

Т.А. Мирошниченко
З.В. Удалова

Основы бухгалтерского учета

Учебное пособие

п. Персиановский
2013

УДК 657.01 (075.8)

ББК 65.052

М64

Рецензенты:

доктор экон. наук, профессор кафедры аудита ФГБОУ ВПО РГЭУ «РИНХ»,

И.Н. Богатая

доктор экон. наук, профессор кафедры управления и предпринимательства ДонГАУ,

О.Н. Фетюхина

Мирошниченко, Т.А.

М 64 **Основы бухгалтерского учета:** учебное пособие / Т.А. Мирошниченко, З.В. Удалова.
- п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2013. – 252 с.

ISBN 978-5-98252-201-6

Учебное пособие написано в соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. В учебном пособии раскрыты основополагающие принципы бухгалтерского учета, его сущность и значение; описаны предмет, объекты и метод бухгалтерского учета; изложено понятие первичного наблюдения, документирования, двойной записи и балансового метода обобщения информации; отражена методика учета важнейших хозяйственных процессов и операций; уделено внимание вопросам стоимостной оценки и калькулирования себестоимости; рассмотрены формы, процедуры бухгалтерского учета и учетные регистры; даны основы формирования бухгалтерской отчетности, учетной политики и организации бухгалтерского учета; приведены характеристика и этика бухгалтерской профессии и профессиональные организации.

Учебное пособие иллюстрировано таблицами, рисунками, в конце каждого раздела приводятся практические задания, контрольные вопросы, тесты для контроля знаний.

Учебное пособие предназначено для студентов, аспирантов и преподавателей высших учебных заведений, слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов.

УДК 657.1:657.6

ББК 65.052

Рекомендовано к изданию методическим Советом ДонГАУ в качестве учебного пособия (протокол № 10 от 17 декабря 2013 г.)

ISBN 978-5-98252-201-6

© Мирошниченко Т.А.,

Удалова З.В., 2013

© Донской государственный аграрный университет, 2013

Содержание

| | |
|---|------------|
| Введение | 5 |
| Глава 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета | 6 |
| 1.1. Историческое развитие бухгалтерского учета | 6 |
| 1.2. Характеристика хозяйственного учета | 18 |
| 1.3. Содержание, цели, задачи и функции бухгалтерского учета | 21 |
| 1.4. Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономике | 24 |
| 1.5. основополагающие принципы бухгалтерского учета | 27 |
| 1.6. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации | 30 |
| 1.7. Международные стандарты финансовой отчетности и их влияние на развитие бухгалтерского учета в России | 34 |
| Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета | 42 |
| 2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика объектов его наблюдения | 42 |
| 2.2. Классификация имущества экономического субъекта и источников его формирования | 43 |
| 2.3. Основные методические приемы бухгалтерского учета..... | 52 |
| 3. Балансовое обобщение..... | 63 |
| 3.1. Сущность и назначение бухгалтерского баланса | 63 |
| 3.2. Строение, структура бухгалтерского баланса и требования, предъявляемые к нему | 64 |
| 3.3. Классификация и виды балансов..... | 68 |
| 3.3. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс | 75 |
| 4. Стоимостное измерение, виды оценок | 88 |
| 4.1. Стоимостная оценка объектов бухгалтерского учета и ее принципы.... | 88 |
| 4.2. Виды оценок, применяемых в бухгалтерском учете | 90 |
| 4.3. Понятие калькуляции и ее виды | 93 |
| 5. Бухгалтерские счета и двойная запись | 103 |
| 5.1. Сущность, назначение и строение бухгалтерских счетов..... | 103 |
| 5.2. Двойная запись фактов хозяйственной жизни по счетам бухгалтерского учета..... | 109 |
| 5.3. Бухгалтерские проводки и их классификация | 113 |
| 5.6. План счетов бухгалтерского учета и его характеристика..... | 115 |
| 5.7. Классификация счетов бухгалтерского учета | 117 |
| 5.8. Обобщение данных счетов бухгалтерского учета | 121 |
| 6. Первичное наблюдение (документация, документооборот, инвентаризация)..... | 140 |
| 6.1. Первичное наблюдение, бухгалтерские документы и их назначение ... | 140 |
| 6.2. Классификация бухгалтерских документов | 141 |
| 6.3. Реквизиты и формы документов, требования к их оформлению..... | 142 |

| | |
|---|------------|
| 6.4. Организация документооборота..... | 145 |
| 6.5. Проверка, обработка и хранение документов..... | 146 |
| 6.6. Понятие инвентаризации и ее виды..... | 148 |
| 6.7. Порядок проведения инвентаризации..... | 149 |
| 6.8. Оценка и отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и отчетности..... | 152 |
| 7. Модели текущего учета основных хозяйственных процессов..... | 164 |
| 7.1. Учет процесса заготовления (снабжения)..... | 164 |
| 7.2. Учет процесса производства..... | 167 |
| 7.3. Учет процесса продаж..... | 172 |
| 8. Учетные регистры, формы и процедуры бухгалтерского учета..... | 184 |
| 8.1. Учетные регистры, их виды и содержание..... | 184 |
| 8.2. Процедура записей в регистры бухгалтерского учета, этапы процедуры, контрольные моменты..... | 186 |
| 8.3. Способы выявления и исправления ошибок в учетных записях..... | 187 |
| 8.4. Формы бухгалтерского учета..... | 188 |
| 9. Основы бухгалтерской отчетности..... | 202 |
| 9.1. Сущность, назначение и виды бухгалтерской отчетности..... | 202 |
| 9.2. Состав бухгалтерской отчетности и требования по ее формированию.. | 203 |
| 10. Учетная политика и организация бухгалтерского учета..... | 210 |
| 10.1. Понятие, значение и функции учетной политики..... | 210 |
| 10.2. Методические, организационные и технические аспекты учетной политики..... | 213 |
| 10.3. Принципы и значение организации бухгалтерского учета..... | 215 |
| 10.4. Централизация и децентрализация бухгалтерского учета..... | 216 |
| 10.5. Процедуры бухгалтерского учета. Этапы процедуры и контрольные моменты..... | 220 |
| 10.6. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера..... | 221 |
| 11. Бухгалтерская профессия и профессиональные организации..... | 234 |
| 11.1. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика..... | 234 |
| 11.2. Международные и национальные профессиональные организации бухгалтеров..... | 238 |
| Библиография..... | 246 |
| Приложения..... | 249 |

Введение

Бухгалтерский учет как наука существует и развивается на протяжении многих столетий. Вся хозяйственная жизнь экономического субъекта с давних пор отражается в системе бухгалтерского учета. Именно учетно-экономической информации принадлежит ведущая роль в общей совокупности всех информационных потоков.

В настоящее время бухгалтерский учет - это динамично развивающаяся наука, которая в современном её понимании является основой для принятия эффективных управленческих решений. Прикладной бухгалтерский учет базируется, прежде всего, на знании теории бухгалтерского учета, его основополагающих принципов и правил отражения информации в данной системе, что дает возможность получить качественную, достоверную и полную картину, отражающую состояние и развитие организации. Бухгалтерский учет, способствуя обеспечению важнейших принципов управления – конкретности и объективности, призван обеспечить пользователей на всех иерархических уровнях содержательной и достоверной информацией.

В связи с этим освоение основ бухгалтерского учета важно для формирования профессиональных и деловых качеств руководящих работников, экономистов, бухгалтеров, аудиторов, финансистов и других работников, занятых в экономической сфере деятельности.

«Основу бухгалтерского учета составляют принятые допущения и требования, предъявляемые к самому учету. Допущения вытекают из принципов, требования — из правил. Состав принципов и правил, а соответственно, виды допущений и требований, меняется в зависимости от изменений в хозяйственной жизни страны», - считал Я.В. Соколов [40].

В данном учебном пособии изложены основные методологические концепции, принципы и положения бухгалтерского учета с учетом современных требований и международного опыта.

Учебное пособие предназначено для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика», а так же для всех изучающих бухгалтерский учет и повышающих свою квалификацию в области бухгалтерского учета.

Данное учебное пособие позволяет последовательно изучить и освоить историческое развитие и принципы бухгалтерского учета, его предмет и объекты, метод бухгалтерского учета и основные его элементы, их содержание и суть.

Глава 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета

1.1. Историческое развитие бухгалтерского учета

«Без бухгалтерского учета мир был бы неуправляемым и люди не смогли бы понимать друг друга».

Ф. де Эскобар

История бухгалтерского учета насчитывает уже почти шесть тысячелетий. Его вызвала к жизни хозяйственная деятельность человека.

Хозяйственный учет возник и развивался одновременно с появлением и развитием человеческой цивилизации. Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях [10].

В течение первых тысячелетий менялись как объекты, так и методы бухгалтерского учета в рамках простой униграфической бухгалтерии. Цель униграфического учета: адекватно отражать имеющееся имущество и расчеты между участниками хозяйственного оборота. В этот период были выработаны такие приемы, как счета, систематизирующие учитываемые объекты, инвентаризация, регистрирующая их, контокоррент (взаиморасчет) и смета. На счетах каждая счетная запись отражалась только один раз в дебете или кредите одного счета. Отсутствовали единый денежный измеритель, двойная запись, баланс.

Униграфический учет (простая бухгалтерия) информационно воспроизводил факты хозяйственной жизни в тех единицах измерения, в которых они возникали. В своем развитии он прошел пять этапов:

- инвентарный учет;
- контокоррент;
- деньги, выступающие объектом учета;
- деньги как объект учета слились с учетом расчетов;
- деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря.

На начальном этапе униграфического учета (инвентарный учет) фиксировались только остатки вещественных ценностей на материальных носителях. В качестве последних применялись папирус (Древний Египет), глиняные таблички и черепки (Ассирия и Вавилон) и т. д. Особенности материальных носителей влияли на структуру учетных регистров и организацию записей [25].

Существуют многочисленные свидетельства ведения учетных записей во времена создания Александром Македонским одной из величайших империй. В 332 г. до н.э. им была основана Александрия, где позднее собрана наиболее выдающаяся библиотека древнего мира. Она насчитывала более 500000 рукописей. В те далекие времена египетские землевладельцы платили налоги зерном и льном за использование вод Нила для орошения полей. Сборщики налогов со-

ставляли рукописи в получении налога, рисуя иероглифы зерна и льна на стенах домов землевладельцев.

По мнению археологов, глиняные знаки, обнаруженные в значительном количестве в Месопотамии, служили также для расписки в получении налогов [42].

