, по которым показываются опре­деленные группы элементов хозяйственного оборота, объединенные в за­висимости от стадий кругооборота средств. Особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в каждом его разделе в строго определенной последовательности - по степени возрас­тания ликвидности, т. е. возможности превращения их в деньги для опла­ты обязательств организации.

Актив баланса состоит из двух разделов:

1. - необоротные активы, состоит из нематериальных активов, ос­новных средств, доходных вложений в материальные ценности, долго­срочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов.
2. - оборотные активы, состоит из запасов, дебиторской задолжен­ности, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств, прочих оборотных активов.

Статьи пассива баланса представлены тремя разделами:

1. - капитал и резервы, состоит из уставного, добавочного, резерв­ного капитала, целевых финансирования и поступлений, нераспределен­ной прибыли прошлых лет, непокрытого убытка прошлых лет, нераспре­деленной прибыли отчетного года, непокрытого убытка отчетного года.
2. - долгосрочные обязательства, состоит из долгосрочных займов и кредитов, прочих долгосрочных обязательств.
3. - краткосрочные обязательства, состоит из краткосрочных зай­мов и кредитов, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, прочих краткосрочных обязательств.

Итоги по каждому разделу актива баланса суммируются и дают об­щий итог актива баланса, который всегда равен общему итогу пассива ба­ланса. Этот итог называют валютой баланса.

*4.2 Виды баланса*

В бухгалтерском учете используется несколько видов балансов, ко­торые можно классифицировать по различным признакам.

По времени составления бухгалтерские балансы можно разделить на несколько групп.

Вступительный баланс (начальный) - первый баланс, составляе­мый в начале деятельности хозяйствующего субъекта. В его активе отра­жается состав имущества и прав организации, полученных при ее созда­нии, а в пассиве - источники их возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие ре­зультаты хозяйственной деятельности за определенный период времени.

Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводятся ин­вентаризация и оценка имеющихся у организации активов.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего сро­ка функционирования хозяйствующего субъекта в соответствии с Поло­жением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Различают несколько их видов, исходя из времени составления балансов.

Начальный и заключительный балансы - это отчетные докумен­ты о производственно-финансовой деятельности организации за год. Они составляются на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и рас­четов).

Текущие (промежуточные) балансы составляются за квартал, по­лугодие и 9 месяцев по данным текущего учета.

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

Ликвидационный баланс составляется для характеристики имуще­ственного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.

Предварительный (провизорный) баланс - бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе активов организации. Основой такого баланса служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода. Составление предварительного баланса имеет целью заранее установить финансовое положение хозяйствующего субъекта, в котором он может оказаться в конце отчетного периода.

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

По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные.

Единичные балансы отражают деятельность одной организации; а консолидированные (сводные) характеризуют хозяйственную деятель­ность группы предприятий.

По объекту отражения бухгалтерские балансы подразделяются на самостоятельные и отдельные.

Самостоятельный бухгалтерский баланс составляют организации, являющиеся юридическими лицами, а отдельный - филиалы, представи­тельства.

По способу очистки статей различают бухгалтерские балансы БРУТТО и НЕТТО.

Баланс-брутто (грубый) включает в себя регулирующие статьи, ис­пользуется для научных исследований, совершенствования информацион­ных функций баланса и др.

Баланс-нетто (чистый) - баланс, из которого исключены регули­рующие статьи: «Амортизация основных средств», «Амортизация немате­риальных активов» и «Использованная прибыль». В современных услови­ях возросло значение баланса-нетто, так как он позволяет определить ре­альную стоимость активов организации. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

По форме представления информации различают сальдовый и обо­ротный балансы.

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

Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета ос­татков (сальдо) по счетам.

Оборотный баланс, кроме остатков активов и источников их обра­зования на начало и конец периода, содержит данные о движении объек­тов учета (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По сво­ему строению он будет отличаться от сальдового баланса. Оборотный ба­ланс имеет большое знамение в качестве промежуточного рабочего доку­мента, используемого в процессе составления вступительного, заключи­тельного и ликвидационного балансов.

*4.3 Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций*

Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину ресурсов хозяйственных органов и источников их образования. Эти процессы могут влиять:

•на статьи актива, вызывая перегруппировку ресурсов;

•статьи пассива, вызывая перегруппировку источников образования этих ресурсов;

•статьи актива и пассива, вызывая увеличение или уменьшение ре­сурсов.

В общем виде влияние изменений на баланс можно отразить так:

Активы + Расходы = Капитал + Доходы + Обязательства

В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на 4 типа.

Первый тип хозяйственных операций. Отразим в балансе сле­дующую операцию. Выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция на сумму 50 000 руб.

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

К этому типу можно отнести также операции по поступлению де­нежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче де­нег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм под­отчетным лицом в кассу, отпуску материалов со склада и производство, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и др.

Таким образом, хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

А + Х - Х = П,

где А - актив; П - пассив; X - изменение активов под влиянием хо­зяйственных операций.

Второй тип хозяйственных операций. Отразим в балансе следую­щую операцию: часть прибыли организации в сумме 20 000 руб. направ­лена на увеличение резервного капитала.

Обе статьи, по которым отражена операция, пассивные. Одна статья увеличилась (резервный капитал), другая - уменьшилась (прибыль) на ту же сумму. Общий итог (валюта) баланса остался прежним.

Ко второму типу также относятся операции по удержанию налогов из заработной платы рабочих и служащих, списанию части доходов буду­щих периодов на прибыль отчетного периода.

Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изме­нениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

А= П +Х-Х.

Третий тип хозяйственных операции. Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Происходит увеличение активов организации.

К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, поступлением материалов от по­ставщиков и др. Например, получен краткосрочный кредит для выплаты заработной платы работникам на сумму 5000 руб.

Операции третьего типа приводят к одновременному увеличению на одну и ту же сумму одной статьи в активе, а другой - в пассиве баланса. Валюта баланса увеличивается. Равенство сохраняется.

Этот тип балансовых изменений отразим уравнением

А + X = П + X.

Четвертый тин хозяйственных операций. Погашен краткосрочный кредит банка в сумме 2000 руб.

В результате данной операции произошло уменьшение денежных средств по статье «Денежные средства», и на эту же сумму уменьшилась задолженность банку, что отражено в пассиве баланса по статье «Кратко­срочные займы и кредиты». Таким образом, все операции четвертого типа вызывают уменьшение актива и пассива баланса. Итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Равенство между ними сохра­няется. Этот тип хозяйственных операций отразим уравнением

А-Х=П-Х.

Влияние четырех типов изменений на баланс могут быть представлены следующим образом (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Тип изменения | Актив | Пассив |
| увеличение | уменьшение | увеличение | уменьшение |
| I | + | - |  |  |
| II |  |  | + | - |
| III | + |  | + |  |
| IV |  | - |  | - |

**Контрольные вопросы**

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Что представляет собой строение, содержание и структура баланса?
3. Какие виды изменений происходят в балансе под влиянием хозяй­ственных операций?
4. Каковы роль и значение баланса в хозяйственно-финансовой дея­тельности организаций?
5. Охарактеризуйте структуру актива баланса.
6. Охарактеризуйте структуру пассива баланса.
7. Что понимается под валютой баланса?
8. Сколько разделов и каких находятся в активе баланса?
9. Сколько разделов и каких находятся в пассиве баланса?
10. Как группируются балансы по времени составления?
11. Как группируются балансы по источникам составления?

**Тема 5. Счета и двойная запись операций на счетах**

*5.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и связь с балансом*

Важнейшим элементом метода бухгалтерского учета являются сис­тема счетов. С помощью системы счетов разнородные активы хозяйст­вующего субъекта, обязательства и хозяйственные операции систематизи­руются по экономически однородным группам. Использование счетов в бухгалтерском учете позволяет осуществить текущий контроль за пра­вильностью отражения хозяйственных операций. Информация, форми­руемая на счетах бухгалтерского учета, является основой для составления баланса и других форм отчетности.

Бухгалтерский счет - основная единица хранения информации, ко­торая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений.

Счета бухгалтерского учета - это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяй­ственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Каждый счет предназначен для отражения конкретных объектов бухгалтерского учета. На счетах на основании первичных документов на­капливаются и систематизируются текущие данные только по однород­ным хозяйственным операциям.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открывают­ся отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шиф­ром), которые соответствуют каждой статье баланса, например, 01 «Ос­новные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производства», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» 52 «Валют­ные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный капитал» и др.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета - дебет (от лат. «должен»), правая сторона - кредит (от лат. «верит»). Эти термины стали применяться в бухгалтерском учете в период его возникновения в западноевропейских странах. В то время бухгалтерия охватывала лишь торговые и кредитные операции и эти слова использова­лись в учете для обозначения расчетных взаимоотношений между купца­ми и банкирами. В последующем они утратили свое былое значение и превратились в простые технические термины.

Для одних счетов дебет означает увеличение, кредит - уменьшение, а для других, наоборот, дебет - уменьшение, а кредит - увеличение.

Каждый счет имеет остаток на начало периода (сальдо начальное) и остаток на конец периода (сальдо конечное). Кроме этого по дебету и по кредиту определяются обороты за период.

В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

Активные счета - это те счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению, счета (статьи) расположе­ны в активной части баланса. Они имеют следующее строение: остаток по счету может быть только дебетовым, оборот по дебету означает поступле­ние активов, а оборот по кредиту - их использование (выбытие) (рис. 5.1).

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т | К-т |
| Сн - наличие имущества на начало пе­риодаОбд - поступление имущества (+) | Обк - использование имущества (—) |
| Ск > 0, если Сн + Обд > Обк Ск = 0, если Сн + О6д-т = ОбК-т |  |

Рис. 5.1 Строение активного счета

Конечное сальдо Ск (дебетовое) по активным счетам за отчетный пе­риод определяется так: к первоначальному сальдо по дебету Сн (дебето­вое) прибавляют итоги оборотов по дебету Од-т и вычитают итоги обо­ротов по кредиту Ок-т.

На активном счете сальдо конечное (Ск) меньше нуля быть не мо­жет, так как нельзя потратить активы больше, чем их было на момент со­вершения хозяйственных операций.

Ск = Сн + Од-т – Ок-т

К активным относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Касса», «Расчетные счета», «Нематериальные активы» и др.

Пример. По счету 50 «Касса» по данным баланса числился остаток на начало отчетного периода в сумме 100 тыс. руб. Открывая счет 50 «Касса», записывают начальное сальдо в сумме 100 тыс. руб. в дебет, так как это активный счет. Затем в результате трех свершившихся операций в кассу поступило 6500 тыс. руб. (2000 тыс. руб. + 4000 тыс. руб. + 500 тыс. руб.). В результате последующих трех операций из кассы выдано 6400 тыс. руб. (1900 тыс. руб. + 3800 тыс. руб. + 700 тыс. руб. соответственно).

Согласно правилам, в активных счетах суммы увеличения записы­ваются в дебет, а суммы уменьшения - в кредит. Следовательно, по дебету счета 50 «Касса» записывают 2000 тыс. руб., 4000 тыс. руб. и 500 тыс. руб., а по кредиту счета - 1900 тыс. руб., 3800 тыс. и 700 тыс. руб. После этого подсчитываются итоги операций по дебету и по кредиту, т. е. оборо­ты, и выводится конечное сальдо, которое равняется начальному сальдо плюс дебетовый оборот и минус кредитовый оборот, а именно 200 тыс. руб. (100 тыс. руб. + 6500 тыс. руб. - 6400 тыс. руб). Эти записи представ­лены на рис. 5.2.

**счет 50 «Касса», тыс. руб.**

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
| Сальдо начальное -100 | 4)1900 |
| 1) 2000 | 5)3800 |
| 2)4000 | 6) 700 |
| 3) 500 |  |
| Оборот за отчетный период | Оборот за отчетный период |
| 6500 | 6400 |
| Сальдо конечное 200 |  |

Рис. 5.2 Запись операций на активном счете

Все счета источников образования активов - пассивные. Пассивные счета (статьи) расположены в пассивной части баланса. Они имеют сле­дующее строение: начальный остаток всегда показывается по кредиту (кредитовое сальдо), на этой же стороне счета отражается и увеличение источника, уменьшение источников - по дебету (рис. 5.3).

|  |  |
| --- | --- |
| Д-т | К-т |
| Обд - уменьшение источника (—) | Сн - остаток источника на начало периодаОбк - увеличение источника (+) |
|  | Ск = 0, если Сн + Обк = ОбдСк > 0, если Сн + Обк > Обд |

Рис. 5.3 Строение пассивного счета

Конечное сальдо Ск (кредитовое) определяется так: к начальному ос­татку Сн (кредитовое) прибавляют обороты по кредиту Ок-т и вычитают обороты по дебету Од-т.

Ск = Сн + Ок-т– Од-т

На пассивном счете сальдо конечное (Ск) меньше нуля быть не мо­жет, так как нельзя израсходовать источников больше, чем их было на момент совершения хозяйственной операции.

К пассивным относятся счета «Уставный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками и подряд­чиками» и др.

Пример. На начало отчетного периода по данным баланса задол­женность по заработной плате персоналу организации составила 12 600 тыс. руб. В течение отчетного периода (месяца) она увеличилась в резуль­тате двух операций еще на 13 000 тыс. руб. (5000 тыс. руб. + 8000 тыс. руб. соответственно), а затем в результате последующих операций умень­шилась на 13 600 тыс. руб. (4700 тыс. руб. + 8900 тыс. руб.).

Согласно правилам в пассивных счетах увеличение задолженности организаций перед персоналом записывается в кредит, а уменьшение - в дебет. Поэтому 5000 тыс. руб. и 8000 тыс. руб. записывают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», а 4700 тыс. руб. и 8900 тыс. руб; - по дебету. Затем подсчитывают итоги оборотов по счету и вы­водят конечное сальдо - 12 000 тыс. руб. Оно определяется так: к началь­ному сальдо по кредиту прибавляют оборот по кредиту и вычитают обо­рот по дебету - (12 600 + 13 000 тыс. руб. - 13600 тыс. руб. Эти записи представлены на рис. 5.4.

**Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», тыс. руб.**

|  |  |
| --- | --- |
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
|  | Сальдо начальное - 12 600 |
| 3)4700 | 1)5000 |
| 4)8900 | 2)8000 |
| Оборот за отчетный период 13 600 | Оборот за отчетный период 13 000 |
|  | Сальдо конечное 12 000 |

Рис. 5.4 Запись операций на пассивном счете

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета, которые могут иметь де­бетовое и кредитовое сальдо одновременно. Если активно-пассивному счету выведено одно сальдо, то оно является результативным и показыва­ет конечный итог от противоположных операций. Например, на счете 99 «Прибыль и убытки» отражаются как прибыли, так и убытки, но в конце месяца выводится окончательный финансовый результат - прибыль (если сальдо кредитовое) или убыток (если сальдо дебетовое). В отдельных слу­чаях в активно-пассивных счетах результативное сальдо вывести нельзя, это бывает тогда, когда результативное сальдо искажает учетные показа­тели. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могли бы заменить два счета: «Расчеты с дебиторами» - активный счет и «Расчеты с кредиторами» - пассивный счет. Необходимость учитывать эти расчеты на одном счете объясняется постоянным изменением во вза­имных расчетах, дебитор может стать кредитором и наоборот, и разбивать этот счет на два отдельных нецелесообразно.

Сальдо на активно-пассивных счетах называется развернутым, т.е. дебетовое сальдо отражается в активе баланса, кредитовое в пассиве ба­ланса. Обычным порядком его определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учета.

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь:

•каждой статье баланса, как правило, соответствует счет, кроме слу­чаев, когда отдельные статьи отражают данные нескольких счетов (на­пример, статья «Сырье и материалы» содержит остатки по счетам «Мате­риалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «От­клонения в стоимости материальных ценностей»);

•некоторые счета представлены в балансе несколькими статьями (счет «Расчеты с поставщиками и подрядчикам»);

•счета подразделяются на активные и пассивные аналогично статьям баланса;

•остатки активов и источников их формирования показываются на счетах на той же стороне, что и в балансе;

•суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива (ва­люте) баланса, а по всем пассивным счетам - итогу пассива (валюте) ба­ланса;

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

*5.2 Двойная запись хозяйственных операций на счетах*

Изменения средств организации являются результатом хозяйственных операций, которые учитыва­ются на бухгалтерских счетах при помощи двойной записи.

Так как каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, затрагивает два объекта учета, то она имеет двойственный характер. Например, если организация приобретает материа­лы, то, с одной стороны, увеличивается остаток материалов, а с другой - уменьшаются средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается счет источника приобретения (за наличный расчет - счет «Касса», за безналичный расчет - счет «Расчетный счет», образовалась кредиторская за­долженность поставщику - счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.).

Двойная запись - способ отражения каждой хозяйственной операции в дебет одного и кредит дру­гого счета в одной и той же сумме.

Двойная запись придает бухгалтерскому учету систематический характер, обеспечивает взаимо­связь между счетами, что позволяет объединить их в единую систему.

Двойная запись имеет большое информационное значение, так как позволяет получить информа­цию о движении хозяйственных средств и источников их образования, позволяет проверить экономиче­ское содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельных операций и заканчивая отражением в балансе.

Двойная запись обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущении ошибок в записях. Ме­тод двойной записи имеет и контрольное значение, так как одна и та же хозяйственная операция в рав­ной сумме отражается дважды, поэтому расхождений сумм по обороту не должно быть, сразу выявляется ошибка и устанавливается ответственный за нее.

В каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически, в последова­тельности их свершения, т.е. в хронологическом порядке. Запись на счетах бухгалтерского учета произ­водят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтер­ской обработке. Один из ее этапов - запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отражен­ной в документе. Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникшая в результате двойной записи на них хозяйственной операции в бухгалтерском учете, называется корреспонденцией счетов, а сами счета - корреспондирующими.

Отражение на счетах хозяйственных операций называется бухгалтерской записью (проводкой). Бух­галтерские проводки бывают простые и сложные.

Простая бухгалтерская проводка - запись хозяйственной операции по дебету одного и кредиту дру­гого счета.

Сложная бухгалтерская проводка - запись по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета или по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов. Однако суммы по дебету и кредиту должны быть равны.

Пример.

1. Поступили денежные средства с расчетного счета в кассу на выплату заработной платы работ­никам организации и на выдачу денежных средств в подотчет 150 000 р.

Составим простую бухгалтерскую проводку.

Дт «Касса» - 150 000 р. Кт «Расчетный счет» - 150 000 р.

1. Из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме - 130 000 р.; выдано в под­отчет на командировочные расходы работникам организации - 20 000 р.

Составим сложную проводку.

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 130 000 р.

Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - 20 000 р.

Кт «Касса» - 150 000 р.

Контрольные вопросы

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета и их строение?
2. Какие счета являются активными, что означают дебет и кредит в активных счетах?
3. Какие счета являются пассивными, что означают дебет и кредит в пассивных счетах?
4. Какие счета являются активно-пассивными и каково значение дебета и кредита в них?
5. Что такое двойная запись и в чем ее сущность?
6. Что такое бухгалтерская проводка?
7. Что такое корреспонденция счетов?

**Тема 6. План счетов бухгалтерского учета**

*6.1 Понятие и характеристика синтетических и аналитических счетов, их значение и взаимосвязь*

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об объектах бухгалтерского учета различной степени дета­лизации. Поэтому для получения различных по степени обобщения дан­ных в бухгалтерском учете используются три группы счетов: синтетиче­ские, аналитические и субсчета.

Синтетические счета служат для укрупненной группировки и учета однородных объектов, а аналитические - для подробной их характери­стики.

Отражение объектов бухгалтерского учета на синтетических счетах называется синтетическим учетом, а отражение их на аналитических счетах - аналитическим.

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуще­стве, обязательствах и операциях организации по экономически однород­ным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим сче­там относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 43 «Готовая продукция»; 41 «Товары»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 80 «Уставный капитал» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерите­лях. В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее ко­личество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - не только общую задолженность, но и конкретную за­долженность по каждому поставщику отдельно.

Субсчета (синтетические счета II порядка), являясь промежуточны­ми счетами между синтетическими и аналитическими, предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет в них ведется в натуральных и в денежных измерителях. Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов - один синтетический счет.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами вы­ражается в следующем:

•аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;

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

•на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на аналитических счетах - частными суммами, дающими в итоге ту же об­щую сумму;

•запись в аналитическом счете производится на ту же сторону, что и в синтетическом счете, т. е. их строение одинаково.

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

При подведении итогов за отчетный период данные синтетического и аналитических счетов должны сверяться, их совпадение свидетельствует о правильности ведения учета. Промежуточное место между синтетиче­скими и аналитическими счетами занимают субсчета.

Следует отметить, что часть счетов синтетического учета, отражаю­щая имущество или источник его образования, не требует дальнейшей де­тализации. Такие синтетические счета не имеют аналитических счетов. К ним относятся счета «Касса», «Расчетные счета», «Уставный капитал».

Количество синтетических счетов и субсчетов определяется потреб­ностями составления отчетности. Количество и состав аналитических сче­тов обусловлены целями и задачами управления хозяйствующим субъектом.

*6.2 Оборотные ведомости*

Одним из способов контроля правильности записей на счетах является составление оборотной (оборотно-сальдовой) ве­домости.

Оборотные ведомости - это способ обобщения информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета. Она составляется в конце месяца на основании данных счетов: об остатках на начало и конец ме­сяца и оборотах по дебету и кредиту.

В оборотную ведомость записываются все используемые в организации счета в порядке отражения их в рабочем плане счетов. На каждый счет используется одна строка в ведомости. Оборотная ведо­мость имеет три пары равенств колонок:

первая пара - остатки на начало месяца по дебету и кредиту;

вторая пара - обороты за месяц по дебету и кредиту;

третья пара - остатки на конец месяца по дебету и кредиту.

Обязательно должно соблюдаться равенство этих колонок. Оно следует из:

1. строения баланса;
2. применения метода двойной записи;
3. и третье равенство вытекает из двух первых - строения баланса и применения метода двойной записи.

Равенство колонок имеет большое контрольное значение, так как отсутствие равенства свидетель­ствует о наличии ошибок, которые необходимо исправить. Образец оборотной ведомости приведен в таблице 6.1

Таблица 6.1

Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Код счета** | **Наименование счета** | **Сальдо на начало периода** | **Обороты за период** | **Сальдо на конец периода** |
| **Дт** | **Кт** | **Дт** | **Кт** | **Дт** | **Кт** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | **Итого** |  |  |  |  |  |  |

Итоговая сумма оборотов должна совпадать с итогом журнала регистрации хозяйственных опера­ций. Если этого соблюдения нет, значит, какая-либо операция пропущена либо разнесена дважды. Сле­дует найти и исправить ошибку.

Существует два вида оборотных ведомостей: по синтетическим счетам и по аналитическим счетам.

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на ко­нец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса организации, так как основная часть статей баланса соответствует наиме­нованиям синтетических счетов.

Оборотные ведомости заполняются и для контроля записей по аналитическим счетам, ее итоги све­ряют с итогом соответствующего синтетического счета.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам также может иметь шахматную форму в зави­симости от принятой организацией формы бухгалтерского учета.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналити­ческий учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Равенства итогов колонок оборотной ведомости по аналитическим счетам не должно быть, но итоги должны быть равны итогам синтетического счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

*6.3 План счетов бухгалтерского учета*

Система счетов бухгалтерского учета способна обеспечить любой информацией, необходимой для целей планирования, нормирования, управления и контроля за выполнением заданий. Тем не менее для единообразия содержания экономической информации о хозяйственных средствах, их источниках, хозяйственных процессах, а также для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходим четкий перечень и конкретная характеристика каждого счета.

Таким документом является План счетов и Инструкция по его применению.

План счетов – это систематизированный перечень счетов первого и второго порядка, сгруппированных в соответствующих разделах исходя из однородности экономического содержания учитываемых фактов хозяйственной деятельности организации с целью получения информации, необходимой для оперативного руководства и управления, повседневного контроля в интересах собственников и других заинтересованных лиц и органов, для составления достоверной, достаточной и прозрачной бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерские счета, группируя информацию, позволяют формировать в учете такие важнейшие стоимостные показатели, характеризующие деятельность организации, как производственные расходы, доходы от продажи товаров, работ, услуг, управленческие расходы, прочие операционные и внереализационные доходы и расходы, прибыль и т.д.

По Плану счетов и в соответствии с Инструкцией по его применению бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно – правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Инструкция по применению Плана счетов определяет структуру и назначение счетов, экономическое содержание отражаемых на них хозяйственных операций вне зависимости от специфики производственно – хозяйственной деятельности.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета План счетов относится к документам третьего уровня.

В связи с этим Инструкция по применению Плана счетов не может устанавливать требования к ведению бухгалтерского учета, которые должны быть определены документами более высокого уровня. В преамбуле к Инструкции по применению Плана счетов подчеркивается, что принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

План счетов определяет лишь общий порядок отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

В Инструкции по применению Плана счетов приведена только краткая характеристика синтетических счетов: структура и назначение счета, экономическое содержание отражаемых на нем фактов, порядок записей в отношении наиболее распространенных хозяйственных операций, корреспонденция счета с другими синтетическими счетами.

Типовую схему корреспонденции счетов нельзя рассматривать как исчерпывающую все возможные варианты корреспонденции счетов.

В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая при этом правила и основные методологические принципы ведения учета и формирования показателей бухгалтерской отчетности, установленные Положениями по бухгалтерскому учету и Инструкцией по применению Плана счетов.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в существующий План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются организацией исходя из требований управления, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией на основе действующей методологии бухгалтерского учета.

Основополагающий принцип построения Плана счетов – приоритет права собственности на актив над возможностью контроля над ним.

По этому принципу счета разбиты на балансовые и забалансовые.

Структура Плана счетов ориентирована на кругооборот хозяйственных средств, находящихся в собственности хозяйствующего субъекта, то есть на характер участия объектов имущества и роль участников их формирования в процессе кругооборота капитала.

Группировка счетов по разделам и последовательность их расположения в Плане счетов основаны на экономическом содержании фактов хозяйственной деятельности, обобщаемых синтетическими позициями, и принципиально исходит из схемы кругооборота средств хозяйствующего субъекта.

Поэтому в каждом разделе объединены все счета, связанные с определенной стадией кругооборота, независимо от назначения и структуры этих счетов. Так, разд.I "Внеоборотные активы" включает счета активов (01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 "Нематериальные активы", 07 "Оборудование к установке"); счета процессов (08 "Вложения во внеоборотные активы"), а также регулирующие счета (02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов").

План счетов состоит из восьми разделов, включающих 99 синтетических счетов, часть из которых зарезервирована, и 11 забалансовых счетов:

разд.I "Внеоборотные активы" (счета 01 – 09);

разд.II "Производственные запасы" (счета 10 – 19);

разд.III "Затраты на производство" (счета 20 – 29 и счета 30 – 39);

разд.IV "Готовая продукция и товары" (счета 40 – 49);

разд.V "Денежные средства" (счета 50 – 59);

разд.VI "Расчеты" (счета 60 – 79);

разд.VII "Капитал" (счета 80 – 89);

разд.VIII "Финансовые результаты" (счета 90 – 99);

забалансовые счета (счета 001 – 011).

В Плане счетов приведены наименования и коды (шифры) синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Применение кодов (шифров) синтетических счетов и субсчетов ускоряет обработку первичных документов. При заполнении реквизитов соответствующих документов на них вместо наименований дебетуемого и кредитуемого счетов указываются коды (шифры) корреспондирующих счетов.

В каждый из разделов Плана счетов включены счета синтетического учета однородного экономического содержания.

В Плане счетов сначала помещены разделы бухгалтерских счетов учета активов (основного и оборотного капитала), в том числе счетов учета хозяйственных процессов, а затем – разделы бухгалтерских счетов обязательств и капитала. Завершает План счетов раздел, формирующий информацию о финансовых результатах. Затем приводятся забалансовые счета.

Из Плана счетов видно, что в основу группировки счетов бухгалтерского учета положены экономические особенности учитываемых объектов имущества организации.

Как уже отмечалось ранее, хозяйственные средства по составу и размещению подразделяются на внеоборотные активы и оборотные активы. В последующих разделах мы рассмотрим порядок учета операций, связанных с наличием и движением внеоборотных и оборотных активов организации.

Все субъекты хозяйствования обязаны использовать типовой план счетов или на его основании разрабатывать рабочий. Предприятие не обязано использовать все счета, указанные в типовом Плане счетов, а выбирает только те из них, которые действительно необходимы, формируя рабочий план счетов.

**Контрольные вопросы**

1. Какие счета являются аналитическими?
2. Какие счета являются синтетическими?
3. Какое значение имеют оборотные ведомости?
4. Какие виды оборотных ведомостей существует?
5. Что такое классификация счетов бухгалтерского учета?
6. Что такое план счетов бухгалтерского учета?
7. В чем взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса?
8. Как рассчитываются обороты и сальдо активного счета?
9. Что такое план счетов, его структура?

**Тема 7. Понятие принципов учета основных хозяйственных процессов, их виды**

*7.1 Учет процесса снабжения. Учет сырья и материалов*

*Снабжение* представляет собой вид деятельности по доведению про­дукции от предприятия-изготовителя (продавца) до предприятия-по­требителя (покупателя) и, по существу, является отраслью сферы мате­риального производства.

Предприятие приобретает необходимые ему сырье, материалы, топ­ливо, комплектующую продукцию, инструменты, оборудование, транспортные средства и др. Результатом процесса снабжения являют­ся поступившие в собственность предприятия средства производства (основные и оборотные). Однако в бухгалтерском учете расходы на процесс снабжения основными средствами выделяются в самостоя­тельный учетный объект. В этом случае им являются капитальные за­траты, или затраты на обособленную от основной деятельности — дея­тельность по капитальным вложениям.

С точки зрения бухгалтерского учета процесс снабжения представляет собой осуществление предпри­ятием текущих затрат, связанных с заготовлением и приобретением производственных запасов (кроме затрат на их прирост).

Поставки материальных запасов производятся на основе договоров, заключаемых с предприятиями-поставщиками или другими предпри­ятиями. В договорах указываются наименование материальных цен­ностей, их количество, цена, способ транспортировки, порядок и формы расчетов, санкции за несоблюдение условий договора и т.п.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01 от 09.06.01 г.) к учету в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) принимаются активы:

1. используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнении работ, оказании услуг;
2. используемые для управленческих нужд органи­зации;
3. предназначенные для продажи.

В состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

**материалы** — часть МПЗ, являющихся предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и ра­бочей силой производственный процесс организации, в которой они используются однократно. Они цели­ком потребляются в производственном цикле и пол­ностью переносят свою стоимость на стоимость про­изводимой продукции (выполняемых работ, оказы­ваемых услуг);

**инвентарь и хозяйственные принадлежности** — часть МПЗ, используемых в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционно­го цикла, если он не превышает 12 месяцев;

**готовая продукция** — часть МПЗ, предназначенных для продажи и являющихся конечным результатом производственного процесса;

**товары** — часть МПЗ, приобретенных у юридиче­ских лиц с целью их продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записы­вают по дебету счета 10, расход и отпуск — по кредиту сче­та 10 по фактической себестоимости. В дебет счета 10 от­носят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, транспортные услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

Поступление материалов в организацию может проис­ходить по различным причинам и отражается в бухгалтерс­ком учете следующими проводками:

* приобретены у поставщиков:

Д-т 10 К-т 60 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС;

* от учредителей в счет вклада в уставный капитал: Д-т 10 К-т 75/1
* безвозмездно от других организаций: Д-т 10 К-т 98/2, субсчет «Безвозмездное поступле­ние» — по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету.

При использовании безвозмездно полученных МПЗ на производственные нужды (Д-т 20, 23, 25, 26 К-т 10) одновременно в состав прочих доходов включают стоимость из­расходованных материалов и в учете отражают проводкой:

Д-т 98/2 К-т 91;

* отходы от брака: Д-т 10 К-т 28;
* отходы от ликвидации основных средств (по теку­щей рыночной стоимости): Д-т 10 К-т 91.

Отпуск материалов со склада производится на различ­ные цели и отражается следующими проводками:

* на изготовление продукции: Д-т 20, 23 К-т 10;
* на строительство объектов основных средств: Д-т 08 К-т 10;
* на ремонт основных средств: Д-т 25, 26 К-т 10;
* продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие до­ходы и расходы». Счет активно-пассивный, сальдо не име­ет, по экономическому содержанию операционно-резуль­тативный.

По дебету счета 91 отражается:

* фактическая себестоимость реализованных матери­алов: Д-т 91 К-т 10;
* сумма НДС, начисленная на реализованные мате­риалы: Д-т 91 К-т 68;
* расходы по продаже материалов: Д-т 91 К-т 70, 69, 76.

По кредиту отражается:

* выручка от продажи по отпускным ценам, вклю­чая НДС:

Д-т 62 К-т 91.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Если оборот дебетовый больше оборота кредитового (сальдо дебетовое) — получаем убыток. Его списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой: Д-т 99 К-т 91.

Если оборот дебетовый меньше оборота кредитового (сальдо кредитовое) — списывают проводкой:

Д-т 91 К-т 99.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено к счету 10 «Материалы» 11 субсчетов.

Организации, занятые производством сельскохозяй­ственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учета семян, кормов, ядохимикатов, ми­неральных удобрений.

При оприходовании поступивших на склад специаль­ной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском уче­те делают записи:

Д-т 10/10 К-т 60 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 60 — на сумму «входного» НДС.

Передачу указанных материальных ценностей в экс­плуатацию оформляют проводкой:

Д-т 10/11 К-т 10/10.

*7.2 Фактическая себестоимость приобретенных материалов Характеристика транспортно-заготовительных расходов*

В соответствии с ПБУ 5/01 материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

* фактическая себестоимость формируется непосред­ственно на счете 10 «Материалы»;
* с использованием счетов 15 «Заготовление и приоб­ретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Если организация ведет учет заготовления материалов на счете 10 «Материалы», тогда все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении, собирают по де­бету счета 10 «Материалы».

Этот способ формирования фактической себестоимос­ти материалов целесообразно использовать лишь в организациях, у которых:

* небольшое количество поставок материалов за пе­риод;
* небольшая номенклатура используемых материалов;
* все данные для формирования себестоимости мате­риалов, как правило, поступают в бухгалтерию од­новременно.

Если учет заготовления материалов в организации ведут вторым способом, все затраты, связанные с приобретением материалов, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записывают по дебету счета 15 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.: Д-т 15 К-т 60, 76, 71.

Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью:

Д-т 10 К-т 15 — по учетным ценам.

Разница между фактической себестоимостью приобре­тения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т 16(15) К-т 15(16) — отражено отклонение учет­ной цены от фактической себестоимости материалов.

При использовании второго метода учета заготовления организации текущий учет движения материалов ведут по учетным ценам.

Использовать счет 15 для учета заготовительных опера­ций или вести его сразу на счете 10 «Материалы» — решает сама организация при выборе учетной политики на пред­стоящий год.

Фактическую себестоимость израсходованных матери­алов записывают в журналах-ордерах 10, 10/1 в корреспонденции: Д-т 20, 23, 25, 26, 08, 91 К-т 10.

Известно, что каждый товар имеет цену, по которой продавец (поставщик) пред­лагает его покупателю. Однако при покупке кроме оплаты покупной стоимости товара покупатель несет ряд дополнительных расходов, среди которых основными являются: налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы, стоимость погрузочно-разгрузочных работ, транспортных перевозок (авиационный, автотранспортный, железнодорожный тариф, водный фрахт), услуги дилерских компаний и других посредни­ческих предприятий, оплата таможенных услуг, торговые наценки, сто­имость потерь материалов при транспортировке в пределах норм есте­ственной убыли, плата за охрану, страхование груза и др. Указанные расходы (за исключением сумм НДС и акцизов) в бухгалтерском учете объединяются в комплексную группу под общим названием *«Транс­портно-заготовительные расходы»* (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) входят в фактическую себестоимость материалов. Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспорт­но-заготовительных расходов, представляющую собой раз­ницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материа­лов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов опре­деляют по формуле:

$$\% ТЗР= \frac{ТЗР на начало мес+ТЗР по поступившим материалам}{Стоимость материалов на начало месяца+Стоимость материалов, поступивших за месяц}$$

Транспортно-заготовительные работы учитывают на том же счете, что и материалы (счет 10), на отдельном субсчете.

Суммы транспортно-заготовительных расходов на вы­бывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и израсходованные ценности, по учетным ценам в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР.

*7.3 Понятие процесса производства. Понятие прямых и косвенных затрат*

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса организация, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг), что в конечном итоге определяет финансовый результат ее работы.

*Себестоимость продукции (работ, услуг)* представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе про­изводства природных ресурсов, сырья, материалов, топли­ва, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и про­чих затрат на ее производство и продажу.

В себестоимость продукции включаются: затраты тру­да, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

* затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологи­ей и организацией производства; затраты на подго­товку и освоение производства;
* расходы по обслуживанию производственного про­цесса, обеспечению нормальных условий труда и тех­нике безопасности; расходы по управлению производством; расходы по набору рабочей силы, по подго­товке и переподготовке кадров;
* расходы, связанные со сбытом продукции: упаков­кой, хранением, погрузкой, транспортировкой; рас­ходы на рекламу, включая участие в выставках, оп­лата услуг посреднических организаций и др.

В себестоимость также включаются потери от брака, по­тери от простоев, недостачи и потери материальных ценно­стей в пределах норм естественной убыли.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание за­консервированных производственных мощностей, судеб­ные издержки и арбитражные сборы, штрафы и др.

Все виды расходов могут классифицироваться по различным признакам: по составу, по экономическому содержанию, по местам возникновения, и так далее. Основным из перечисленных признаков, осуществленных организацией затрат, является экономическое содержание. В связи с чем, пункт 8 ПБУ 10/99 требует при формировании расходов по обычным видам деятельности обеспечить их группировку по следующим элементам:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

В учете огромное значение имеет классификация расходов на ***прямые и косвенные***.

Напомним, что в бухгалтерском учете прямыми затратами считаются затраты, непосредственно, связанные с производством определенного вида продукции, поэтому они относятся прямо на ее себестоимость. К прямым затратам относятся материалы и сырье, расходы на оплату труда основного производственного персонала, и суммы начисленной амортизации производственного оборудования, занятого в производстве. Эти затраты отражаются по счету 20 «Основное производство».

Под косвенными расходами в бухгалтерском учете, в основном, понимаются управленческие расходы, отражаемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Эти расходы не могут прямо относиться на себестоимость производимой продукции. Они подлежат косвенному распределению, пропорционально какой либо базе. Принципы такого распределения организация закрепляет в учетной политике организации. В соответствии с нормами бухгалтерского учета счет 25 «Общепроизводственные расходы» списывается на счет 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство», а счет 26 «Общехозяйственные расходы» списывается или на счет 20 «Основное производство», или сразу на счет 90 «Выручка» субсчет «Себестоимость продаж».

Для обобщения информации о затратах производства по выпуску продукции Планом счетов предназначен счет 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и другие. Расходы вспомогательных производств предварительно собираются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» и затем списываются на счет 20 «Основное производство».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, собираются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

Расходы, связанные с потерями от брака, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической себестоимости готовой продукции в зависимости от принятой в организации учетной политики могут списываться с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи».

Данные операции оформляются следующими записями (таблица 7.2).

Таблица 7.2

Основные бухгалтерские проводки по счету 20 «Основное производство»

|  |  |
| --- | --- |
| **Корреспонденция счетов** | **Содержание операции** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| 20 | 10 | Списана себестоимость материалов, переданных в производственный цех для изготовления продукции |
| 20 | 70 | Начислена оплата труда работников основного производства |
| 20 | 69 | Начислены взносы во внебюджетные фонды на суммы оплаты труда работников основного производства |
| 20 | 02 | Начислена амортизация основных средств, используемых в основном производстве |
| 20 | 23 | Включены в затраты основного производства расходы вспомогательных производств |
| 20 | 25 | Включены в затраты основного производства общепроизводственные расходы |
| 20 | 26 | Включены в затраты основного производства общехозяйственные расходы |
| 20 | 28 | Списаны потери от барака на затраты основного производства |
| 43 | 20 | Оприходована на склад, выпущенная в основном производстве, готовая продукция  |

*7.4 Характеристика незавершенного производства и фактической себестоимости выпущенной продукции*

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незакон­ченные работы, не принятые заказчиком, называются не­завершенным производством (НЗП), а затраты, относящи­еся к ним, — затратами незавершенного производства.

Прежде чем определить затраты на выработанную и сданную на склад продукцию, необходимо отделить их от затрат, относящихся к незавершенному производству, так как в течение месяца эти затраты учитываются вместе.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т. п. На всех стадиях обработки следует периодически прове­рять их наличие, сопоставлять данные отчета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчер­ских бюро-цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

Инвентаризация производится комиссией, утвержден­ной руководителем. В инвентаризационную ведомость ко­миссия вносит количество оставшихся в производстве де­талей, узлов, не сданной на склад продукции с отражением стоимости израсходованных материалов и оплаченного тру­да согласно технологическим картам.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения за­трат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их. Себестоимость выпущенной про­дукции при этом определяют следующим образом: к неза­вершенному производству на начало месяца прибавляют затраты на производство за месяц, вычитают возвращен­ные и списанные суммы, а также незавершенное произ­водство на конец месяца.