Уже в Древнем Египте во II тыс. до н. э. возник приходно-расходный учет (текущий). На папирусах уже не просто велась опись остатков, а фиксировалось каждое действие. Цель учета состояла в проверке достоверности получения и выдачи материальных ценностей. Отпуск материальных ценностей оформлялся тремя лицами на основании документа с резолюцией уполномоченного лица: «подлежит выдаче». Один человек отмечал на папирусе количество ценностей, намеченных к отпуску, другой - фактический отпуск, а третий делал отметки о выявленных отклонениях. Но самым существенным моментом материального учета следует признать ежедневное выведение остатков. Конечный остаток сопоставлялся с фактическим наличием ценностей. В случае выявления расхождений указывались их причины и на чей счет отнесена недостача. Именно на этом этапе зарождается синтетический и аналитический учет. Например, синтетическому счету «зерновые» соответствовали аналитические счета: «пшеница», «ячмень», «рис» и т. д.

Таким образом, использование папируса и пергамента привело к возникновению учета на «свободных листах», глиняных таблиц и черепков - «карточек», а распространение бумаги надолго сделало книгу главным видом учетных регистров. В них производился учет всего имущества, находящегося в хозяйстве, в натуральных измерителях. Это привело к возникновению инвентарей, описей, списков разной степени обширности. Но инвентари, имевшиеся практически у всех народов древности, фиксировали лишь остатки.

Со временем «учетные работники» заметили, что вещи, входящие в инвентарь, могут иметь как индивидуальные признаки (скот, строения), которые относительно легко описать, так и их родовые признаки, позволяющие группировать их по единому признаку, например деньги. Это предопределило возникновение условных учетных единиц измерения. В Древнем Вавилоне, в частности, появились «условный кирпич» и «человеко-день». Использование условных учетных единиц позволило отойти от натуралистической концепции учета, а выделение родовых признаков привело к появлению счетов.

В Вавилоне в XVIII в. до н. э. зарождаются отдельные правовые аспекты бухгалтерского учета, закрепленные законодательно. Так, законы Хаммураби предписывали купцам вести самостоятельный учет, храмам - государственное счетоводство, передача денег без расписки считалась недействительной.

По мере углубления товарных отношений появляется контокоррент (счета расчетов). Так, уже в своде законов Хаммураби выделяются два типа расчетных операций по хранению имущества на государственных и храмовых складах: бесплатные (депозит) и платные.

Функции банков выполняли храмы и торговые общества. Фонд их средств формировался за счет вкладов участников. Он подразделялся на основной и оборотный капитал. За счет основного капитала предоставлялись про-

центные ссуды, а за счет оборотного капитала погашались текущие затраты по купеческим операциям.

Расчеты производились в рамках натурального хозяйства и ограничивались выдачей ссуд и сбором натуральных податей. Например, в Вавилоне вклады клиентов в виде зерновых хранились на складах субъектов, ведущих кредитование. Последние по поручению владельцев переводили их в фиск (налоги). Безналичные расчеты осуществлялись зерном.

Позже расчеты велись в весовых, денежных и натуральных единицах. Записи производились на глине, что затрудняло ежедневное отражение операций на текущих счетах. Оперативный учет отсутствовал, т. е. обороты по дням постепенно не накапливались. Данное обстоятельство породило первичные документы.

Счета заполнялись на основе первичных документов, заверенных печатью. Бухгалтерия тех времен еще не знала таких категорий, как «дебет» и «кредит».

Профессия бухгалтера имеет большое наследие не только потому, что она является одной из древнейших профессий, но, главным образом, в силу того, что искусство записи и соизмерение впервые нашли применение в качестве инструмента учета.

Египтяне и вавилоняне первыми использовали письменность для записи учетной информации. Археолог Леонард Катрель пишет, что они, возможно, имели систему письменности, чтобы вести записи урожая зерна и поголовья скота. Историк Вилл Дюрант отмечает, что письменность, похоже, возникла как продукт и средство торговли. Она первоначально служила для нужд бухгалтерского учета, который стал необходим с расширением городов и экономики храмов. В основу этого раннего письма положены иероглифы, обозначающие, например, винные кувшины и коровьи головы. Затем, исходя из потребностей учета, письмо упростилось, появился алфавит. Все алфавиты, которые используются сейчас, берут свое начало с Сикайского полуострова.

Постепенно алфавит распространился и достиг Греции. Используя его, греки сумели создать свой алфавит. Анализируя структуру языка, они создали грамматику и синтаксис.

Практика использования цифр для осуществления элементарных арифметических операций столь же древняя, как и искусство письма. Искусство вычислений (учет) возникло для того, чтобы удовлетворить нужды индивидуумов и государства.

С появлением потребности в учете личного имущества - домашних животных, земли, бушелей пшеницы и т. д. - математика сделала гигантский шаг вперед. Имущество стало облагаться налогами. Система счисления представляла собой черточки, линии и точки, наносившиеся на глиняные таблички. Со временем вместо набора символов (одних - для коров, других - для бушелей пшеницы) стал использоваться единый набор символов для всех объектов. Им стали цифры, названные один, два, три, четыре, пять и т. д. Абстрагирование чисел побудило человечество расширить область их использования. Таким образом, это был первый шаг к элементарным математическим операциям [25].

Для осуществления этих операций потребовалась система записей. Греки классического периода для облегчения счета использовали одну единицу, пять единиц, пять десятков единиц и пять сотен единиц. Однако знаки не могли считаться числами, так как создавались на базе алфавитной системы. Они больше представляли собой обозначения, заимствованные у букв, нежели названия цифр.

В отличие от большинства других культур греки считали и писали слева направо. Они также производили записи по горизонтали и вертикали. Со временем и эта система стала неудобной для проведения элементарных вычислений, вследствие чего появилась потребность в механическом средстве, которым стали счеты. Помимо счет греки применяли и таблицу умножения, знание которой считалось обязательным.

Численная система первично использовалась в учете для выражения экономических операций либо в качественном, либо в стоимостном выражении. Назрела необходимость введения стандарта измерения для того, чтобы контрагенты, участвующие в операциях, могли сравнить стоимость обмениваемых предметов. Для удовлетворения этих потребностей греки изобрели системы мер, весов и чеканки.

Среди находок микенской Греции (XV - XIV вв. до н. э.) исследователями обнаружены «деньги» - большие куски меди около тридцати килограммов, имитирующие высушенную бычью шкуру. Наряду с ними найдены мелкие «деньги» - в виде небольших каменных кружков с цифрами. Имелась и «валюта» - золотые бычьи головы, которые обнаружены в других регионах Эгейского моря. Но данные «деньги», не служили монетами, а считались мерой стоимости, зафиксированной весом. Греки хранили их как сокровища на своих полях или в храмах задолго до того, как эти «деньги» стали использоваться в качестве средства обмена.

В VII - VI вв. до н. э. с возрастанием роли правительства произошли изменения в социальной и военных сферах деятельности, которые потребовали увеличения расходов для выплат купцам, архитекторам и другим должностным лицам. Мрамор, металл, строевой лес и другие товары импортировались из-за границы. Все совершаемые операции оплачивались драгоценными слитками, и упрощение расчетов подталкивало к использованию чеканных денег. Удобство, в основном, послужило главной причиной их применения. Другим фактором развития монетной чеканки следует считать заинтересованность центрального правительства в получении прибыли от монополии на нее, которая подтверждалась, как правило, изображением на монетах портрета и имени правителя. С появлением государственной системы меры и веса деньги превращаются в объект учета.

Самые ранние монеты чеканили из естественной смеси золота и серебра, называемой «электроном». На монетах, имевших форму боба, стояло клеймо, гарантирующее вес и чистоту металла. Через 200 лет все греческие города (полисы) имели свои монеты. При этом предпочтение отдавалось серебряной.

Имена изобретателей первых монет остаются неизвестными. Появление первых монет в большинстве источников датируется VII в. до н. э. и часто свя-

зывают с правителем Лидии Крезом. Первым греческим городом, начавшим чеканить деньги, был Аргос, но первым греческим городом, пустившим их в оборот, - Айгина. Благодаря обширным связям с другими городами Греции, айгинский стандарт распространился по всему восточному Средиземноморью.

Первые бумажные деньги появились в Китае около 650 г. н. э., тогда как в Европе первые «платежные обязательства», написанные на бумаге, вошли в обиход в XVII в.

«Золотой век» в Афинах считается временем расцвета демократии, т. е. власти народа. В это время все свободные граждане получили право участвовать в управлении государством. Главным государственным учреждением являлось народное собрание.

Должностные лица, которые управляли общественными фондами, в обязательном порядке подвергались контролю и ревизии по истечении сроков их полномочий. Они представляли на проверку свои отчеты палате «аудиторов» (ревизоров), полномочия которых вытекали из афинской конституции. «Ревизоры» проверяли то, как должностные лица распоряжаются общественными фондами в соответствии с волей народа и существующими законами. Результаты их работы выносились на рассмотрение в суд.

Должностные лица до окончания проверки их отчетов не имели права покидать страну. Им не разрешалось распоряжаться своим имуществом, выносить на голосование решения или принимать поправки. Данные правовые требования делали управление общественными фондами более эффективным. Кроме того, должностным лицам надлежало хранить отчеты за полученные и потраченные суммы, авторитарные указы и другие документы в палате совета. Это требование предписывалось для проведения проверок тремя палатами государственных «ревизоров».

«Аудит» базировался на объективной письменно зафиксированной информации. Основной функцией ревизии признавалось выявление мошенничества.

После проверки отчетов «бухгалтеры» созывали должностных лиц для представления отчетов и проведения их проверки еще раз, публично. Затем отчеты передавались в суд для общественных слушаний. Суды принимали решения в отношении имевших место финансовых нарушений.

Результаты работы «ревизоров» гравировались на мраморе и выставлялись на всеобщее обозрение, чтобы каждый гражданин был информирован об управлении общественными фондами.

Помимо перечисленных проверок «бухгалтеры» проводили ревизии, результаты которых не подлежали разглашению. В частности, проверялась правильность оплаты наемных отрядов. Громадные размеры фондов для оплаты наемников, а также слабый учет средств, расходуемых на данные цели (платежные ведомости выписывались не всегда), создавали большие возможности для мошенничества, особенно при составлении реестров [25].

В сфере финансов и кредитования Греции деньги начали использовать в конце V - начале II в. до н. э. Это было вызвано всеобщим недоверием населения к государству и другим лицам в силу его чрезвычайной бедности. Более то-

го, информация о других иностранных «фирмах» и рынках была ограниченной. Население предпочитало хранить свои монеты запечатанными в амфорах и закопанными на полях.

И только с появлением банков деньги начали активно способствовать дальнейшему развитию бухгалтерского учета. Первые банки появились в Греции в V в. до н. э. Они предназначались только для хранения денежных вкладов, и расчеты в них велись весовыми деньгами. Это сдерживало развитие безналичных расчетов в банковской бухгалтерии.

Начало современному учету было положено в Лидии - родине легендарного Креза (выражение «богат как Крез» до сих пор обозначает несметное богатство). Оживленная торговля между полисами вызвала у торговцев необходимость при переезде менять одни деньги на другие (другой системы и курса). Это обстоятельство породило банки и банкиров. Сначала появились простые менялы. Они имели свои столы (по-гречески «трапезы») в самом людном месте, проверяли монеты и обменивали их по определенному курсу за плату (аллагэ). Их так и называли - трапезитами (буквально «человек за столом»). Трапезы впервые упоминаются в литературе в 520 г. до н. э.

Проверка монет требовала высокой квалификации. Надлежало знать содержание металла в монетах, их курс в отдельных полисах, определять степень износа денег и их подлинность.

Свободные граждане Греции считали недостойным заниматься коммерцией, предпочитая ей искусство, философию, политику, спорт. Поэтому банкирами становились выходцы из рабов. Наиболее талантливые из них, обогатившие хозяина и нажившие капитал, покупали свободу и получали статус метека. Так называли бывших рабов и чужестранцев. Имена метеков вносились в специальные списки. Они платили особый налог - метекион, и, кроме него, еще один, символический, в три оболы (обол - мелкая монета), как свидетельство рабского происхождения. Кроме того, метеки финансировали военные расходы. При неуплате налогов метеков сажали в тюрьму, а после конфискации имущества продавали в рабство. Только в исключительных случаях (при большом богатстве или за особые заслуги) метеки могли стать полноправными гражданами. В ходе обмена метеки-трапезиты быстро накопили свободные денежные средства и к концу века создали банки - трапезы.

Деятельность банков-трапез включала операции по вкладам, выдачу кредитов, поручительство и традиционный обмен и размен денег.

К основным достижениям в банковской бухгалтерии можно отнести учет безналичных расчетов, т. е. перевод средств клиентов по их счетам. С появлением банковского учета деньги как объект учета сливаются с учетом расчетов. Взнос или перевод оформлялись «платежными поручениями», которые назывались «диаграфэ». При выдаче денег применялся такой же порядок, но мог использоваться и «симбол» - кольцо-печатка владельца вклада, разломанная пополам монета или даже глиняная табличка. Вклад переводили или получали, предъявляя «диаграфэ» или «симбол». Текущий учет безналичных расчетов включал в себя запись имени вкладчика, суммы вклада, третьих лиц (получателя, поручителя). Остается загадкой технология бухгалтерских записей. Банкиры

вели их сами. Им пришлось заново изобретать бухгалтерские приемы. На Востоке (Древний Египет, Шумер, Вавилон) уже несколько лет умело пользовались приходно-расходными счетами. Но эти цивилизации к тому времени погибли, а трудности коммуникации делали изобретения в бухгалтерии уникальными.

В дошедших до наших дней письменных источниках упоминается древнегреческий способ вычеркивания записанной ранее информации (корректирный способ). Так, например, учитывали долги по налогам и их погашение. Слово «вычеркивать» в смысле «аннулировать» долги используется до сих пор в ряде европейских языков.

В Древнем Риме банковский учет включал два вида записей - в книге банкира со счетами клиентов и в приходно-расходной книге денежных средств. Приходно - расходный учет к этому времени уже существовал не одно тысячелетие. А вот счета клиентов «рацио» с позиций банкира приобрели иные обозначения: не приход и расход, а дебет и кредит. Дебет переводится - «он должен», а кредит - «он имеет». Клиенты и банкиры становились дебиторами (должниками) и кредиторами (верителями). Это изменение оказалось решающим для развития бухгалтерии и «затмило» приходно-расходные счета. Деньги как объект учета сливаются с учетом расчетов.

Благодаря грекам в Египте, а затем в Древнем Риме появились банки и связанная с ними терминология. Латинское слово «кредит» стало бухгалтерским термином, обозначающим понятие «иметь», «имеет». От Рима он перешел в средневековую Италию, от нее - в Европу, затем - в другие страны, а во время Петра I — и в Россию. Древнегреческий банковский термин пережил два с лишним тысячелетия.

Поскольку в Древней Греции отсутствовали соответствующие правовые нормы, то потребовать от банкиров через суд ознакомиться с документами не имели права ни клиент, ни поручитель. Юридически не были защищены и банкиры, так как договоры с лицами, берущими кредит, не заключались письменно.

Римляне любили и совершенствовали бухгалтерию. Банки и деньги они заимствовали у греков. Но Рим сделал бухгалтерию юридически достоверной. Акцент смещался с первичных документов на бухгалтерские регистры (счета). Бухгалтеры использовали три основных регистра: в первой книге (памятной, или мемориал) ежедневно записывались факты хозяйственной жизни. Кодексы предназначались для систематической записи. В одном из них отражались счета денежных средств и расчетов в стоимостном измерителе, а в другом - все материально-вещественные счета (зерна, масла, вина, скота и т. д.) в натуральных единицах измерения. По счетам кодексов выводились сальдо.

Большинство исследователей придерживается мнения, что записи в регистрах имели двусторонний характер. Приход записывался слева, а расход - справа. При регистрации долгов использовались такие термины, как «дебет» и «кредит». Каждый факт хозяйственной жизни отражался как бухгалтерская проводка: «от - к (кому)». Однако данные бухгалтерские проводки показывали только движение денежных средств по кассе и расчеты с дебиторами и кредиторами.

Деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря, когда денежные средства, расчеты и материально-вещественные ценности стали учитывать в денежном измерителе и кодекс превратился в Главную книгу.

Следующий этап – появление «простой» бухгалтерии, которая представляла систему сплошного и систематического наблюдения за ходом хозяйственного процесса. Она позволила создать единую систему учета и взять под контроль все материальные и денежные средства предприятия, а также его расчеты. Но эта система имела и существенные отрицательные моменты: в учете отсутствовало зеркальное отражение, изначально в него проникло слишком много условностей и допущений; он носил четко регистрационный характер; не раскрывался юридический и экономический смысл всех приводимых в нем фактов; не применялись учетные средства для определения цели хозяйства – суммы прибыли; отсутствовали итоги, позволяющие контролировать правильность учетных записей.

24 августа 476 г. – дата низложения последнего императора Римской империи Ромула Августа. Согласно историческому календарю, античный мир кончился и началось средневековье. Но традиции римской бухгалтерии продолжали сохраняться. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовала концепция римского права и возникновение торгового (хозяйственного) права [25].

Развитие учета в период раннего средневековья было замедленным. Распад Греко-римской культуры, нашествие древнегерманских племен вандалов и варваров привели в упадок всю экономику. Так, в 410 г. н.э. они захватили и в 455 г. разбили Рим. Гунны под предводительством Атиллы проникли за пределы России, гоня североевропейские племена дальше на запад. Англы и Саксы, захватившие Англию, положили начало англо-саксонской культуре. В хаосе войны и разрушения была погребена древнегреческая цивилизация. В 646 г. в захваченной арабами Александрии уничтожена великая библиотека Александра Македонского. Однако позже арабы в Багдаде создали крупный научный центр первого тысячелетия. Они перенесли из Индии одно из главных открытий человеческой мысли – понятие нуля. Великий арабский математик Аль-Хорезми написал книгу по математике, где встречается термин «алгебра». В этой работе было введение числа «ноль» и понятие числового разряда, которые легли в основу современной системы исчисления. Новые знания распространились за пределы Багдада и через африканское побережье достигли Испании [42].

В эпоху средневековья формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия. Камеральная исходила из того, что основным объектом учета признавалась касса, ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы устанавливались заранее. Простая бухгалтерия предполагала учет имущества, включая кассу.

Учет кассовых операций требовал соответствующего контроля, вследствие чего он сводился к разделению: операции параллельно отражали два бухгалтера, а ключи от сундуков, в которых хранились деньги, находились у кассира, бухгалтера и посредника (лица, которому вручали ключ перед вскрытием

кассы). Например, в Новой Испании (1531 г.) сундук-касса имел три замка и вскрывался только в присутствии трех лиц, каждое из которых имело ключ только от одного замка. В кассе хранилась кассовая книга, переплетенная, прошнурованная с указанием числа пронумерованных страниц. На каждом листе книги проставлялась печать и подпись. В первой части книги записывались приходные, во второй - расходные операции. Копия этой книги велась в бухгалтерии, и один раз в шесть месяцев записи обеих книг сверялись [25].

Относительно полный учет в это время применялся в церквях и монастырях, где были сосредоточены имущественные ценности. В этот период (1086 г.) хозяйственный учет вели в виде Книги кадастра в Англии, где была отражена опись имущества, земли, скота и др. В дальнейшем с оживлением торговли, учет начинает развиваться весьма быстрыми темпами. На развитие учета в дальнейшем существенное влияние оказали такие события, как изобретение треугольного паруса и открытие Христофором Колумбом берегов Америки. С открытием Нового Света и новых торговых путей центр коммерции переместился в Испанию и Португалию, а затем в Антверпен и Нидерланды. Вполне естественно, что итальянская система учета должна распространиться и на другие страны [10].

Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной (дебетово-кредитовой) записи. Научная разработка закона двойной записи хозяйственных операций и разных способов его применения возникла в средние века.

По наиболее ранним свидетельствам двойной бухгалтерии, известным в настоящее время, невозможно достоверно установить время и место ее появления. До наших дней сохранилась лишь незначительная часть средневековых учетных книг, наиболее ранние образцы, скорее всего, безвозвратно утеряны. Поэтому историки вынуждены довольствоваться гипотезами.

Несмотря на это, в настоящее время значительных расхождений по этому вопросу не наблюдается. Практически ни у кого нет сомнений в том, что местом возникновения двойной бухгалтерии является Северная Италия. Также почти общепринято, что временем ее появления является XIII век. Так, Р. де Рувер полагает, что двойная бухгалтерия появилась в период с 1250 по 1350 гг. в нескольких городах Северной Италии [44].

Найденная в муниципальных записях Генуи система двойной записи датируется 1340 г. Еще более ранняя двойная запись обнаружена во флорентийской торговой фирме (1299-1300 гг.), а также фирме, торговавшей в провинции Шампань (Франция) [39].

Развитию бухгалтерии способствовало великое изобретение XV столетия — книгопечатание. В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах, друг Леонардо да Винчи - Лука Пачоли, в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Совокупность всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Несколько позже система получит название «староитальянской».

В своем трактате «О счетах и записях» Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг - мемориала (памятной книги), журнала, Главной книги, копировальной книги для копий

писем и инвентарной книги, включающей подробный перечень имущества собственника, описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить безусловно целесообразную систему счетов и книг.