Поэтому важно правильно определить остатки в неза­вершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой ис­кажение себестоимости выпущенной продукции. Факти­ческая производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой к продаже или уже реализованной), которая списывается с кредита счета 20, определяется сле­дующим образом:

Счет 20 «Основное производство»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Незавершенное производство на 1.08. (НЗПн) — 250 000 руб. | Кредитовый оборот равен НЗПн(250 000) + Зм(1 500 000) - - НЗПК(150 000) = 1 600 000 руб. |
| Затраты за август (Зм) — 1 500 000 руб. |  |
| Незавершенное производство на 31.08. (НЗПК) — 150 000 руб. |  |

Сальдо по счету 20 определяется ранее кредитового обо­рота, и поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

*7.5 Учет готовой продукции. Понятие реализации. Отражение на счетах процесса реализации. Определение финансового результата.*

Готовая продукция — конечный продукт производ­ственного процесса предприятия. Это изготовленные на данном предприятии изделия и продукты, полностью уком­плектованные, сданные на склад предприятия в со­ответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к реализации.

Основная особенность, отличающая учет готовой про­дукции от учета работ и услуг, заключается в том, что учетные процедуры охватывают как минимум три этапа процес­са производства и реализации продукции: ее оприходование по завершении производственного цикла и сдача на склад, хранение на складе готовой продукции, отпуск покупателям.

Результаты выполненных работ и оказанных услуг по складскому учету не проходят, а списываются непосред­ственно на счета учета продаж и дебиторской задолжен­ности по мере передачи этих работ и услуг заказчикам (при оформлении акта приемки выполненных работ или иного аналогичного документа).

Таким образом, бухгалтерский учет продажи (реализации) ведется у всех субъектов предпринимательской деятельности.

Основным документом, регулирующим методику учета готовой продукции, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

*Готовая продукция* — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие дей­ствующим стандартам или утвержденным техническим ус­ловиям, принятые на склад или заказчиком.

Планом счетов бухгалтерского учета дляобобщения информации о наличии и движении готовой продукции предназначен активный, балансовый, инвентарный счет 43 «Готовая продукция». Принятие к бухгалтерскому учету го­товой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», если организацией этот счет используется. Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счете 43 «Готовая продукция» может не отражаться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

Готовые изделия, которые отпущены со склада покупа­телю или заказчику, но не оплачены им, считаются отгру­женной продукцией. *Моментом отгрузки* считается дата до­кумента, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией.

При признании в бухгалтерском учете выручки от про­дажи продукции в момент отгрузки ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90, одновременно показы­вается увеличение задолженности покупателей за продукцию Д-т 62 «Расчеты с покупателями» К-т 90 «Продажи», а также начисляются суммы НДС и акцизов: Д-т 90 К-т 68, 76.

Если выручка от продажи признается в бухгалтерском учете после оплаты ее покупателем, т. е. через определенное время после отгрузки, то в момент фактической отгрузки продукции делают запись:

Д-т 45 «Товары отгруженные» К-т 43 «Готовая про­дукция» по фактической производственной или нор­мативной (плановой) себестоимости.

Счет 45 — активный, балансовый, инвентарный — пред­назначен для обобщения информации о наличии и движе­нии отгруженной продукции (товаров), выручка от прода­жи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, пере­данные другим организациям для продажи на комиссион­ных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактичес­кой производственной себестоимости и расходов по отгруз­ке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Дебетуется счет 45 «Товары отгруженные» в корреспон­денции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых из­делий (товаров) или передаче их для продажи на комисси­онных началах.

Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновре­менно с признанием выручки от продажи продукции (то­варов) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгру­женной продукции (товаров).

К расходам на продажу относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемой поставщиком. В состав расходов на продажу включают:

* расходы на тару и упаковку изделий на складах го­товой продукции;
* расходы на транспортировку продукции;
* затраты на рекламу;
* прочие расходы по сбыту.

Учет расходов по сбыту продукции ведут на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный, балансовый, каль­куляционный. По дебету счета 44 накапливаются суммы произведен­ных организацией расходов, связанных с продажей про­дукции, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи»:

Д-т 90 К-т 44.

При частичном списании расходы на продажу распре­деляются между отдельными видами отгруженной продукции пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции или другим способом.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между реализованной продукцией.

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов.

Процессом реализации (продажи) называют совокуп­ность хозяйственных операций, связанных со сбытом, про­дажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

При учете продукции по фактической производствен­ной себестоимости производятся записи по счетам бухгал­терского учета 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимос­ти от выбранного метода отражения продажи продукции в бухгалтерском учете:

* при учете реализации продукции по мере оплаты по­купателем расчетных документов (в случае, если в договоре поставки продукции установлено, что пере­ход права собственности на нее происходит только после оплаты продукции покупателем):

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Д-т 45 К-т 43 — отгружена готовая продукция покупателю;

Д-т 62 К-т 90 — отражена выручка от продажи;

Д-т 90 К-т 68 — начислен НДС от выручки после отгрузки;

Д-т 51 К-т 62 — получены деньги от покупателей;

Д-т 90 К-т 45 — списана фактическая производ­ственная себестоимость отгруженной продукции;

* при учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:

Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Д-т 62 К-т 90 — отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене;

Д-т 90 К-т 68 — начислен НДС после отгрузки;

Д-т 90 К-т 43 — списана фактическая производ­ственная себестоимость отгруженной продукции;

Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция.

По окончании каждого месяца определяют *финансовый результат* (прибыль или убыток) от продаж, на основании документов, подтверждающих продажу про­дукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, не сальдовый, не балансовый.



Планом счетов предусмотрена также возможность веде­ния учета по счету 90 «Продажи» с использованием специ­альных субсчетов:

90/1 «Выручка» — для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;

90/2 «Себестоимость продаж» — для учета себестои­мости продаж;

90/3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от поку­пателя (заказчика);

90/4 «Акцизы» — для учета сумм акцизов, включен­ных в цену проданной продукции (товаров);

90/5 «Экспортные пошлины» — для учета сумм экс­портных пошлин;

90/9 «Прибыль/убыток от продаж» — для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операции по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности будет осуществляться следующим образом:

* записи по субсчетам 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестои­мость продаж», 90/3 «Налог на добавленную сто­имость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» ведут в течение года;
* финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного де­бетового оборота по субсчетам 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» и кре­дитового оборота — по субсчету 90/1 «Выручка»;
* ежемесячно заключительными оборотами финансо­вый результат от продаж списывается с субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»;
* синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчет­ную дату не имеет;
* по окончании отчетного года все субсчета, откры­тые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внут­ренними записями на счет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (с использованием отдельных субсчетов):

Д-т 62 К-т 90/1 — отражение выручки от продаж;

Д-т 90/3 К-т 68, 76 — отражение НДС с выручки;

Д-т 90/2 К-т 20, 26, 43, 44 и др. — отражение расхо­дов, включаемых в себестоимость продажи;

Д-т 90/9 К-т 99 — отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков;

Д-т 99 К-т 90/9 — отнесение ежемесячно суммы убыт­ка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков.

В целом счет 90 «Продажи» сальдо на конец каждого месяца не имеет, однако все субсчета в течение года сальдо иметь могут и их величина будет увеличиваться начиная с января каждого года. Субсчет 90/1 в течение года может иметь только кредитовое сальдо, а субсчета 90/2, 90/3, 90/4, 90/5 — только дебетовое сальдо. Субсчет 90/9 может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо.

*7.6 Основные принципы учета хозяйственных операций в торговле*

В соответствии со ст. 455 ГК РФ *товаром* по договору купли-продажи при­знаются материальные ценности, которые могут свободно отчуждаться или пере­ходить от одного лица к другому, если они не изъяты из оборота или не ограниче­ны в обороте. Под товарами понимается часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи (ПБУ 5/01).

Товары могут поступать на предприятие следующими способами:

* по договорам купли-продажи, мены, посредническим сделкам;
* возврат от покупателя;
* замена товара;
* излишки и пересортицы товаров по результатам инвентаризации, утверж­денным в установленном порядке;
* безвозмездное поступление от юридических или физических лиц;
* поступление на обособленный баланс по договору простого товарище­ства;
* поступление в качестве вклада в уставный капитал организации и др.

Товары, поступающие на предприятия оптовой и розничной торговли, долж­ны иметь сопроводительные документы, предусмотренные условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов.

Основными документами, подтверждающими поступление товаров, явля­ются: накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная, авианакладная, коносамент, счет и счет-фактура.

Товары при приемке их от поставщиков приходуются в чистом весе. При оприходовании некоторых товаров чистый вес (нетто) определяется путем вы­читания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке. После высво­бождения тары из-под товара ее взвешивают; если фактический вес тары боль­ше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется завесом тары. Завес тары может возникать вследствие впи­тывания в нее товара и по другим причинам.

Завес тары оформляется специальным актом. При этом на таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и да­ты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное актирование. Завес тары спи­сывается только в случаях выявления недостачи при проведении очередной ин­вентаризации или проверки в пределах фактической недостачи. Выявленные недостачи учитываются по дебету счета 94 и кредиту счета 41 «Товары».

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материаль­ных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, используется активный счет 41 «Товары».

Товары могут учитываться: по покупным ценам и по продажным ценам (с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

По покупным ценам товары учитывают организации оптовой торговли и производственные предприятия.

Организации, продающие товары в розницу, могут вести учет товаров как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам.

Способ учета товаров должен быть закреплен в учетной политике органи­зации.

*Фактическая себестоимость товаров* складывается из всех затрат по их покупке. К таким затратам относятся:

* суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;
* суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
* таможенные пошлины и иные платежи, связанные с покупкой товаров (например, сборы за таможенное оформление импортируемых товаров);
* вознаграждения, уплаченные посреднической организации, через кото­рую приобретены товары;
* невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с покупкой товаров (напри­мер, налог на добавленную стоимость);
* другие затраты, связанные с приобретением товаров.

Транспортные расходы могут быть учтены двумя способами:

1. непосредственно на счете 41 «Товары»:

Д 41 — К 60 — учтены транспортные расходы по доставке товаров;

Д 19 — К 60 — учтен НДС по транспортным расходам;

Д 60 — К 50, 51 — оплачены транспортные расходы;

Д 68 — К 19 — произведен налоговый вычет;

1. на счете 44 «Расходы на продажу».

Способ учета транспортных расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Продажа товаров в организациях учитывается на счете 90 «Продажи». По­рядок списания товаров, учтенных по покупным и по продажным ценам, различается.

Типовые проводки по списанию товаров

|  |  |
| --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| *Продажа товаров по покупным ценам* |
| Отражена Выручка от реализации при переходе права собственности на проданные товары к покупателю | 62 | 90-1 |
| Списана себестоимость проданных товаров | 90-2 | 41 |
| Начислен НДС | 90-3 | 68 |
| Отражен финансовый результат от продажи товаров: — прибыль; | 90-9 | 99 |
| — убыток | 99 | 90-9 |

Продажа товаров по продажным ценам

Первые четыре проводки аналогичны проводкам, используемым при продаже товаров по покупным ценам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сторнирована реализованная торговая наценка | 90-2сторно | 42сторно |
| *Списание товаров, переданных в качестве вклада в уставный капитал* |
| Списана стоимость товаров, передаваемых в качестве вклада в уставный капитал | 91 | 41 |
| Отражена передача объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал | 58 | 91 |
| *Передача товаров безвозмездно* |
| Списание товаров, переданных безвозмездно | 92-2 | 41 |
| Начисление НДС по товарам, переданным безвозмездно | 91 | 68 |
| Отражен убыток от безвозмездной передачи\* | 99 | 91 |
| Списание товаров вследствие их недостачи |
| Выявлена недостача товаров | 94 | 41 |
| Списана сумма торговой наценки по товарам, выбывшим в результате недостачи или порчи | 94сторно | 42сторно |
| *Списание товаров, использованных для собственных нужд организации* |
| Списана себестоимость товаров, использованных в рекламных целях | 44 | 41 |
| Товары переданы для нужд основного (вспомогательного) производства | 20, 23 | 41 |
| Списана сумма торговой наценки по товарам, использованным для собственных нужд\*\* | 44, 23, 20 сторно | 42сторно |

\* Убыток от безвозмездной передачи товаров при налогообложении прибыли не учитыва­ется.

\*\* При учете товаров по продажным ценам.

**Контрольные вопросы**

1. В чем состоит сущность процесса снабжения?

2. Каким образом определяется фактическая себестоимость приобретенных материалов.

3. Дайте характеристику транспортно-заготовительных расходов.

4. В чем состоит сущность процесса производства?

5. Классификация затрат.

6. Дайте характеристику незавершенного производства.

7. Что такое готовая продукция? Дайте определение понятия реализации.

8. Отражение на счетах процесса реализации.

9. Каким образом определяется финансовый результат?

**Тема 8. Документация**

*8.1 Понятие о бухгалтерских документах, их роль и значение*

Первичные документы составляют основу всего бухгалтерского учета. Финансово-хозяйственная деятельность организации сопровождается выполнением многочисленных операций. С этой целью применяется элемент метода бухгалтерского учета - документация. Документация - основной способ бухгалтерского наблюдения за хозяйственной деятельностью организации, ее первичного контроля.

**Документ** - это письменное свидетельство совершенной хозяйственной операции, придающее юридиче­скую силу данным бухгалтерского учета. Документация служит основанием для последующих бухгал­терских записей и обеспечивает точность, достоверность и бесспорность учетных показателей, а также возможность их контроля.

Первичное наблюдение - целенаправленное восприятие фактов, являющееся начальным звеном в цепочке функционирования предприни­мательской деятельности. От качества проведения первичного наблюде­ния зависят полнота и достоверность учетной информации.

По результатам первичного наблюдения составляется документ.

Документ - материальный носитель информации, содержащий соответствующие данные, оформленный в установленном порядке и имеющий в соответствии с действующим законодательством право­вое значение.

Кроме того, согласно Федеральному закону «Об информации, ин­форматизации и защите информации» под **документом** понимают зафик­сированную на материальном носителе информацию с реквизитами, по­зволяющими ее идентифицировать.

Первичные бухгалтерские документы - бухгалтерские докумен­ты, составленные в момент совершения хозяйственных операций и непосредственно после их завершения и являющиеся первым свиде­тельством их совершения.