В настоящее время все историки науки сходятся во мнении, что Лука Пачоли только описал уже сложившуюся до него систему. Один из великих бухгалтеров - ученый Фабио Беста (1845 - 1923) объявил, что «Трактат о счетах и записях» написан одним из преподавателей коммерческой школы в Венеции и только вставлен Пачоли в текст «Суммы». Согласно другой версии, «Сумма» — это на три четверти пересказ книги Фибоначчи (1170 - 1228). Однако у Фибоначчи ничего не говорится о бухгалтерии.

Сегодня достоверно известно, что первая книга, в которой описывалась система двойной записи, - книга Бенедетто Котрульи «О торговле и современном купце», написанная от руки в 1458 г., Патриззи отредактировал и напечатал её только 1573 г. Поэтому книга Луки Пачоли признается всеми историками науки как первая печатная работа, давшая толчок развитию новой системы бухгалтерского учета. И поскольку в книге к тому же рассматривались и обобщались все достижения в области математики того времени, то современники вполне заслуженно называли ее «суммой знаний». Об этом говорит и эпитафия к книге: «То, что в пыли валялось и томилось забытым в темнице. Лука нашел для тебя, друг и читатель».

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс, все факты хозяйственной жизни стали отражаться дважды по дебету одного счета и кредиту другого [25].

Джиованни Антонио Тальенте (1525), введя название «двойная бухгалтерия», подчеркнул тем самым, что если в учете отсутствует двойная запись, то нет оснований и для бухгалтерии. Однако, как объяснить природу двойной записи, оставалось неясным. Л. Пачоли дал персонифицированный подход, суть которого может быть сведена к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Дж. Луццато писал, что «двойной аспект каждой операции стал возможным потому, что в качестве дебиторов и кредиторов начали фигурировать не только лица, но и предметы». Развивая идеи персонификации, Пачоли создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, называемые **двумя постулатами Пачоли**:

1. Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов.

2. Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов [39, с. 70, 71].

В отличие от современного бухгалтерский учет того периода обеспечивал информацией единоличного собственника, все данные содержались в секрете; тогда не существовало границы между собственностью и имуществом организации; не было понятий отчетного периода и действующей организации; наличие множества денежных единиц затрудняло использование двойной бухгалтерии. Отсюда записи в учетном регистре (мемориал) носили описательный ха-

рактер с содержанием сведений о товаре (вес, размер, единица измерения, цена).

Последователи Луки Пачоли распространили применение систематизированного учета в различных отраслях: Альвизе Казанова (1558 г.) – в судостроении; А. ди Пиетро (1586 г.) – в монастырском хозяйстве и банках; Д.А. Маскетти (1610 г.) — в промышленности; Людовико Флори (1636 г.) в госпиталях и государственных организациях; Бастиано Вентури (1655 г.) в сельском хозяйстве. В 1581 г. было создано в Венеции первое в истории общество бухгалтеров.

К концу XIX века система бухгалтерского учета, основы которого заложил Лука Пачоли, претерпела изменения. С развитием общественного производства появились компании, отделенные от собственника; сформировался акционерный капитал; произошло разделение капитала и прибыли; возникло понятие «действующее предприятие»; начали работать фондовые биржи; дальнейшее развитие получили промышленность и торговля. В результате работа бухгалтера выделилась в самостоятельную профессию.

Если в 1773 г. в справочнике Эдинбурга насчитывалось всего семь бухгалтеров, то к началу XIX века в справочниках крупных городов Англии и Шотландии их было более пятидесяти. Принятый в 1844 г. закон о компаниях предусматривал обязательную аудиторскую проверку обанкротившихся фирм. И уже в 1854 г., в Эдинбурге было организовано Общество бухгалтеров. Королевская хартия давала каждому члену Общества право титул присяжного бухгалтера. В 1880 г. с одобрения королевы Виктории был создан институт присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии.

Американская промышленность развивалась за счет значительного притока иностранного капитала, особенно Великобритании, и британские присяжные бухгалтеры в Америке работали аудиторами. Вот почему многие американские аудиторские фирмы имеют британские корни. К 1887 г. американские профессиональные бухгалтеры, несмотря на свою малочисленность, создали Американскую ассоциацию общественных бухгалтеров. Позднее такие ассоциации стали появляться в отдельных штатах; в созданной в 1896 г. ассоциации в штате Нью-Йорк члены общества именовались дипломированными общественными (присяжными) бухгалтерами. В 1917 г. Ассоциация общественных бухгалтеров преобразовалась в Американский институт бухгалтеров со строгими квалификационными требованиями, но без обладания сертификатом. Позднее появляется Американское общество дипломированных общественных бухгалтеров с наличием сертификата. В 1936 г. оба общества слились, а в 1957 г. получили название «Американский институт присяжных бухгалтеров». В Америке, кроме того, существуют и другие бухгалтерские организации.

В России государственные преобразования, коснувшиеся всех сфер экономики, включая финансы, связаны с именем Петра Великого. В XVII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Не избежала коренного изменения и постановка учета. Уже в 1710 г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» появилось малопонятное слово «бухгалтер». В это время учету и контролю

уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 г. Положения этого документа были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали:

- своевременности записи и чтобы «счет был скорый»;
- строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Огромным событием в истории российского учета стало издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г., который оказал огромное влияние на всю систему отечественного бухгалтерского учета, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Так в России появляются понятия двойной записи и бухгалтерские счета.

В России бухгалтерский учет как наука получил свое развитие в первой половине XIX в. Его основоположниками стали К.И. Арнольд, И.Н. Ахметов, Э.А. Мудров, А.М. Вольф, Е.Е. Сиверс и др. К.И. Арнольд приехал из Германии и был первым в Москве преподавателем бухгалтерского учета; И.Н. Ахметов — служащий Петербургской торговой фирмы; Э.А. Мудров — учитель математики и физики в Олонецкой (г. Петрозаводск) гимназии.

Первые учебники по бухгалтерскому учету появились в России в XIX в. В 1831 г. К. Кларком и В. Немчиновым было издано учебное пособие «Счетная наука»; в 1866 г. преподаватель коммерческого училища в Санкт-Петербурге П. Рейнборт издает «Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам», состоящий из теоретических и практических частей; в 1883 г. А. Прокофьев, преподаватель бухгалтерии в Московском техническом училище и коммерческой арифметики в Московской практической академии коммерческих наук, издает «Курс двойной бухгалтерии». В 1888 г. профессиональный бухгалтер А.М. Вольф начал выпускать журнал «Счетоводство»; в 1892 г. выдающийся бухгалтер Е.Е. Сиверс предложил понимать под счетоводством практическую деятельность, а под счетоведением — науку об учете. В 1906 г. в Санкт-Петербурге выходит книга И. Максимова «Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных организациях».

Развитие бухгалтерского учета как науки нашло отражение в работах видных учетных XX в. [14, С. 5,6].

К началу XX века быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Все это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. По совершенствованию и разработке новых форм и методов учета очень много сделали такие отечественные ученые, как Н.Лунский, Р.Вейцман, Е.Сиверс, А.Галаган, Р.Рудановский и др.

К середине XX века бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранителем документации. С развитием производства, интеграционных процессов в экономике, а также разделением труда хозяйственный

учет становится неотъемлемой частью экономических отношений и одной из систем хозяйственного механизма в любом способе современного производства.

С появлением вычислительной техники, персональных компьютеров возможности бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственно учетом, но и участвует в планировании деятельности организации, принятии управленческих решений и контроле за их выполнением. Из сказанного следует, что современный бухгалтерский учет является системой информационного обеспечения и функцией управления.

Бухгалтерский учет в современных условиях основывается на базовых принципах (положениях) и общеустановленных правилах (стандартах). Стандартизация бухгалтерского учета происходит в странах рыночной экономики в соответствии с требованиями международной гармонизации и стандартизации, связанных с интеграционными процессами в экономике на международном уровне.

Западные специалисты утверждают, что бухгалтерский учет в своем развитии прошел пять этапов:

- торговый (до 1880 г.);
- предпринимательский (1880 — 1900 гг.);
- организационный (1900 — 1950 гг.);
- оптимизационный (1950 — 1975 гг.);
- стратегический (с 1975 г. по настоящее время) [10, С. 8].

1.2. Характеристика хозяйственного учета

Историческое развитие хозяйственного учета наглядно показывает, что его становление и развитие обусловлено потребностями управления материальным производством. Руководство и управление хозяйственными процессами не может обходиться без информации о конкретных фактах хозяйственной жизни. Такая информация накапливается с помощью системы хозяйственного учета.

Хозяйственный учет – это учетно-информационная система, в которой на основе научно обоснованных процедур фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех совершаемых в экономике предприятия процессов с целью контроля и управления ими. При этом используются различные виды учетных измерителей.

Учетные измерители – числовые показатели, при помощи которых формируются данные для различных нужд экономической деятельности.

Существует три вида учетных измерителей:

- натуральные;
- трудовые;
- денежные.

Показатели учетных объектов в *натуральных измерителях* подразделяют их по признакам на:

- качественные, характеризующие сорт, сроки годности, категории;
- количественные, выраженные в мерах массы, длины, объема, площади и т.п. (килограммы, штуки, гектары, центнеры, тонно-километры и др.). Эти показатели количественно характеризуют однородные объекты учета и могут быть получены путем пересчета, взвешивания, измерения и т.п.

В натуральных измерителях различные виды имущества организации учитываются отдельно, каждый в свойственном ему измерителе. Поэтому суммирование натуральных показателей допустимо только для однородных по существу предметов, имеющих одинаковые единицы измерения и качественные характеристики. Например, не допускается суммирование количества зерна и песка, даже если они имеют одну единицу измерения (центнер), так как это разные по существу виды материальных ценностей.

Таким образом, с помощью натуральных измерителей невозможно получить сопоставимые данные обо всей совокупности ресурсов и процессов в целом по предприятию. Однако натуральный учет предоставляет данные о количестве определенных предметов, дает возможность группировать предметы по признакам. Натуральные измерители обеспечивают возможность получения не только количественной, но и качественной характеристики учитываемых материальных средств, что имеет огромное значение для контроля за сохранностью собственности.

Трудовые измерители предназначены для учета рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы или вида деятельности. Они выражаются в различных единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах и др. На их основе формируются показатели трудоемкости продукции, отдельных трудовых операций, трудоемкости работ, услуг в различных сферах и видах деятельности. Трудовые измерители используют для исчисления заработной платы персонала организации, для контроля выполнения норм выработки и т.п. Однако трудовые измерители не пригодны для обобщения трудовых затрат на производство разнородных видов продукции (работ, услуг) разных видов производств и деятельности организации.

Денежные (стоимостные) измерители применяются для обобщения и отражения информации о разнородных объектах учета в одном эквиваленте и соответствуют денежным знакам в национальной валюте (в России – это рубль и копейка); их применение обусловлено товарно-денежными отношениями.