Документы несут, с одной стороны, экономическую информации пу­тем группировки и обобщения цифровых показателей фактов предприни­мательской деятельности и, с другой стороны, юридическую информацию путем оформления в установленном порядке совершенного факта пред­принимательской деятельности организации.

Первичные бухгалтерские документы необходимы для:

* обоснования учетных записей;
* передачи указаний от распорядителей до исполнителей.
* контроля за правильностью совершенных фактов предпринима­тельской деятельности организации;
* фиксации причин хозяйственных нарушений, имеющих мест в предпринимательской деятельности.

*8.2 Классификация документов. Требования, предъявляемые к заполнению документов.*

С целью облегчения обработки документов, применяемых в бухгал­терском учете и отличающихся по форме, содержанию, способу отраже­ния хозяйственной операции, их группируют по однородным признакам. Классификация документа производится по:

* назначению;
* объему содержащихся в них сведений;
* способу отражения в них хозяйственных операций;
* месту их составления;
* способу обработки.

По назначению бухгалтерские документы первичного учета делятся на распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления, комбинированные и строгой отчетности.

Распорядительные документы содержат указание о необходимости совершить те или иные действия (операции).

Исполнительные (оправдательные) документы оформляют уже со­вершенную операцию - накладные на выдачу материальных ценностей, лимитно-заборные карты (ведомости) на получение материальных ценно­стей, приходные кассовые ордера, наряды на сдельную работу; они служат основанием для отражения хозяйственной операции в синтетическом и аналитическом учете.

Документы бухгалтерского оформления составляются сотрудниками бухгалтерии организации с целью подготовки, обеспечения, сокращения и упорядочения учетных записей, а также с целью подготовки исполнитель­ных (оправдательных) и распорядительных документов для отражения в бухгалтерском учете. К таким документам относятся: расчетно-платежные ведомости, ведомости начисления амортизации, бухгалтерские справки, расчеты бухгалтерии, накопительные ведомости.

Комбинированные документы содержат одновременно признаки распорядительных, исполнительных документов и бухгалтерского оформ­ления, т. е. содержат в себе распоряжение и одновременно оформляют уже совершенную операцию - это приходные и расходные кассовые ордера, накладные.

Бланки строгой отчетности - специальные документы, отпечатан­ные типографским способом, в которых предусмотрены необходимые ре­квизиты и выходные данные: краткое название типографии, место ее раз­мещения, номер заказа и год его выполнения, тираж, с присвоением опре­деленной серии и индивидуального номера. К таким документам относят квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломы, абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов.

По объему содержащихся в документах сведений они делятся на первичные и сводные первичные.

Первичные документы содержат первоначальную исходную инфор­мацию о конкретных хозяйственных фактах - накладные, кассовые орде­ра, акты на списание основных средств и т. д.

Сводные первичные документы обобщают сведения, содержащиеся в первичных документах, - это отчеты о движении материальных ценно­стей, отчеты кассира, ведомости движения продукции, что позволяет осу­ществлять контроль за сохранностью материальных ценностей.

По способу отражения операций документы первичного учета подразделяются на разовые и накопительные. В разовых документах от­ражается одна хозяйственная операция - это расходные и приходные кас­совые ордера, авансовые отчеты, требования-накладные, счета-фактуры. В накопительных документах отражается ряд однородных повторяю­щихся операций, которые регистрируют по мере их совершения, - это ли­митно-заборные карты, требования на отпуск материалов, платежные ве­домости. Такие документы позволяют сократить их количество.

По месту составления документы первичного учета подразделяют­ся на: внешние и внутренние. Внешние документы - это счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, банковские выписки по расчетному счету, поступающие от других организаций и физических лиц. Внутрен­ние документы оформляются непосредственно в организации - это

платежные ведомости, инвентаризационные описи, приходные и расход­ные ордера.

По способу обработки классификация осуществляется в зависимо­сти от того ручная или машинная обработка данных происходит.

Документы состоят из отдельных элементов, которые называются реквизитами. Реквизиты делятся на постоянные и переменные.

Постоянные реквизиты определены Законом «О бухгалтерском учете» и к ним относят:

* наименование документа (формы), код формы;
* дату составления;
* название и юридический адрес сторон, участвующих в хозяйствен­ной операции;
* содержание хозяйственной операции;
* количественную и стоимостную оценку хозяйственной операции;
* наименование должностных лиц, ответственных за операции;
* подписи лиц, составивших документ, и их расшифровки.

С принятием Федерального закона от 10 января 2002 г. №1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи» появилась возможность подписания до­кумента без использования «мокрых» подписей и печати. Электронная цифровая подпись в электронном документе признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе.

Переменные реквизиты зависят от характера хозяйственной опера­ции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгал­терскому учету и технологии обработки информации. Переменными, или дополнительными, являются следующие реквизиты:

* номер документа;
* номер банковского счета организации;
* основание для совершения хозяйственной операции.

Оформительные записи на бумажном носителе ведутся четко, без помарок, с обязательным заполнением всех требуемых реквизитов, свободные строки прочеркиваются.

*8.3 Порядок приемки, проверки и бухгалтерской обработки документов. Понятие о документообороте.*

Движение документа от момента составления или получения от других предприятий до передачи в архив называется документооборотом. Понятие документооборота включает в себя составление гра­фика прохождения документов, контроль за правильностью оформления документов и соответствую­щим отражением операции по счетам бухгалтерского учета.

Основными этапами документооборота являются:

* составление и оформление документов;
* движение документов по бизнес-единицам (часть подразделения организации);
* прием документов в бухгалтерии;
* проверка и обработка в бухгалтерии информации, содержащейся в документах;
* сдача документов в архив.

Процесс документооборота регулируется его графиком, который со­ставляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации.

График документооборота позволяет улучшить контроль со стороны бухгалтерии за всей работой организации, т.е. повышает эффективность всей учетной работы организации. При его составлении учи­тывают требования, предъявляемые к рациональной организации документооборота: кратчайший путь движения документов, указание конкретных исполнителей, минимальные сроки прохождения по инстанциям. После составления графика каждому лицу, участвующему в документообороте, вручается соответствующая выписка и определяется ответственность за невыполнение требований документообо­рота.

До сведения лиц, работающих с первичными документами, в официальном порядке доводятся правила их оформления и сроки предоставления данных документов в бухгалтерию. Своим распо­ряжением по бухгалтерии главный бухгалтер обязывает принимать только документы, оформлен­ные в установленном порядке. Бухгалтер, принявший документы, оформленные с нарушением пра­вил, несет персональную ответственность.

Контролю подлежит также правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета, для чего к каждому первичному учетному документу прилагается перечень бухгалтерских записей с указа­нием даты и фамилии ответственного бухгалтера. На этом этапе устанавливается контроль за правиль­ностью оформления первичных учетных документов и отражения на их основании хозяйственных опе­раций на счетах бухгалтерского учета.

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

Поступившие в бухгалтерию документы подвергаются обработке для подготовки их к записям в регистры бухгалтерского учета. Основным этапом бухгалтерской обработки документов в организации является проверка поступивших документов по существу, по форме, арифметически.

При проверке документов по существу необходимо установить законность, правильность и целесо­образность совершенной хозяйственной операции. Согласно действующему порядку ведения бухгал­терского учета первичные документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку приема, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, к исполнению не должны приниматься. В случае поступления в бухгалтерию таких первичных документов главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности конкретной хозяйственной операции.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером при осуществле­нии отдельных хозяйственных операций, первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, на которого в связи с этим возла­гается вся полнота ответственности за последствия таких операций и включения данных о них в бухгал­терский учет и бухгалтерскую отчетность. Документы, поступившие как основание для начисления за­работной платы или прилагаемые к приходным и расходным кассовым ордерам, подлежат обязательно­му гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, ме­сяца, года). Проверка документов по существу является продолжением предварительного контроля, ко­торый предшествует совершению операции. Предварительный контроль осуществляет бухгалтерия при составлении документов. Он важен и потому, что большинство документов составляют материально ответственные лица, а не работники бухгалтерии.

Проверка по форме позволяет убедиться, что для оформления конкретной хозяйственной операции был использован бланк соответствующей формы, все цифры четко проставлены, содержание операции и все реквизиты отражены.

После этого бухгалтер проводит арифметическую проверку, которая сводится к проверке правиль­ности арифметических вычислений и подсчетов, таксировки документов. Таксировка выполняется пу­тем умножения количества на цену. Арифметическая проверка позволяет контролировать арифметиче­ские подсчеты итогов, правильность отражения количественных и стоимостных показателей.

Принятые после проверки документы подлежат дальнейшей обра­ботке, которая состоит из следующих этапов: группировка, таксировка, контировка и гашение.

Группировка - подготовка сводных данных по движению видов имущества и обязательств за отчетный период.

Таксировка - перевод натуральных показателей в стоимостное вы­ражение. Таксировка документов заключается в умножении натуральных показателей (килограммов, тонн, штук) на цену за одну единицу нату­рального измерителя.

Контировка - указание номера счета, дебетуемого или кредитуемо­го, по суммам, подлежащим отражению на счетах бухгалтерского учета. Этот этап обработки связан с отражением хозяйственных фактов данных в документе на счетах бухгалтерского учета путем двойной записи.

Гашение - проставление на документах, относящихся к кассовым операциям, штампов или надписи от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

После бухгалтерской обработки первичных документов их данные должны быть зарегистрированы в специальных учетных таблицах и отра­жены в определенной последовательности.

Таким образом, при подготовке первичных документов для записи содержащихся в них данных в соответствующие учетные таблицы их про­веряют с точки зрения законности и целесообразности хозяйственной опе­рации, полноты и правильности заполнения всех реквизитов, подлинности подписей, четкости и аккуратности оформления, правильности записей цифровых данных, итогов арифметических действий, произведенных при оформлении документов.

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов рекомендуется вести номенклатуру дел. Каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку-дело. Все папки, находящиеся в подразделении, образуют номенклатуру дел. Список дел оформляется следующим обра­зом:

* индекс дела (номера на папке) может состоять из присвоенного подразделению номера и внутрен­него номера;
* наименование дела (заголовок);
* количество дел в папке (заполняется при формировании папки);
* срок хранения;
* примечание (может указываться, на основании какого из перечней устанавливается срок хранения документов).

Все документы подлежат обязательному хранению в сроки, установленные законодательством. Фе­деральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает, что первичные документы должны храниться на предприятии «в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государ­ственного архивного дела, но не менее пяти лет».

Для сдачи в архив документы подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, перепле­таются и подшиваются в папки. Сдача документов в архив сопровождается справкой.

В случае пропажи или гибели документов приказом руководителя предприятия назначается комис­сия по расследованию причин пропажи, гибели, в которую приглашаются представители следственных органов, охраны, пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, утверждаемым руководителем.

**Контрольные вопросы**

1. Что такое документ?
2. Что такое реквизиты документа?
3. Как классифицируются документы?
4. Что понимается под документооборотом?
5. Как подразделяются документы по назначению?

**Тема 9. Инвентаризация**

*9.1 Инвентаризация товарно-материальных ценностей: цели и виды инвентаризации*

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета орга­низации должны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, техническое состояние и правильность их оценки.

Сущность инвентаризации состоит в том, что наличие тех или иных объектов устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета.

Инвентаризация - это уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Задачами инвентаризации являются:

* выявление фактического наличия имущества в организации;
* контроль за сохранностью имущества путем сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
* выявление неиспользуемого имущества;
* проверка соблюдения правил и условий хранения имущества;
* проверка реальности стоимости учтенного в балансе имущества.

Количество, порядок и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель, кроме тех случаев, когда ее проведение обязательно.

Обязательное проведение инвентаризации требуется в следующих случаях:

* смена материально ответственных лиц (на дату передачи дел, но не позднее дня увольнения работника);
* передача имущества в аренду (на дату оформления хозяйственной операции);
* составление годовой бухгалтерской отчетности;
* кража, а также порча ценностей (сразу же при их обнаружении);
* стихийные бедствия, пожар, аварии, чрезвычайные ситуации (сразу после их окончания);
* ликвидация, реорганизация предприятия - и в других случаях, пре­дусмотренных законодательством. Основанием для проведения инвентаризации являются Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика предприятия» и Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Приказом руководителя предприятия для проведения инвентариза­ции назначается инвентаризационная комиссия (включая главного бухгал­тера).

Инвентаризации подлежат все виды имущества и финансовых обяза­тельств, а также имущество, не принадлежащее предприятию и учитываемое за балансом. Инвентаризация осуществляется по каждому наименованию имущества в разрезе материально ответственных лиц.

В зависимости от признаков и причин, по которым проводится ин­вентаризация, различают ее виды, представленные на рисунке 9.1.



Рис. 9.1 Виды инвентаризаций

По отношению к плану проведения в соответствии с учетной поли­тикой организации различают плановую и внеплановую инвентаризацию.

Плановая инвентаризация проводится в соответствии с планом контрольно-ревизионных работ ревизионной комиссии организации и ее учетной политикой, а также в случае обязательного проведения инвента­ризации.

Внеплановая инвентаризация проводится вне плана контрольно-ревизионных работ и не предусмотрена в учетной политике, она не носит обязательного характера и осуществляется внешними аудиторами, внут­ренними ревизорами аудиторской службы организации, инвентаризационной комиссией организации в случае выявления фактов нарушений за­конности и по сигналам персонала в случае обнаружения сомнительных хозяйственных операций.

В зависимости от полноты охвата инвентаризируемых имуще­ства и обязательств различают частичную и полную инвентаризацию. Частичной инвентаризацией является каждая отдельная проверка объек­тов учета определенных видов. В свою очередь частичная инвентаризация подразделяется на сплошную и выборочную.

Сплошной инвентаризацией считается такая, в ходе которой подвер­гается осмотру, пересчету весь комплекс объектов учета, подверженных инвентаризации. Например, если проводится инвентаризация материалов, то она осуществляется по всей их номенклатуре, при проверке готовой продукции - по всем ее видам.

Выборочной инвентаризацией является такая, в ходе которой под­вергается осмотру, пересчету часть объектов конкретного вида. Например, при инвентаризации материалов проверяются только краска или только сталь.