По мнению большинства ученых – экономистов хозяйственный учет включает три отдельных вида учета: оперативный (его называют также внутрихозяйственным или оперативно-техническим), статистический и бухгалтерский.

Каждый вид учета рассматривает одни и те же хозяйственные процессы с разных позиций, что не препятствует на отдельных этапах пересечению потоков информации, интересующих ее пользователей.

Оперативный учет используется для наблюдения за отдельными явлениями хозяйственной жизни и оперативного получения информации о них. Данные оперативного учета необходимы для осуществления текущего управления организацией и ее подразделениями, а также для контроля над отдельными

хозяйственными процессами и операциями. Основной задачей данного вида хозяйственного учета является оперативное предоставление объективной, достоверной и уместной информации для руководства хозяйственной деятельностью. Сущность его состоит в группировке и обобщении первичной информации для создания внутривозвратной отчетности, используемой в оперативном управлении экономикой предприятия. Например, информация о выходе готовой продукции, её отгрузке покупателям, о поступлении денежных средств от покупателей и т.д.

Статистический учет собирает и обобщает информацию о состоянии экономики в целом, тенденциях ее развития, динамики отдельных ее показателей и т.п. Статистика отражает не только экономические процессы, но и охватывает отдельные стороны социальной и политической жизни общества. Потребность в статистическом учете и его информации испытывают как органы государственной власти, так и руководители организаций.

Статистика широко использует выборочное наблюдение и регистрацию, осуществляет единовременный учет и переписи, опросы, обследования, анкетирование, группировку и др. способы формирования статистической информации.

На базе статистических данных государственные органы управления разрабатывают прогнозы, принимают решения в области экономической политики, определяют конкретные меры в сфере оперативного управления экономикой региона, страны, города.

Среди отдельных видов хозяйственного учета центральное место занимает бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет - это формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с установленными требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно п. 1 ст. 6 Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено настоящим Федеральным законом». Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

Бухгалтерский учет является наиболее всеобъемлющим видом хозяйственного учета, так как на протяжении всего периода существования предприятия он регистрирует, группирует и обобщает все факты хозяйственной жизни. Кроме того, бухгалтерский учет является наиболее достоверным видом учета, поскольку бухгалтерские данные носят регламентированный характер и правовой статус получения.

Все три вида хозяйственного учета тесно взаимодействуют между собой, дополняя друг друга. Данные оперативного учета в конечном итоге группируются и обобщаются на счетах бухгалтерского учета, а тот в свою очередь формирует информацию для статистического учета.

Использование информации всех трех видов учета, как целостной информационной системы, позволяет принимать обоснованные управленческие решения, направленные на повышение эффективности деятельности организации.

В последнее время получили распространение новые виды хозяйственного учета, такие как стратегический, социальный, экологический, налоговый учет.

Стратегический учет - это учет, направленный на достижение определенной коммерческой организацией его глобальной цели, основанный на взаимодействии методики анализа, планирования, контроля и учета внутренних процессов и условий меняющейся внешней среды [19, С. 25].

Социальный учет предполагает предоставление сведений о кадрах, продукции и услугах и ориентирован на предотвращение или сокращение масштабов загрязнения окружающей среды. Иногда термин социальный учет трактуется более широко, при этом целью его ставится определение расходов, которые несет общество в связи с деятельностью организаций частного сектора.

Экологический учёт - это система выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения и подготовки релевантной информации, которая обеспечивает возможность планирования и прогнозирования, контроля и анализа экологических затрат и экологических обязательств [22].

Налоговый учет – это система сбора, обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового Кодекса Российской Федерации (ст. 313 гл.25 НК РФ). Статьей 313 НК РФ цель налогового учета определена как «формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций».

1.3. Содержание, цели, задачи и функции бухгалтерского учета

В настоящее время бухгалтерский учет подразделяется на *финансовый и управленческий учет*.

Бухгалтерский финансовый учет обобщает информацию об имуществе, обязательствах, собственном капитале организации, финансовых результатах ее деятельности и т.д. По данным финансового учета составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая является доступной всем заинтересованным пользователям (внутренним и внешним). Следовательно, *главная цель* бухгалтерского финансового учета заключается в формировании своевременной количественной и качественной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации для внешних и внутренних пользователей. Бухгалтерский учет является связующим звеном, соединяющим хозяйственную деятельность и лиц, принимающих решения, поскольку каждый хозяйственный факт оформляется документом, имеющим юридическую силу.

Бухгалтерский управленческий учет представляет собой информационную систему, в рамках которой накапливаются, группируются и обобщаются данные, которые передаются только внутренним пользователям для управления организацией и отдельными ее сегментами. Информация управленческого учета

та используется руководителями различных уровней для планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений. Основные отличия бухгалтерского финансового и управленческого учета отражены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Сравнительные характеристики бухгалтерского финансового и управленческого учета

| Область сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
|---|--|--|
| 1. Обязательность ведения учета | Ведение учета обязательно в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» | Ведение учета необязательно, осуществляется по решению администрации |
| 2. Цель ведения учета | Составление финансовой отчетности для внешних пользователей | Информационное обеспечение субъектов управления организацией |
| 3. Правила ведения учета | Основан на общепринятых принципах ведения бухгалтерского учета | Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления |
| 4. Основной объект учета и отчетности | Организация как юридическое лицо | Структурные подразделения организации |
| 5. Пользователи информации | Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации | Руководители различных уровней внутри организации |
| 6. Степень открытости информации | Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами | Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер |
| 7. Используемые измерители | В основном денежный измеритель | Денежные, натуральные, трудовые измерители |
| 8. Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета | Учетная политика для целей ведения финансового учета | Учетная политика для целей ведения управленческого учета |
| 9. Набор показателей | Определен точно. Относительные показатели используются незначительно | Набор показателей до конца не определен. |
| 10. Принцип группировки расходов | По экономическим элементам | По статьям калькуляции |
| 11. Периодичность представления отчетности | Устанавливается законодательными нормативными актами | По мере необходимости, в соответствии с принципами экономичности и целесообразности |
| 12. Необходимость использования двойной записи | Использование обязательно | Использование возможно, но не обязательно |
| 13. Степень регламентации (свобода выбора) | Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета | Нет норм и ограничений |
| 14. Степень надежности информации | Требуется объективность и точность | Зависит от целей и задач управления |
| 15. Ответственность за правильность ведения учета | Дисциплинарная, уголовная, административная | Дисциплинарная |

Отличительными особенностями бухгалтерского финансового учета яв-

ляются:

а) *применение специальных методов сбора и обработки информации:*

– сплошное отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего принадлежащего ему имущества, источников его формирования и обязательств перед третьими лицами;

– непрерывное во времени отражение происходящих хозяйственных фактов;

б) *использование денежного измерителя:* все хозяйственные средства, источники их образования и процессы отражаются в денежном выражении. Основным для бухгалтерского учета является денежный измеритель. С его помощью рассчитывают обобщающие показатели разнородных видов имущества, а также определяют оценочные показатели.

в) *документирование и регистрация всех фактов хозяйственной жизни:* все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Задачами бухгалтерского учета являются:

а) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

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

в) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет выполняет следующие функции:

а) *информационная функция* состоит в том, что в бухгалтерском учете регистрируется, накапливается и обобщается информация о состоянии хозяйственных средств предприятия и имущественных отношений с другими организациями и физическими лицами, о работе и финансовых результатах. Следовательно, бухгалтерский учет отражает, создает комплексную информацию во всех областях хозяйственной деятельности.

д) *контрольная функция* предполагает постоянный контроль над использованием различного вида ресурсов: материальных, трудовых, финансовых и др. Руководство организации осуществляет контроль над экономической целесообразностью совершаемых хозяйственных операций и их законностью. Кроме того, контроль может осуществляться и по другим направлениям, например, за деятельностью структурных подразделений, за формированием себестоимости произведенной продукции, за выполнением планов и др. Контроль бывает

предварительный (выполняемый до совершения хозяйственной операции или процесса), текущий (осуществляемый в ходе хозяйственной операции или процесса), последующий (после совершения хозяйственного факта или процесса).

б) *функция обеспечения сохранности имущества* является логическим продолжением предыдущей функции и заключается в сохранности основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств и др. Одним из приемов, с помощью которых выполняется данная функция, является инвентаризация (проверка фактического наличия имущества и соответствия его учетным данным).

в) *функция обратной связи* состоит в том, что система бухгалтерского учета фиксирует информацию о фактах хозяйственной деятельности, поступающей с мест их совершения, проверяет, обрабатывает, обобщает и передает ее управленческому персоналу. Бухгалтерская информация используется субъектом управления для контроля выполнения плановых показателей, установления и устранения различных недостатков, выявления резервов и принятия на их основе управленческих решений по изменению направлений деятельности организации. Следовательно, благодаря функции обратной связи образуется информационная система, в которой постоянно циркулирует поток информации от управляющей системы к объекту управления, а затем к бухгалтерской службе и, наоборот, от бухгалтерии к субъекту управления.

г) *аналитическая функция* заключается в анализе производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ее результатов. На основании учетно-экономической информации заинтересованные пользователи могут получить необходимые им сведения об имущественном состоянии предприятия, его платежеспособности и ликвидности, привлечении и использовании заемных средств, эффективности и результативности деятельности, перспективах развития и т.п. Для целей управления необходим анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, распределения и использования прибыли и т.п. При анализе фактические показатели сравниваются с плановыми, нормативными, сметными, выявляются причины отклонений.

Кроме вышеназванных основных функций бухгалтерский учет выполняет и другие производные функции: прогностическая, регулирующая, обеспечивающая (оценивающая) и др.

1.4. Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономике

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на две группы:

1. *внутренние пользователи;*
2. *внешние (сторонние) пользователи.*

В таблице 1.2 представлена классификация пользователей в зависимости от интереса, который они проявляют к результатам деятельности организаций.

Таблица 1.2. - Классификация пользователей бухгалтерской информации

| Пользователи бухгалтерской информации | | | |
|--|--|--|---|
| Внутренние | Внешние | | |
| | С финансовым интересом | | Без финансового интереса |
| | Прямым | Косвенным | |
| Вышестоящие руководители; управляющие соответствующих уровней; общее собрание участников (собственники, акционеры); персонал организации | Настоящие инвесторы, потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики и подрядчики, налоговые органы | Консультанты по финансовым вопросам, обслуживающие банки, правительственные органы, профсоюзы, покупатели и заказчики, страховые компании, аудиторские фирмы | Органы статистики, арбитраж, фондовые биржи, органы правопорядка, пресса и информационные агентства |

Внутренние пользователи функционируют в рамках экономического субъекта, к ним отнесены лица, принимающие управленческие решения. Они используют эту информацию для принятия решений управленческого характера, стратегического и тактического планирования, составления смет и т.д.