Полная инвентаризация — это проверка всего имущества организа­ции и ее обязательств на определенную дату. Полная инвентаризация про­водится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при реор­ганизации и ликвидации организации.

За своевременность и правильность проведения инвентаризации несут ответственность руководитель организации согласно законода­тельству и главный бухгалтер организации согласно внутренним должностным инструкциям.

*9.2 Документальное оформление и порядок определения результатов инвентаризации*

Результаты проверки материальных ценностей записывают в инвен­таризационные описи, где подробно указывают полное наименование ценностей, порядковые номера по прейскуранту, сорт, количество, цену и общую сумму. По данным инвентаризационных описей бухгалтерия со­ставляет сличительные ведомости. Их содержание включает те наимено­вания имущества, по которым выявлены расхождения относительно дан­ных бухгалтерского учета. Информация вносится в ведомости в натураль­ных и стоимостных показателях.

По окончании инвентаризации комиссия составляет протокол, отме­чая в нем свои решения и предложения, который утверждается руководи­телем предприятия. Затем определяют порядок регулирования выявлен­ных разница между данными инвентаризации и учета в соответствии с За­коном РФ «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями о про­ведении инвентаризации.

Излишки товарно-материальных ценностей, обнаруженные при ин­вентаризации, оприходуются с отнесением на финансовые результаты ор­ганизации. В бухгалтерском учете это отражается проводкой:

Д-т сч. 10, 50, 43, 41 К-т сч. 99.

Недостачи ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, незави­симо от причин их возникновения вначале отражаются с целью контроля проводкой:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

К-т сч. 10, 50, 43, 41.

Недостающие и испорченные товарно-материальные ценности в пределах действующих норм естественной убыли рассматриваются как текущие затраты и списываются на издержки производства или обращения:

Д-т сч. 20, 44 Кт сч. 10, 43, 41.

В том случае, когда недостачи отсутствуют, применение норм есте­ственной убыли на установленные материальные ценности не допускается.

Размер потерь в пределах норм естественной убыли, когда выявлена фактическая недостача, определяется после зачета недостачи ценностей их излишками по пересортице. Зачет по пересортице допускается в случаях:

* по товарно-материальным ценностям одного и того же наименова­ния;
* у одного и того же материально ответственного лица;
* за один и тот же отчетный период;
* в тождественных количествах.

Обо всех фактах допущенной пересортицы материально ответствен­ные лица дают письменные объяснения комиссии.

Недостающие и испорченные товарно-материальные ценности сверх норм естественной убыли относятся в начет виновных лиц при подтвер­ждении их вины. Если вина их не установлена или судебные органы отка­зали в возмещении ущерба с указанных лиц, то убытки от недостачи иму­щества списываются на финансовые результаты организации.

При получении письменного согласия материально ответственного лица с допущенной недостачей и по согласованию с руководителем пред­приятия возмещение ее может осуществляться следующими способами:

* ежемесячно удерживается из заработной платы часть недостачи до полного погашения:

Д-т сч. 70 К-т сч. 73;

* внесение в кассу суммы недостачи материально ответственным ли­цом:

Д-т сч 50 К-т сч. 73.

Результаты инвентаризации отражаются в текущем учете и отчетно­сти того месяца, в котором была закончена инвентаризация. Результаты годовой инвентаризации подлежат отражению в годовом бухгалтерском учете.

**Контрольные вопросы**

1. Что такое инвентаризация и каковы ее задачи?
2. Какими документами оформляется проведение инвентаризации?
3. Как отражаются в бухгалтерском учете результаты инвентаризации?
4. Как группируются бухгалтерские документы по способу обработки?
5. Назовите виды инвентаризации.

**Тема 10. Технология обработки учетной информации**

*10.1 Понятие об учетных регистрах и техника записей в них. Классификация учетных регистров*

Информация первичных документов в процессе обработки фиксируется и систематизируется с помощью учетных регистров в виде отдель­ных ведомостей, журналов, книг.

В учетных регистрах информация из первичных документов группируется по однородным признакам в разрезе установленных показателей с выходом результатных данных.

Таким образом, учетные регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в обработанных первичных документах, для отражения информации на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета необходимы для создания информа­ционной базы управления деятельностью, организации.

Учетные регистры классифицируются по следующим признакам:

* по способу составления;
* по характеру записей;
* по объему содержания хозяйственных операций;
* по форме строения.

По способу составления учетные регистры предусматривают руч­ную обработку и автоматизированную.

Ручная обработка учетных регистров предусматривает использова­ние разграфленных таблиц в виде карточек, ведомостей, журналов- ордеров, бухгалтерских книг.

Карточки - это разрозненные счетные таблицы, отпечатанные на отдельных листах плотной бумаги, используемые для ведения аналитиче­ского учета товарно-материальных ценностей и затрат на производство по видам продукции, работ и услуг. Обязательными реквизитами являются: наименование организации, наименование и код синтетического счета, наименование и код аналитического счета, единица измерения, количест­во. Карточки подлежат обязательной регистрации в специальном реестре.

Существуют контокоррентные карточки, применяемые для учета в денежном выражении расчетов с дебиторами и кредиторами, подотчетны­ми лицами, и карточки количественно-суммового учета, используемые для учета товарно-материальных ценностей.

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы, предназначенные для записей хозяйственных операций. Листы учетных книг нумеруются, прошнуровываются, скрепляются печатью; де­лается надпись «Зашнуровано и пронумеровано страниц» и проставляются подписи ответственных лиц.

Обязательными реквизитами являются: наименование организации, период времени, за который отражаются хозяйственные операции.

Книги имеют целый ряд существенных недостатков, которые могут сделать их применение нецелесообразным. Назовем среди основных таких недостатков невозможность:

* группировки информации в другой последовательности;
* обработки большого объема хозяйственных операций, поскольку книги становятся громоздкими;
* точного резервирования листов в каждой книге на случай увеличе­ния информации.

В настоящее время книги в качестве учетных регистров в основном используются для учета денежных средств - кассовая книга и книга дохо­дов и расходов – на малых предприятиях.

Автоматизированная обработка учетных регистров предусматри­вает использование заложенных в программный продукт форм таблиц с возможностью их форматирования в виде параметрических отчетов и соз­данием экранной формы отчетов.

Параметрические отчеты представляют собой формы таблиц, пре­дусмотренных программными продуктами.

По характеру записей учетные регистры подразделяются на хроно­логические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры используют для регистрации хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих в бухгалтерию документов и полнотой бухгалтерских записей (кассовая книга, журнал хронологической регистрации хозяйственных операций).

Систематические регистры применяют для записей однородных по содержанию хозяйственных операций. Это регистры для ведения бухгал­терских счетов - Главная книга.

Комбинированные регистры - регистры, записи в которых как при ручной, так и при компьютерной обработке сочетают хронологические и систематические записи.

По объему содержания операций различают регистры синтетиче­ского, аналитического учета и комплексные.

Регистры синтетического учета предназначены для записи хозяй­ственных операций по синтетическим счетам. В основу построения реги­стров синтетического учета заложена шахматная форма.

Дебетуемые счета располагаются в строках, а кредитуемые - в графах столбцах. Каждая хозяйственная операция записывается по дебету одного счета и кредиту другого. Сумма хозяйственной операции записы­вается на пересечении дебетуемого и кредитуемого счетов один раз, а учитывается дважды: по дебету одного счета и по кредиту другого.

Разновидностью шахматной формы является журнал-ордер, который также позволяет в один прием записать сумму по дебету и кредиту кор­респондирующих счетов. Но в отличие от шахматной формы в журнале- ордере сумма кредитового оборота по конкретному синтетическому счету накапливается в одном журнале-ордере, а сумма дебетового оборота - в ведомости к этому журналу-ордеру.

Регистры аналитического учета предназначены для записи хозяй­ственных операций по аналитическим счетам. Построение и содержание регистров, в которых ведется аналитический учет, могут быть самыми разнообразными. В зависимости от объектов учета используют учетные регистры, которые:

* ведутся параллельно регистрам синтетического учета и отдельно от них;
* группируют и накапливают однородные хозяйственные операции по аналитическим счетам для последующего их переноса итогом за месяц в регистры синтетического учета;
* совмещают синтетический и аналитический учет.

Комплексные учетные регистры совмещают регистры синтетиче­ского и аналитического учета (накопительные ведомости), поскольку па­раллельное ведение регистров аналитического учета с регистрами синте­тического учета приводит к большому объему технической работы.

По форме строения регистры бухгалтерского учета подразделяются на: односторонние, двусторонние, многографные, количественно-суммовые, количественные, контокоррентные, шахматные.

Односторонние регистры - это различные карточки для учета рас­четов, материальных ценностей, в которых показатели расположены в од­ной стороне и объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых за­писей.

Двусторонние регистры - это регистры в виде книг, где счет откры­вается на двух развернутых страницах: на левой стороне дебет, на правой - кредит. Они используются в синтетическом и аналитическом учете при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета.

Многографные регистры предназначены для учета операций, суммы которых необходимо учитывать по отдельным элементам, подразделени­ям, участкам, складам (регистр аналитического учета затрат на производ­ство материальных ценностей).

Регистры количественно-суммовой и количественной формы пред­назначены для учета материально-производственных ценностей в нату­ральном и денежном выражении - карточки складского учета, книга учета реализации продукции, книга учета затрат и выхода продукции.

Контокоррентная форма используется для учета расчетов с дебито­рами, кредиторами, с подотчетными лицами, для учета денежных средств. В регистре контокоррентной формы операции учитываются только в денежном выражении.

Шахматные регистры применяются для отражения сумм на пересе­чении дебетуемого и кредитуемого счетов один раз, а учитываются дважды - по дебету одного счета и по кредиту другого: журналы-ордера, ведомости к ним и Главная книга при журнально-ордерной форме учета.

*10.2 Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах*

Учетные регистры, составляемые вручную, следует вести аккуратно, без помарок и подчисток. При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. Ошибки, допущенные в отдельном регистре, называются локальными. Ошибки, повторенные в двух и более регистрах, называют транзитными.

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется сплошная проверка (пунктировка записей). Она 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 итогов син­тетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетическо­го счета.

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются пу­тем просмотра их и ознакомления с первичными документами, на основа­нии которых были составлены бухгалтерские записи.

После того как ошибки найдены, производят их исправление.

Если были допущены ошибки в регистрах, их исправляют следую­щими способами:

•корректировкой;

* дополнительными проводками;
* стронировочными проводками.

Корректурный способ применяются для исправления ошибок в до­кументах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Ис­правление производится путем зачеркивания неправильных и надписыва­ния правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговор­кой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом дополнительных про­водок. Этот способ применяется и при правильной корреспонденции сче­тов, если запись сделана в меньшей сумме. В этом случае на разницу со­ставляется дополнительная бухгалтерская запись (проводка).

**Пример.** Отпущены в производство материалы на сумму 5500 руб. В системе счетов эта операция была отражена следующей записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» 5000руб.

К-т сч. 10 «Материалы» 5000руб.

В результате дополнительных записей на сумму 500 руб. па счетах «Материалы» и «Основное производство» будет отражена правильная сумма.

Способ «Красное сторно» применяется для исправления неправиль­ной корреспонденции счетов. При этом составляются две записи (проводки). Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание и тем самым ее сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов.

Пример. Начислена заработная плата начальнику цеха в сумме 10 000 руб., Бухгалтер ошибочно сделал следующую бухгалтерскую запись:

1. Д-т сч. 20 «Основное производство» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000руб.

2. Для устранения ошибки делается сторнировочная запись

Д-т сч. 20 «Основное производство» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000 руб.

3. Правильная запись

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000руб.

Кроме основных рассмотренных способов исправления ошибок иногда в бухгалтерском учете используют четвертый способ: Способ обратных проводок.

Способ обратных проводок используется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом неправильная запись исправляется обратной проводкой, а затем делается правильная запись.

**Пример.** Отпущен материал для изготовления продукции на сумму 2500 руб.

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Неправильная проводка:Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» К-т сч. 10 «Материалы» | 2500 руб. |
| 2. Обратная проводка:Д-т сч. 10 «Материалы»К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» | 2500руб. |
| 3. Правильная проводка:Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы» | 2500руб. |

Данный способ исправления ошибок можно использовать, если не искажается экономическое содержание операции.

**Контрольные вопросы**

1. Что такое учетные регистры?
2. Как и по каким признакам классифицируются учетные регистры?
3. Какие существуют способы записей в учетные регистры?
4. Какие способы исправления ошибок в учетных регистрах приме­няются в бухгалтерском учете?
5. Как классифицируют учетные регистры по форме построения?
6. Как классифицируют учетные регистры по характеру записей?
7. Как классифицируют учетные регистры по способу обработки?
8. Что представляют собой сторнировочные проводки?
9. Объясните сущность корректурного способа исправления ошибок.

**Тема 11. Бухгалтерская отчетность, ее виды**

*11.1 Основы бухгалтерской отчетности: сущность, значение, виды*

Отчетность как элемент метода бухгалтерского учета заключается в обобщении учетной информации об имущественном и финансовом поло­жении хозяйствующего субъекта и результатах его предпринимательской деятельности по установленным формам за определенный период.

Отчетность - это система взаимосвязанных показателей бух­галтерского учета, характеризующих предпринимательскую деятель­ность организации за отчетный период времени: месяц, квартал, год. Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки деятельности организации, а также для проведения экономического ана­лиза, планирования и прогнозирования, что составляет предмет законода­тельного нормативного регулирования.

Отчетность представляет собой совокупность сведений о работе ор­ганизации за определенный период времени, сгруппированных в установ­ленном порядке и последовательности.

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков (рис. 11.1).

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность ор­ганизации» (ПБУ 4/99) устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности. Положение разрешает организациям самостоятельно устанавливать форму бухгалтерской отчет­ности, закрепляя лишь понятие отчетной даты, отчетного года, языка и ва­люты бухгалтерской отчетности.

Отчетность по видам подразделяется:

1) Статистическая отчетность представляет собой систему ко­личественных и качественных показателей, характеризующих работу ор­ганизации за определенный период времени. С ее помощью осуществля­ется контроль за объемом и качеством произведенной продукции, за дви­жением производственных, финансовых и трудовых показателей.

При составлении статистической отчетности используются данные статистического учета, текущего бухгалтерского учета и отчетности.

2) Оперативная отчетность предназначена для текущего контро­ля за работой хозяйственного органа. Она содержит минимальное количе­ство показателей, характеризующих результаты работы по отдельным ви­дам деятельности. Оперативная отчетность является способом текущего наблюдения за ходом деятельности. По своему содержанию и порядку со­ставления она близка к статистической отчетности.



Рис. 11.1 Классификация отчетности

3) Налоговая отчетность (налоговые расчеты) представляет собой совокупность показателей, характеризующих полноту расчетов с бюдже­тами разных уровней по налогам. По данным налоговых расчетов (декла­раций) определяется правильность исчисления сумм налоговых платежей. Этот вид отчетности составляется по данным бухгалтерского учета и спе­циальных расчетов.

4) Бухгалтерская отчетность. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) - это единая система данных об имущественном и финансовом по­ложении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, со­ставляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. С помощью бухгалтерской отчетности осуществляются система­тическое наблюдение и контроль за выполнением конкретных показателей работы и сохранностью имущества хозяйствующего субъекта.

По назначению отчетность подразделяется:

1. Государственная отчетность содержит круг показателей, ха­рактеризующих наиболее важные стороны деятельности организации.
2. Специальная отчетность включает совокупность определенных показателей. Так, хозяйственные органы составляют отчетность об отчис­лениях на социальное страхование и обеспечение и расходах за счет этих отчислений, декларацию о налоге на имущество и др.
3. Внутренняя отчетность содержит данные, необходимые для повседневного оперативного руководства производственно-финансовой деятельностью организации. Например, отчеты о работе цехов, сведения о ходе производства и т. д.

По срокам составления и представления:

Внутригодовая отчетность содержит показатели о ходе и резуль­татах работы за день, декаду, месяц, квартал. Внутригодовая оперативная и статистическая отчетность называется текущей отчетностью. Внутри­годовая бухгалтерская отчетность называется промежуточной, к ней от­носятся квартальная и полугодовая.

В состав промежуточной отчетности включают:

* бухгалтерский баланс (форма №1). В балансе содержится совокуп­ность показателей, характеризующих имущество хозяйствующего субъек­та и источники его формирования на отчетную дату;
* отчет о прибылях и убытках (форма №2). В этом отчете содержится информация, раскрывающая формирование финансовых результатов ра­боты организации.

В состав промежуточной отчетности могут включаться и другие от­четные формы.

Годовая отчетность характеризует итоговые результаты работы хо­зяйствующего субъекта.

Годовая бухгалтерская отчетность, кроме бухгалтерского баланса (форма №1) и отчета о прибылях и убытках (форма №2), включает также:

* отчет о движении капитала (форма №3). В этом отчете содержится информация о величине и изменениях собственного капитала и средств целевого финансирования;
* отчет о движении денежных средств (форма №4) включает показа­тели об остатках, поступлении и расходовании денежных средств;
* приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) раскрывает ин­формацию, содержащуюся в бухгалтерском балансе;
* пояснительную записку к годовому отчету. В ней раскрываются учетная политика и данные об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта;
* формы специализированной отчетности, характеризующие особен­ности деятельности организации;
* аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгал­терской отчетности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

По степени обобщения информации:

Первичная отчетность составляется хозяйствующими субъектами и характеризует их производственно-финансовую деятельность.

Сводная (консолидированная) отчетность составляется компа­ниями (фирмами), имеющими в своем составе дочерние и зависимые ор­ганизации. Сводную отчетность составляют также и вышестоящие орга­низации. Основой составления консолидированной отчетности является информация, содержащаяся в первичной отчетности.

В настоящее время сводная (консолидированная) отчетность состав­ляется в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

*11.2 Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности*

Качественные характеристики бухгалтерской отчетности в россий­ской системе учета и отчетности трактуются как требования, предъявляе­мые к бухгалтерской отчетности, к которым относятся: понятность, уме­стность, достоверность, или надежность, сопоставимость и нейтральность информации.

Понятность согласно международным стандартам является основ­ным качеством отчетности. Этот критерий предполагает, что пользователи отчетности должны быстро понять и разобраться в сообщаемых им сведе­ниях. Предполагается, что пользователи должны иметь достаточные зна­ния в области ведения бизнеса и бухгалтерского учета. В условиях рос­сийской системы учета и отчетности категория «понятность» не сформу­лирована. Однако она подразумевается в нормативных актах и связана с содержанием и форматом отчетности, рекомендуемой Минфином России. Если выявляется недостаток информации, содержащейся в рекомендуе­мых формах, то организации включают в отчетность дополнительные по­казатели и пояснения.

Уместность - это качество отчетности, выраженное во всякой по­лезной для пользователей информации, влияющей на экономические ре­шения пользователей и помогающей им оценивать прошлые, настоящие и будущие события. Характеристика уместности включает в себя категорию существенности, которая закрепляется в учетной политике. Существен­ным является тот показатель, величина которого составляет не менее 5% от общего итога соответствующей статьи баланса.

Достоверность, или надежность, - то качество отчетности, к ха­рактеристике которого в отечественной и зарубежной практике сложились разные подходы. По международным стандартам информация надежна, если она не содержит существенных ошибок и пользователи могут поло­житься на нее. С позиции российской системы учета и отчетности досто­верной считается отчетность, сформированная и составленная по прави­лам, установленным правовыми актами системы нормативного регулиро­вания бухгалтерского учета.

Качественная характеристика достоверности, или надежности, бух­галтерской отчетности включает следующие категории:

• правдивое представление, которое достигается документированием всех операций;

* преобладание сущности над формой, которое предполагает отраже­ние фактов предпринимательской деятельности, исходя из правовой фор­мы и экономического содержания;
* нейтральность, что предполагает отсутствие пристрастных оценок, нацеленных на оказание влияния на какую-либо категорию пользователей;
* осмотрительность, что заключается в большей готовности к при­знанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
* полнота, что предполагает отсутствие пропусков информации, ко­торые могут дезориентировать пользователя.

Сопоставимость как качество бухгалтерской отчетности согласно международным стандартам означает сопоставимость во времени и срав­нимость с информацией других организаций. В российских стандартах учета и отчетности эта качественная характеристика предполагает ста­бильность учетной политики организации, стабильность форм отчетности, стабильность периодов, за которые отражается информация: за отчетный и предыдущий периоды - в обязательном порядке и более чем за два пе­риода - по желанию самих организаций. Всякая корректировка информа­ции должна оговариваться в пояснениях к отчету.

Нейтральность информации, содержащейся в отчетности, подра­зумевает, что она должна удовлетворять интересы всех пользователей, а не отдельных их групп.

Кроме основных качественных характеристик к отчетности предъяв­ляются еще требования отчетного периода и правила оформления.

Отчетный период - период, за который должна составляться отчет­ность (отчетная дата - включительно) - это 31 декабря, а отчетный год - с 1 января по 31 декабря.

Оформление - отчетные формы должны составляться на русском языке и в валюте Российской Федерации.

*11.3 Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности*

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» устанавливается обязательный состав бухгалтерской отчетности организаций, согласно ко­торому она, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из следующих форм:

а) бухгалтерского баланса;

б) отчета о финансовых результатах;

в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бух­галтерской отчетности организации, если она в соответствии с федераль­ными законами подлежит обязательному аудиту;

д) пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций опреде­ляется Министерством финансов Российской Федерации.

Для отдельных категорий организаций предусмотрены особенности в определении состава форм и показателей бухгалтерской отчетности.

Основной формой бухгалтерской отчетности является форма 1 «Бухгалтерский баланс».

Баланс имеет большое значение для руководства организацией. Он отражает состояние активов в обобщенной их совокупности на тот или иной момент времени, раскрывает их структуру и источники их образова­ния в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимозависимость. Данные баланса служат для выявления важнейших показателей, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта и его финансовое состояние. Например, по данным баланса определяются обеспеченность средствами, правильность их использования, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность и др.

По данным баланса выявляются недостатки в работе и финансовом состоянии, а также их причины. На основе информации, содержащейся в балансе, можно разработать мероприятия по их устранению.

Данные бухгалтерского баланса дают возможность контролировать правильность использования средств целевого назначения.

Особое значение приобретает баланс в деле контроля и изучения производственно-финансовой деятельности организации. При анализе ба­ланса раскрываются новые внутренние взаимосвязи между всеми элемен­тами хозяйственной деятельности организации.

Благодаря сжатой и компактной форме баланс является весьма удоб­ным документом. Он дает законченное и цельное представление не только об имущественном состоянии организации, но и о тех изменениях, кото­рые произошли за тот или иной период времени. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов.

Важнейшим показателем, характеризующим работу хозяйственного органа, являются прибыли и убытки. Данные о порядке формирования финансового результата работы содержатся в форме №2 «Отчет о финансовых результатах» Совокупный финансовый резуль­тат (прибыль или убыток) включает:

* прибыли и убытки от продажи продукции (работ, услуг). Они опре­деляются как разница между выручкой от продажи товаров (работ и ус­луг) (за минусом НДС и акцизов и др.) и себестоимостью проданных то­варов (работ и услуг);
* операционные доходы и расходы. В состав операционных доходов включаются поступления: от предоставления за плату во временное поль­зование активов; от участия в уставных капиталах других организаций; прибыль от совместной деятельности; от продажи основных средств и других активов и др. К операционным относят расходы, связанные с пре­доставлением за плату во временное пользование активов, участием в ус­тавных капиталах других организаций, по продаже основных средств, проценты, уплаченные за пользование кредитами и займами;
* доходы и расходы по внереализационным операциям. В состав вне­реализационных доходов и расходов включаются штрафы, пени, неустой­ки, полученные и уплаченные за нарушение договорных обязательств; стоимость полученных (переданных) активов безвозмездно по договору дарения; прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы кредиторской (депонентской) задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы;
* чрезвычайные доходы и расходы (страховые возмещения, стои­мость ценностей, остающихся после списания непригодных к восстанов­лению активов, расходы, возникающие в связи с устранением последствий стихийных бедствий).

В отчете о финансовых результатах все данные приводятся в сравнении с предыдущим годом, что позволяет анализировать их в динамике.

Показатели о состоянии и изменении капитала хозяйствующего субъекта содержатся в форме №3 «Отчет об изменении капитала». В отчете приводятся данные о начальном и конечном остатках капитала, его увеличении и уменьшении.

Отчет состоит из двух разделов и справки. В первом разделе раскры­ваются состав и движение собственного капитала: уставный капитал, до­бавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль про­шлых лет (непокрытый убыток).

Показатели «Изменения в учетной политике», «Результат от пере­оценки объектов основных средств», «Результат от пересчета иностран­ных валют», «Чистая прибыль», «Дивиденды», «Отчисления в резервный фонд» позволяют более полно раскрыть изменения в капитале.

Во втором разделе содержится информация об остатках и движении резервов организации, создаваемых за счет себестоимости продукции (ре­зервы на оплату отпусков работников, резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год, резерв на ремонт основных средств и др., преду­смотренные законодательством РФ и нормативными актами Минфина РФ).

В этот же раздел включены показатели, характеризующие наличие и движение резервов, созданных за счет прибыли организации (резерв по сомнительным долгам, резерв под обесценение вложений в ценные бумаги).

В отчете все представленные резервы объединены в следующие по­казатели: «Резервы, образованные в соответствии с законодательством», «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами», «Оценочные резервы» и «Резервы предстоящих расходов и платежей».

В отчете об изменении капитала представлены показатели стоимости чистых активов, используемые для оценки ликвидности организации. Под чистыми активами понимают разницу между суммой активов хозяйст­вующего субъекта, принимаемых к расчету, и суммой обязательств, при­нимаемых к расчету.

Наличие и движение (поступление и расходование) денежных средств представлены в форме №4 «Отчет о движении денежных средств» по видам деятельности.

В приказе Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» выделены следующие виды деятельности:

* текущая, под которой понимается деятельность организации, пре­следующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имею­щая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предме­том и целями деятельности, т. е. производством промышленной, сельско­хозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохо­зяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.;
* инвестиционная - деятельность организации, связанная с приобре­тением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их про­дажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на науч­но-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разра­ботки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим орга­низациям займов и т. п.);
* финансовая - деятельность организации, в результате которой из­меняется величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление дру­гими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.).

Детализация ряда показателей бухгалтерского баланса, характери­зующих качественную работу организации, приводится в форме №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». Вся инфор­мация, содержащаяся в этом отчете, позволяет проследить состояние и движение заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества, финансовых вложений и др.

В форме №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» некоммерческие организации представляют информацию по основной деятельности об остатках средств, поступивших в виде добровольных по­жертвований, членских взносов, и т. д., данные о поступлении указанных средств за отчетный период и остатках их на конец отчетного года.

Составной частью годовой бухгалтерской отчетности является пояс­нительная записка. Содержание пояснительной записки должно соответ­ствовать ПБУ 4 /99.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой отчетность?
2. Что является основанием для составления отчетности?
3. Какие виды отчетности вы знаете?
4. Назовите состав отчетности.
5. Какие требования предъявляются к отчетности?
6. Что понимается под достоверностью отчетности?
7. Что понимается под сводной отчетностью?
8. Что понимается под нейтральностью отчетности?
9. Что понимается под полнотой бухгалтерской отчетности?

**Словарь терминов и понятий**

**Аванс** — средства, выдаваемые заранее в счет покрытия предстоящих расходов или платежей.

**Автоматизированная (таблично-автоматизированная) форма** — форма учета, основанная на использовании в учете ЭВМ.

**Актив баланса** — часть бухгалтерского баланса, характеризующая на отчетную дату в денежном выражении активы организации, их состав и размещение.