Внутренние пользователи делятся на:

1. Вышестоящих руководителей.
2. Управляющих соответствующих уровней.
3. Общее собрание участников (собственники, акционеры).

Представители администрации являются одними из основных пользователей бухгалтерской информации. Состав данных, предоставляемых для каждого представителя руководства организации, определяется в зависимости от выполняемых им функций и уровня должности, занимаемой представителем. Данной группе пользователей полезна любая бухгалтерская информация, помогающая в принятии соответствующих управленческих решений и разработке прогнозов и планов на будущее. Основными критериями при определении состава информации, предоставляемого для каждого работника администрации, являются:

- ее соответствие функциям работника;
- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Собственников и акционеров, как правило, интересует информация о финансовом состоянии юридического лица, размере полученной прибыли, а также прибыли, подлежащей распределению между акционерами и т.п.

Персонал организации заинтересован в получении сведений о финансовом результате деятельности предприятия, о фондах материального стимулирования работников, фондах развития социальной, бытовой и культурной сфер, о сумме задолженности организации по оплате труда перед своими работниками и т.п.

Внешние пользователи делятся на пользователей:

1. *С прямым финансовым интересом* (непосредственно заинтересованные в деятельности организации):

– настоящие и потенциальные инвесторы организации, которым необходимо оценить эффективность использования ресурсов руководством предприятия, возможность получения доходов по инвестициям;

– кредиторы, которые используют отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, оценки доверия к организации;

– поставщики и покупатели – определяют надежность деловых связей с клиентом;

– государство в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетности, расчета налогов и определяют налоговую политику.

Для данной группы пользователей доступной является в основном информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. По данным отчетности они могут сделать выводы о финансовом состоянии организации, её ликвидности и платежеспособности, финансовых перспективах в будущем, поскольку все финансовые отношения между партнерами связаны с определенной долей риска.

2. *С косвенным финансовым интересом* (те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия, однако изучение бухгалтерской отчетности им необходимо, чтоб защитить интересы первой группы):

– консультанты по финансовым вопросам, которые используют бухгалтерскую отчетность для выработки рекомендаций клиентам;

– аудиторские службы, которые проверяют соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;

– профсоюзы, защищающие интересы своих участников;

– обслуживающие банки;

– страховые организации;

– покупатели и др.

3. *Без финансового интереса:*

– государственные органы по статистике, которые обобщают статистические данные и проводят их анализ;

– биржи ценных бумаг (фондовые биржи), которые принимают решение о приостановке деятельности какой-либо компании;

– пресса и информационные агентства, которые готовят обзоры отчетности;

– арбитражные суды проводят разрешение споров в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности организаций;

– органы правопорядка осуществляют контроль соблюдения экономическими субъектами законодательства РФ при осуществлении ими финансово-хозяйственной деятельности.

Сторонние пользователи, имеющие право на использование всей или части внутренней учетной информации, обязаны хранить коммерческую тайну организации. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, оп-

ределяется руководителем организации. Целесообразно указанный перечень оформлять приказом руководителя. Режим коммерческой тайны не может быть установлен только в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.5. основополагающие принципы бухгалтерского учета

Принцип (лат. *principium* – начало, основа) – основное исходное положение какой-либо теории, науки, учения. Концепция бухгалтерского учета также базируется на определенных основополагающих принципах, которые закреплены законами и другими нормативными актами Российской Федерации.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета определены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, в ред.):

1. *принцип денежного (стоимостного) измерения* - бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации (в рублях);

2. *принцип имущественной обособленности* - имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

3. *принцип непрерывности* - бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации организации до даты прекращения её деятельности в результате реорганизации или ликвидации;

4. *принцип двойной записи (двойственности)* - организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

5. *принцип непротиворечивости (тождественности)* - данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

6. *принцип полноты и своевременности* - все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

7. *принцип раздельного учета текущих и капитальных затрат* - в бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Кроме того ряд принципов бухгалтерского учета закреплены в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

Данные принципы сформулированы здесь в виде допущений и требований (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Принципы формирования учетной политики организации

Принципы - допущения:

1. *Допущение имущественной обособленности* представляется особенно важным, так как во многих организациях (особенно в хозяйственных товариществах и обществах) имущество находится в личном пользовании учредителей, участников или работников. В соответствии с данным допущением имущество организации, принадлежащее ей на правах собственности, учитывается на балансовых синтетических счетах. Стоимость имущества, находящегося во владении организации, но не принадлежащее ей на правах собственности, учитывается на забалансовых счетах (001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», 005 «Оборудование, принятое для монтажа» и др.).

2. *Допущение непрерывности деятельности* предполагает, 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 при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год и однозначно описать, с чем она связана. Данное допущение следует использовать при фор-

мировании аудиторского заключения для информирования пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении её деятельности.

3. *Допущение последовательности применения учетной политики* означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете или федеральных и (или) отраслевых стандартов по бухгалтерскому учету; разработки или выборе организацией нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета; а также при существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

4. *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* означает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, при отгрузке продукции покупателям (в момент перехода права собственности на неё) независимо поступили или нет от них денежные средства в оплату поставки, необходимо начислить выручку от продажи продукции и отразить её на счетах бухгалтерского учета. Следовательно, в учете организации-продавца отразить доход следует в момент передачи продукции их приобретателю (если иное не установлено договором).

В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

Принципы – требования:

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

2. *Требование своевременности* предполагает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

3. *Требование осмотрительности* (принцип осторожности, консерватизма) означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. В международной практике учета одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов (например, резервов по сомнительным долгам и оценочных резервов).

В российской практике учета тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Величина резерва по сомнительным долгам определяется на основе анализа прошлой деятельности предприятия, когда имела место безнадежная дебиторская задолженность. Они могут создаваться в течение фи-

нансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности. Следовательно, принципиальным отличием формирования резервов сомнительных долгов в отечественной и зарубежной учетной практике является то, что в западной практике указанные резервы можно создавать в момент предположения образования сомнительной задолженности. Это позволяет сделать вывод о том, что требование осторожности используется не в полной мере в отечественном учете.

4. *Требование приоритета содержания перед формой* означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных займов не является незаконным. Однако если, выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, сопровождающейся задержкой выплаты заработной платы работникам из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

5. *Требование непротиворечивости* (тождественности) данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода. Это одно из наиболее важных требований в соответствии с которым накопление, укрупнение, перенос данных из учетных регистров в бухгалтерскую отчетность не должны приводить к её искажению.

6. *Требование рациональности* означает необходимость рационального экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. Например, бухгалтерский учет на малых предприятиях целесообразно вести по упрощенной форме учета, а для средних и крупных предприятий, имеющих достаточно средств и квалифицированный персонал разумнее применять автоматизированную форму учета.

1.6. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ) и Центральный банк Российской Федерации, которые разрабатывают и утверждают нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Кроме того, регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Органы, которым федеральными законами представлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской

Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету, устанавливающие общие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета. Он проводит экспертизу проектов федеральных стандартов на предмет:

- 1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;
- 2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в соответствующей сфере экономической деятельности вправе направлять проекты отраслевых стандартов, поступившие им для утверждения либо ими разработанные, в совет по стандартам бухгалтерского учета для проведения экспертизы таких проектов. Экспертиза проектов отраслевых стандартов проводится в порядке, установленном для экспертизы проектов федеральных стандартов.

В работе совета по стандартам бухгалтерского учета большую помощь призваны оказать общественные организации, и, прежде всего, ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Институт профессиональных бухгалтеров России и Совет по общественному надзору за развитием бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, организацией государственного регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности в РФ. Эти организации оказывают большое содействие в совершенствовании действующей в России методологии бухгалтерского учета, отчетности и аудита, регулировании аудиторской деятельности, в разработке программ и мероприятий по подготовке и переподготовке аудиторских и бухгалтерских кадров, а также нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту и норм профессиональной этики и др.

В соответствии со ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами (рис. 1.2).

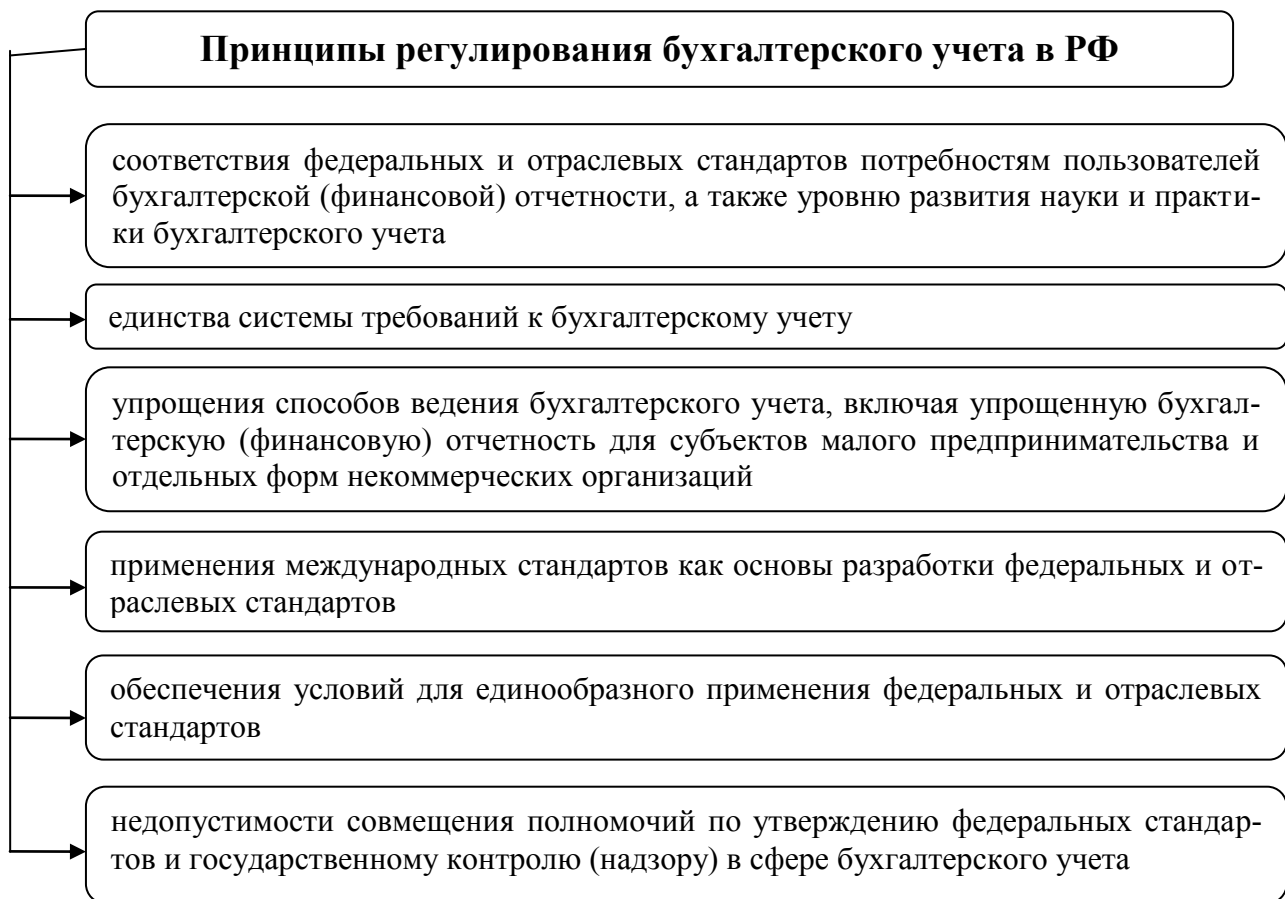


Рисунок 1.2 - Основные принципы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

В Российской Федерации бухгалтерский учет регламентируется правовыми нормативными документами, имеющими юридический статус.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета (рис.1.3).

К первому уровню относятся кодексы, законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку и ведение бухгалтерского учета. Наиболее важный из них Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ. В нём устанавливаются единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, его содержание, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав экономических субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять отчетность, порядок регулирования бухгалтерского учета в РФ.

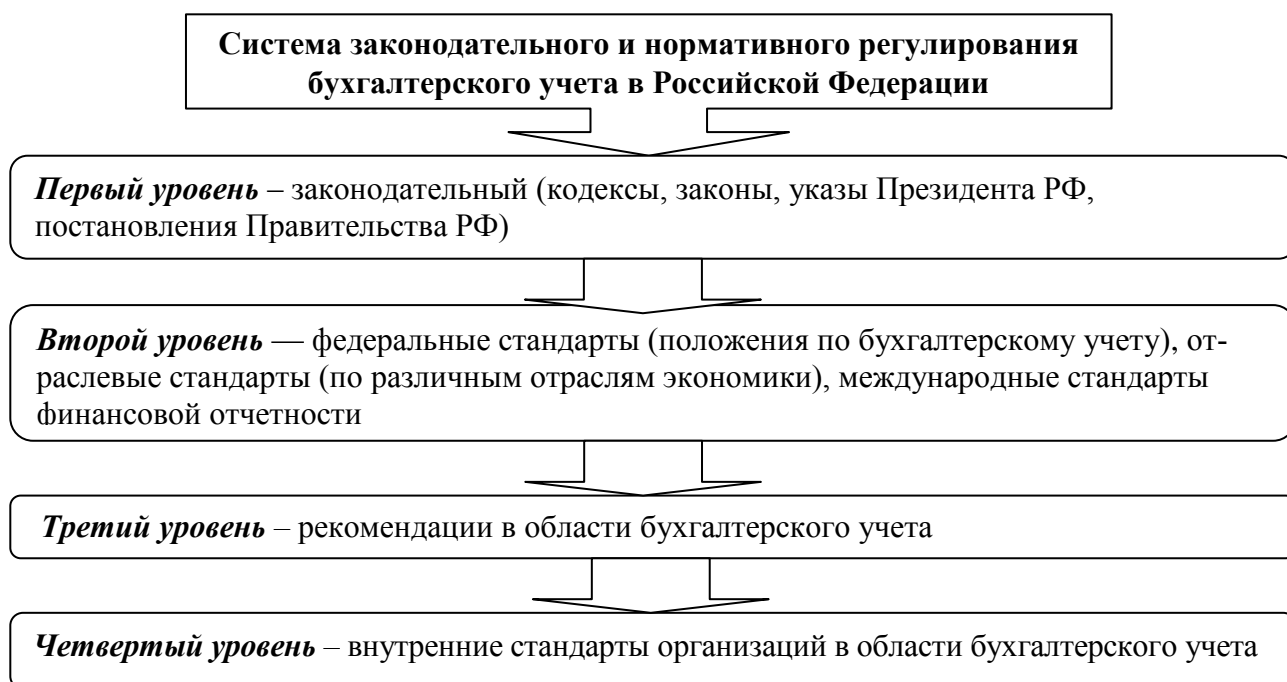


Рисунок 1.3 - Система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

Второй уровень представлен федеральными стандартами. В настоящее время документы этого уровня представлены положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), устанавливающими правила ведения на отдельных его участках и по отдельным объектам. ПБУ разрабатываются и утверждаются Минфином РФ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В настоящее время в Российской Федерации действуют 24 положения по бухгалтерскому учету (см. приложение 1). Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. Кроме того, к этому уровню можно отнести международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Третий уровень — это рекомендации в области бухгалтерского учета, которые принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. К ним относятся методические указания по ведению бухгалтерского учета, инструкции, комментарии, письма Минфина РФ, Росстата РФ, и других ведомств. Данные документы применяются на добровольной основе.

К четвертому уровню относят приказы, распоряжения руководителя, инструкции и другие рабочие документы организации, формирующие его учетную политику (в методическом, техническом и организационном аспектах).

Следует сказать, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ в настоящее время постоянно дополняется новыми нормативными актами, изменяется и уточняется с целью сближения их с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

1.7. Международные стандарты финансовой отчетности и их влияние на развитие бухгалтерского учета в России

Идея создания общемировых бухгалтерских стандартов относится к 1904 г., когда в Сент-Луисе была проведена первая международная конференция по бухгалтерскому учету.

Однако острая потребность в разработке и внедрении международных стандартов в области учета и финансовой отчетности в мировом экономическом сообществе возникла во второй половине XX века по ряду причин. Однако основными среди них являются следующие две: 1) интернационализация рынков капитала и 2) глобализация экономики, расширение и углубление мировых экономических связей и создание транснациональных компаний (ТНК). [27, С. 7.]

В связи с этим в 1973 г. в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). В 1983 г. о присоединении к КМСФО заявила Международная федерация бухгалтеров. До начавшейся в 2000 г. реорганизации КМСФО объединял около 150 бухгалтерских и аудиторских профессиональных организаций из более чем 100 стран мира.

В апреле 2001 г. КМСФО был реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Совет по международным стандартам финансовой отчетности - общественная организация, финансируемая аудиторскими компаниями, транснациональными компаниями, а также ассоциациями профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Кроме того, СМСФО получает средства от продажи своих разработок.

СМСФО отвечает:

- за подготовку и публикацию проектов МСФО;
- за установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по результатам предварительного обсуждения МСФО;
- за подготовку и издание МСФО.

Ныне действующий Совет по международным стандартам (СМСФО) включает Институт попечителей, Консультативный совет по стандартам (КСС), Правление СМСФО, большинство членов которого работают на постоянной основе, и Постоянный комитет по интерпретациям финансовой отчетности.

Совет (Правление) по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) состоит из 14 членов, 12 из которых работают на постоянной основе. Совет формируется попечителями первоначально на срок от трех до пяти лет.

Каждый член Совета при рассмотрении всех вопросов имеет один голос. Стандарт утверждается по крайней мере восемью голосами членов СМСФО.

Консультативный совет по стандартам формируется попечителями в составе 49 человек на три года с правом продления срока полномочий. Членами этого совета являются представители разных географических регионов и сфер деятельности. Они выражают мнения различных организаций и лиц, имеющих интересы в области МСФО, и представляют эти интересы в процессе разработки стандартов. Консультативный совет, кроме того, обеспечивает возможность участия организаций и физических лиц, интересующихся проблемами международной стандартизации финансовой отчетности, в обсуждениях проектов стандартов в целях консультирования. Председателем Консультативного совета является председатель СМСФО. Ежегодно Консультативный совет проводит не менее трех открытых встреч с СМСФО.

Постоянный комитет по интерпретации (ПКИ), созданный в 1997 г., в декабре 2001 г. был трансформирован в Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (КИМФО, или IFRIC). В настоящее время он состоит из 12 экспертов в области бухгалтерского учета, назначенных попечителями.

Интерпретации, подготавливаемые Комитетом, утверждаются Правлением по МСФО. Они дают однозначное толкование неясных положений стандартов, обеспечивая их единообразное применение. Для разъяснений обычно выбираются вопросы, которые связаны с использованием существующих стандартов и представляют наибольший практический интерес для их пользователей. При этом разъяснения могут даваться как по вопросам, связанным с неудовлетворительной практикой применения стандартов, так и по перспективным вопросам.

Интерпретации КИМФО обозначаются как IFRIC-1, IFRIC-2 и т.д. (ранее SIC-1, SIC-2 и т.д.) [17, С. 18].

Международные стандарты финансовой отчетности являются глобальной системой, основой корпоративного управления и позволяют инвесторам и кредиторам судить о реальном положении дел в корпорации. Если корпорация не представляет отчетность в соответствии с МСФО, то это может отрицательно отразиться на ее конкурентоспособности на международных рынках капитала.

В 1995 г. КМСФО заключил соглашение с Международной организацией комиссий по ценным бумагам о создании основного комплекта МСФО к 1999 г. В декабре 1998 г. КМСФО завершил программу подготовки МСФО. Таким образом, международные стандарты финансовой отчетности стали основными для корпораций, участвующих в международных котировках фондовых бирж.

Европейский Союз, а именно 15 его членов, приняли решение в 2005 г. перейти на международные стандарты финансовой отчетности. По данным Всемирной федерации бирж, эта процедура касается 8700 корпораций, чьи акции котируются на фондовых рынках, составляющих 25% мировой рыночной капитализации. Если Соединенные Штаты Америки, имеющие 52% рыночной капитализации, и Япония (9%) перейдут на использование МСФО, их по праву можно будет считать глобальными общепринятыми принципами корпоративной отчетности.

Разработка и принятие стандартов - довольно длительная и сложная процедура, включающая подготовку и широкое обсуждение проектов рабочих документов специалистами и общественностью. Для того чтобы стандарт был утвержден как действующий, он должен быть принят 3/4 голосов членов Совета. Структура международных стандартов финансовой отчетности представлена на рисунке 1.4.