**Активно-пассивные счета** — счета для учета расчетов. Сальдо (остаток) может быть либо дебетовым, либо кредитовым.

**Активные счета** — счета для учета имущества (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства»).

**Активы** — экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

**Акцепт** — согласие.

**Акцепт счета** — согласие плательщика оплатить счет.

**Аналитические счета** — счета, детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

**Аналитический учет** — система сбора и группировки учетной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

**Арифметическая проверка** — проверка правильности подсчета данных.

**Брак в производстве** — узлы, детали, полуфабрикаты и изделия, не отвечающие стандартам или техническим условиям. Они не могут быть использованы по прямому назначению.

**Брутто:** а) вес товара с упаковкой; б) валовой доход (без вычета расходов).

**Бухгалтерская запись (проводка)** — наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы по ним.

**Бухгалтерская отчетность** — система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

**Бухгалтерский баланс** — это способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам образования и назначению в денежной оценке на определенную дату.

**Бухгалтерский учет** — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

**Бюджетно-распределительные счета** — счета для распределения расходов по смежным отчетным периодам.

**Валюта:** а) денежная единица, лежащая в основе денежной системы страны; б) иностранные деньги, используемые в системе международных расчетов.

**Внеоборотные активы** — часть активов организации, срок полезного использования которых свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство и др.).

**Внутренняя отчетность** — отчетность, применяемая организацией для нужд управления финансовой, производственной и технологической деятельностью.

**Вспомогательные материалы** — материально-производственные запасы, не образующие материальной основы готового продукта, способствующие созданию нормальных условий работы основных средств, изменяющие качественные характеристики предметов труда и т. д.

**Готовая продукция** — составная часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам.

**Двойная запись** — отражение каждой хозяйственной операции в одинаковой сумме по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

**Дебиторская задолженность** — см. «Средства в расчетах».

**Дебиторы** — юридические и физические лица — должники организации.

**Денежные средства** — часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

**Добавочный капитал** — часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения средств сверх уставного капитала, изменения стоимости активов или их безвозмездного получения.

**Документация** — письменное разрешение на проведение операции и подтверждение ее совершения.

**Документооборот** — этапы движения документов от создания до передачи в архив.

**Документы (первичные, сводные)** — первичные документы предназначены для оформления хозяйственных операций. Сводные документы обобщают информацию однородных первичных документов.

**Долгосрочные активы** — часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

**Долгосрочные обязательства** — задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

**Долгосрочные финансовые вложения** — вложения денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

**Дополнительная запись (проводка)** — способ исправления ошибок в корреспонденции счетов, повторенных в разных учетных регистрах.

**Допущения** — базовые принципы бухгалтерского учета.

**Доходы будущих периодов** — доходы, полученные в одном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

**Забалансовые счета** — счета для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

**Заем** — взятые в долг деньги или имущество у других организаций (кроме банков) с обязательством их возврата.

**Запасные части** — часть материально-производственных запасов, предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей машин, оборудования и др.

**Затраты внепроизводственные** — расходы по продаже продукции. Учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

**Затраты на оплату труда** — вид затрат, включаемый в издержки производства и обращения.

**Затраты на производство** — расходы организации, связанные с производством продукции, работ и услуг.

**Инвентаризация** — проверка фактического наличия имущества в натуре.

**Инвестиция** — долгосрочное вложение средств в организацию с целью получения дохода или ее расширения.

**Калькуляционные счета** — счета для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ и услуг.

**Калькуляция** — расчет себестоимости единицы продукции, работ, услуг.

**Капитал** — стоимость вложенных собственниками активов и прибыль, накопленная за время функционирования организации.

**Капитальные вложения** — затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

**Кассовый ордер** — документ, оформляющий операции по поступлению и выдаче наличных денег из кассы.

**Коммерческие расходы** — затраты, связанные с продажей продукции.

**Контрарные счета** — счета, противоположные основным. Уменьшают оценку объектов, отраженную на основных счетах.

**Косвенные затраты** — затраты, относящиеся к двум и более видам выпускаемой продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида изделия включаются путем распределения.

**Корректурный способ** — способ исправления ошибок в документах.

**Котировка:** а) фиксирование цен на товарных биржах в течение рабочего дня; б) регистрация курса иностранной валюты или ценных бумаг.

**«Красное сторно»** — способ исправления неправильной корреспонденции счетов, основанный на вычитании неправильной записи.

**Краткосрочные обязательства** — это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

**Краткосрочные финансовые вложения** — вложения денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

**Кредит** — предоставление в долг товаров или денег.

**Кредит банковский** — денежные ссуды и платежные средства, выданные банками и другими кредитно-финансовыми организациями при уплате долгов.

**Кредит коммерческий** — предоставляется одной организацией другой в виде продажи товаров с отсрочкой платежа.

**Кредитор** — физическое или юридическое лицо, в пользу которого организация должна осуществлять платеж либо выполнить определенные действия.

**Кредиторская задолженность** — обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги и по прочим операциям, т. е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

**Материально-производственные запасы** — часть имущества, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

**Метод начисления.** Доходы признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором возникли исходя из условий сделки.

**Наличные расчеты** — форма денежных расчетов. Широко используется в обслуживании денежных доходов и расходов населения.

**Налог на добавленную стоимость** — форма изъятия в бюджет части прироста стоимости созданной в процессе производства товаров, работ, услуг.

**Незавершенное производство** — предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

**Нематериальные активы** — средства хозяйства, не обладающие материальными или физическими свойствами, обеспечивающие возможность получения дохода постоянно или в течение длительного времени.

**Непокрытый убыток** — финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

**Нераспределенная прибыль** — финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

**Нетто:** а) чистый вес товара (без упаковки); б) чистый доход за минусом расходов.

**Норма естественной убыли** — величина допустимых естественных потерь товаров от усушки, утруски при перевозке, перевалке, хранении.

**Оборот по счету** — сумма по операциям за отчетный период.

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам** — ведомость для проверки правильности записей по аналитическим счетам.

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам** — способ отражения и проверки полноты записей на синтетических счетах.

**Оборотные активы** — материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастания ликвидности.

**Обратные записи (проводки)** — способ исправления неправильной корреспонденции счетов.

**Обязательства** — задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой будущую передачу активов.

**Операционные счета** — счета для получения информации о затратах на производство продукции с целью подсчета ее себестоимости.

**Оправдательный документ** — документ, подтверждающий факт осуществления хозяйственной операции.

**Основные материалы** — часть материально-производственных запасов, образующих вещественную (материальную) основу готового продукта, например, металл, ткань, мука и т. п.

**Основные средства** — часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

**Основные счета** — счета для учета имущества организации, его источников и расчетов.

**Отклонение в стоимости материальных ценностей** — разница между фактической и учетной (нормативной, плановой) стоимостью заготовления материально-производственных запасов.

**Отчетная дата** — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

**Оценка** — способ выражения хозяйственных явлений в денежном измерении.

**Пассив баланса** — часть бухгалтерского баланса, в которой представлены источники образования и назначения активов.

**Пассивные счета** — счета, предназначенные для учета источников образования имущества (счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

**Первичный документ** — письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

**Первоначальная стоимость** — оценка, по которой к бухгалтерскому учету принимаются объекты основных средств, нематериальных и других активов.

**План счетов бухгалтерского учета** — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (синтетических и субсчетов).

**Платежное поручение** — письменное распоряжение плательщика обслуживающему его банку осуществить платеж.

**Подотчетные лица** — работники организации, получившие деньги под отчет на командировочные расходы и хозяйственные нужды.

**Положение (стандарты) по бухгалтерскому учету** — нормативный документ, обобщающий принципы и правила ведения бухгалтерского учета отдельных его объектов.

**Полуфабрикаты** — предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах предприятия, но нуждающиеся в дальнейшей доработке (на предприятии или за его пределами).

**Пользователи бухгалтерской информации** — администрация организации, сторонние пользователи с прямым и непрямым финансовым интересом.

**Поставщик** — юридическое (физическое) лицо, снабжающее организации материальными ресурсами, необходимыми для производства продукции, работ и услуг.

**Предметы обращения** — часть оборотных активов организации, предназначенных для продажи.

**Предметы труда** — часть имущества (оборотных активов) хозяйствующего субъекта, предназначенная для изготовления продукции (работ, услуг).

**Прибыль** — сумма превышения доходов над расходами.

**Принципы бухгалтерского учета** — универсальные положения, используемые при решении практических задач.

**Проверка документов по существу** — определение законности совершения операции.

**Проводка бухгалтерская (запись)** — обозначение корреспонденции счетов с указанием суммы по операции.

**Простая бухгалтерская проводка (запись)** — проводка, в которой корреспондируют только два счета.

**Простая форма** — форма учета, применяемая на предприятиях малого бизнеса с определенными условиями хозяйствования (отсутствие собственных основных средств).

**Прямые затраты** — затраты, непосредственно отнесенные на себестоимость конкретных видов продукции.

**Распорядительный документ** — документ, содержащий распоряжение на совершение хозяйственной операции.

**Расходы будущих периодов** — затраты, произведенные в отчетном периоде и подлежащие списанию в течение периода, к которому они относятся в порядке, устанавливаемом самой организацией.

**Расчетно-платежная ведомость** — регистр, применяемый для начисления и оплаты труда работников.

**Расчетный счет** — счет, открываемый организациям в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

**Регистры систематического учета** — документы, в которых группируются однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции.

**Регистры учетные** — документы, в которых осуществляются группировка и систематизация информации, отраженной в первичных документах.

**Регистры хронологические учета** — документы, в которых отражаются хозяйственные операции в порядке их совершения.

**Регулирующие счета** — счета, с помощью которых уточняют оценку объектов бухгалтерского учета, отраженных на основных счетах.

**Резерв на оплату отпусков** — источник средств для оплаты отпусков работников организации.

**Резервный капитал** — часть собственного капитала, создаваемого за счет прибыли для покрытия потерь, выплаты дивидендов при недостаточности других источников.

**Резервы предстоящих расходов** — часть капитала организации, созданного для выравнивания затрат по отчетным периодам (резерв на оплату отпусков работников и т. д.).

**Реквизит** — показатель документа.

**Сальдировать** — подсчитывать итоги, выводить остаток.

**Сальдо** — остаток на счету.

**Сальдовая ведомость по счетам аналитического учета** — ведомость остатков по аналитическим счетам.

**Себестоимость полная** — затраты на производство и продажу продукции.

**Себестоимость продукции** — затраты организации на производство продукции в размере стоимости используемых материальных, трудовых и иных ресурсов, а также стоимости потреблённых работ и услуг, выполненных сторонними организациями, в целях осуществления своей уставной деятельности.

**Себестоимость производственная** — затраты организации на производство продукции.

**Себестоимость цеховая** — затраты цехов на изготовление продукции.

**Синтетические счета** — счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

**Сложная бухгалтерская запись (проводка)** — проводка, в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или наоборот.

**Собирательно-распределительные счета** — счета для учета затрат с целью их распределения по объектам учета.

**Собственный капитал** — часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли.

**Средняя себестоимость** — способ оценки материалов при отпуске в производство, исчислимый делением стоимости всех материалов на количество единиц данного вида ценностей.

**Средства в расчетах** — долги предприятий и лиц данному хозяйственному органу.

**Средства производства** — совокупность средств труда и предметов труда, необходимых для осуществления процесса производства.

**Ссуда** — денежные средства (имущество), предоставляемые во временное пользование. Оформляется договором займа.

**Стандарт (нормы)** — комплекс документально оформленных правил ведения бухгалтерского учета.

**Статья бухгалтерского баланса** — элемент актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества или источников его образования.

**Субсчет** — способ группировки информации, содержащейся на аналитических счетах; занимает промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами.

**Сырье** — часть материально-производственных запасов организации, образующая материальную основу готового продукта (продукты сельского хозяйства и добывающей промышленности).

**Таксировка** — расценка документов.

**Тара** — часть материально-производственных запасов организации, предназначенных для упаковки, хранения материалов и готовой продукции.

**Текущие активы** — часть экономических ресурсов, используемых в пределах установленного лимита времени (до одного года).

**Товары** — часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без доработки.

**Топливо** — часть материально-производственных запасов организации, используемых для осуществления технологических процессов, хозяйственных целей в качестве горючего.

**Требования** — основные принципы бухгалтерского учета, означающие соблюдение принятых правил организации и ведения бухгалтерского учета.

**Убытки** — потеря активов по разным причинам (нерациональное хозяйствование, стихийные бедствия и др.).

**Уставный капитал** — первоначально инвестированный капитал.

**Учетная политика** — выбранная самой организацией совокупность методических способов ведения бухгалтерского учета.

**Фактическая себестоимость материально-производственных запасов** — сумма фактических затрат на приобретение запасов, за исключением возмещаемых налогов.

**Финансово-результатные счета** — счета для выявления результата от хозяйственной деятельности организации.

**Финансовые вложения** — инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

**Финансовый учет** — бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних пользователей.

**ФИФО** — способ оценки материалов при отпуске в производство: первая партия к поступлению, первая партия в расход.

**Формальная проверка документов** — проверка полноты и правильности заполнения документов.

**Хозяйственная операция** — факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учете.

**Хозяйствующий субъект** — самостоятельная хозяйственная единица.

**Хронологическая запись** — регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

**Шахматная оборотная ведомость** — способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.

**Юридическое лицо** — организация, имеющая в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении собственное имущество и отвечающая этим имуществом по своим обязательствам. Юридическое лицо приобретает и осуществляет от своего имени имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности истца и ответчика в суде.

**Список литературы**

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
3. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. — М.: Проспект, 2010.
4. Гусева Т.М. Бухгалтерский учет / Т.М. Гусева, Т.Н. Ше­ина. — М.: Проспект, 2010.
5. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. — N1: Фи­нансы и статистика, 2008.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. — М.: ИНФРА-М, 2008.
7. *Рябова, М. А.* Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / М. А. Рябова, Н. А. Богданова. - Ульяновск : УлГТУ, 2009. - 158 с
8. Швецкая В.М. Бухгалтерское дело / В.М. Швецкая, Н.А. Головко. — М.: НТК «Дашков и К0», 2008.