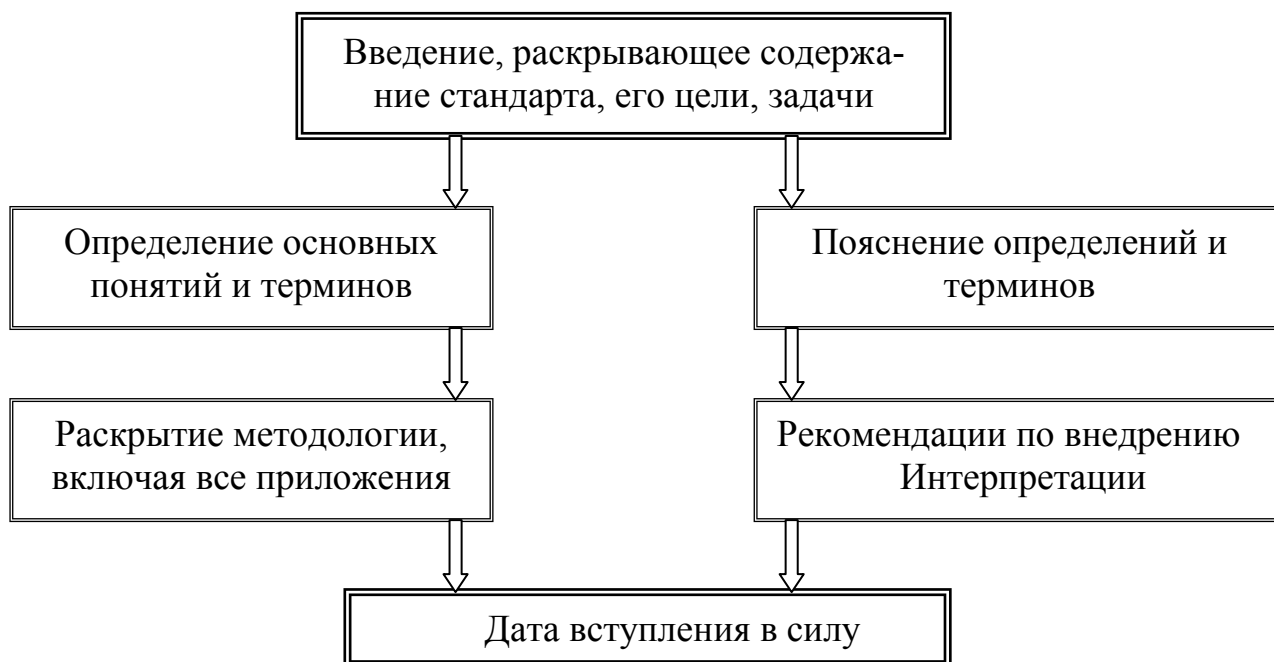


Рисунок 1.4 - Структура международных стандартов финансовой отчетности

Рассмотрим основные этапы разработки МСФО. Прежде всего, создается редакционная комиссия, состоящая из экспертов, представляющих различные страны, которая исследует учетную практику отдельных национальных систем учета и разрабатывает общий план проекта международного стандарта. Следующий этап включает подготовку рабочего проекта стандарта, затем этот вариант широко обсуждается всеми заинтересованными сторонами, в течение 4 месяцев вносятся поправки и замечания. После того как все предложения и замечания будут внесены в проект стандарта, он утверждается Правлением Совета и публикуется как действующий [41].

МСФО постоянно совершенствуются. Последние годы были ознаменованы напряженной деятельностью Правления СМСФО в области пересмотра действующих стандартов и разработки новых. Результатом проведенной работы стали поправки к существующим МСФО, а также выход в свет новых стандартов с новой аббревиатурой — IFRS вместо прежней IAS. Некоторые ранее действовавшие стандарты и многие интерпретации были отменены, часть из них была введена в сами стандарты.

Перечень утвержденных и действующих в настоящее время международных стандартов и разъяснений к ним представлен в приложении 2.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой совокупность взаимосвязанных документов, а именно: предисловие к МСФО, Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, собственно стандарты и разъяснения к ним. Все названные элементы образуют единую систему и не могут применяться в отдельности. Вместе с тем каждый документ как элемент системы имеет определенное значение.

МСФО часто предусматривает два возможных подхода к бухгалтерскому учету хозяйственных операций: основной и допустимый альтернативный.

Международные стандарты финансовой отчетности не нуждаются в законодательном закреплении и применяются добровольно во всем мире.

В 2011 году в нашей стране был принят ряд нормативных документов, которые признают действие МСФО на территории РФ. Прежде всего, это Федеральный закон РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ согласно п. 1 ст. 3 которого «консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО». В ст. 8 данного закона сказано, что «организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации». В связи с этим Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 утверждено «Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации», которое устанавливает порядок признания для применения на территории Российской Федерации МСФО и Разъяснений международных стандартов, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности.

Таким образом, можно говорить о том, что в настоящее время в России кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг обязаны формировать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с МСФО.

Практические задания к теме 1

Задание 1.1. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета.

Определить к какому уровню нормативного регулирования можно отнести тот или иной документ. Заполнить таблицу 1.1.

Условие: Перечень нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность: Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Письмо Минфина Российской Федерации (РФ), Налоговый кодекс РФ, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обяза-

тельств, Гражданский Кодекс РФ, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, Указ Президента РФ, Методические рекомендации по применению плана счетов, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Положение Центрального Банка РФ, Учетная политика организации.

Таблица 1.2 – Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

| № п/п | Наименование нормативного документа | Уровень регулирования (1, 2, 3, 4) |
|-------|-------------------------------------|---------------------------------------|
| | | |
| | | |

Задание 1.2. Определить к какой группе можно отнести тех или иных пользователей бухгалтерского учета и отчетности и их интересы, заполнить таблицу 1.3.

Условие: Перечень пользователей бухгалтерского учета и отчетности: собственники (акционеры); кредиторы; поставщики и подрядчики; потенциальные инвесторы; органы статистики; руководство организации; работники предприятия; менеджеры предприятия; налоговые органы; заимодавцы; фондовые биржи; Министерство финансов РФ; руководители подразделений предприятия; покупатели и заказчики; аудиторские фирмы; Министерство экономики РФ; консалтинговые фирмы; профсоюзы.

Таблица 1.3 - Группы пользователей и их интересы

| Наименование группы пользователей | Наименование пользователя | Интересы пользователей |
|---|---------------------------|------------------------|
| Внутренние пользователи | | |
| Внешние пользователи с прямым финансовым интересом | | |
| Внешние пользователи с косвенным финансовым интересом | | |

Задание 1.3. Назвать основополагающие принципы бухгалтерского учета. Заполнить таблицу 1.4.

Таблица 1.4 – Принципы бухгалтерского учета

| № п/п | Наименование | Общая характеристика |
|-------|-------------------------|----------------------|
| | А. Принципы - допущения | |
| | ... | |
| | Б. Принципы-требования | |
| | ... | |

Контрольные вопросы по теме 1

1. Охарактеризуйте развитие бухгалтерского учета в ранний период.
2. Охарактеризуйте развитие бухгалтерского учета в средневековый период.
3. Что такое униграфический учет и каковы его основные особенности?
4. Что такое диграфический учет и каковы его основные особенности?
5. Какие этапы развития бухгалтерского учета выделяют западные специалисты?
6. Что представляет собой хозяйственный учет?
7. В чем суть, значение и роль хозяйственного учета в системе управления деятельностью предприятия (организации)?
8. Какие виды хозяйственного учета составляют единую систему? Охарактеризуйте их.
9. Каковы виды учетных измерителей, их значение и необходимость в учете?
10. Какую роль играет бухгалтерский учет в экономической жизни организации?
11. Какие основные задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
12. Какие функции выполняет бухгалтерский учет?
13. В чем различие между финансовым и управленческим учетом?
14. Каковы основные принципы ведения бухгалтерского учета?
15. Какие основополагающие принципы необходимо соблюдать при формировании учетной политики организации?
16. Назовите органы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ.
17. Каковы принципы регулирования бухгалтерского учета в РФ?
18. Какова система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации?
19. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет в Российской Федерации?
20. На какие группы можно разделить пользователей бухгалтерской информации?
21. Чем обусловлено создание международных стандартов финансовой отчетности?
22. Какова история создания МСФО?
23. Какова структура МСФО?
24. Назовите основные этапы разработки МСФО.
25. Какое влияние оказывают МСФО на развитие бухгалтерского учета в России?

Тесты для контроля знаний

- 1. Основным для бухгалтерского учета является измеритель:*
- а) денежный;
 - б) трудовой;

в) натуральный.

2. *Вся информация подразделяется на информацию:*

- а) оперативного и статистического учета;
- б) оперативного, бухгалтерского и статистического учета;
- в) оперативного учета, оперативного анализа и статистического учета;
- г) нормативную, учетную и плановую.

3. *В бухгалтерском учете применяются следующие измерители:*

- а) натуральные;
- б) трудовые;
- в) стоимостные;
- г) натуральные, трудовые, стоимостные.

4. *К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относится Федеральный закон «О бухгалтерском учете»:*

- а) первому;
- б) второму;
- в) третьему;
- г) четвертому.

5. *К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ):*

- а) первому; б) второму;
- в) третьему; г) четвертому.

6. *К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету:*

- а) первому; б) второму;
- в) третьему; г) четвертому.

7. *К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относится Учетная политика организации:*

- а) первому; б) второму;
- в) третьему; г) четвертому.

8. *Внутренними пользователями информации бухгалтерского учета являются:*

- а) управленческий персонал;
- б) работники организации;
- в) учредители;
- г) налоговые органы.

9. *Внешними пользователями информации бухгалтерского учета являются:*

- а) акционеры организации;
- б) поставщики;
- в) аудиторские организации;
- г) инвесторы.

10. *В системе управления бухгалтерский учет обеспечивает:*

- а) прямую связь между объектом и субъектом управления;
- б) обратную связь между объектом и субъектом управления;
- в) функционирование управляющей системы;
- г) принятие управленческих решений.

11. *Функциями, не свойственными бухгалтерскому учету, являются:*

- а) аналитическая;
- б) информационная;
- в) контрольная;
- г) превентивная.

12. Контрольная функция бухгалтерского учета реализуется посредством:

- а) проверки первичных учетных документов;
- б) проверки сводных документов;
- в) группировки хозяйственных операций по определенным признакам;
- г) сверки расчетов с поставщиками и заказчиками.

13. Предварительный контроль в бухгалтерском учете осуществляется:

- а) в момент совершения фактов хозяйственной жизни;
- б) после совершения фактов хозяйственной жизни;
- в) до совершения фактов хозяйственной жизни;
- г) посредством регистрации фактов хозяйственной жизни в первичных учетных документах.

14. Условиями, определяющими содержание учетной информации, являются:

- а) требования менеджеров, принимающих управленческие решения;
- б) требования законодательства;
- в) требования нормативных документов по бухгалтерскому учету;
- г) внутренние требования организации.

15. В положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету (ПБУ) определены:

- а) правила ведения бухгалтерского учета;
- б) порядок отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности группы фактов хозяйственной деятельности;
- в) базовые правила формирования учетной информации;
- г) методики формирования информации по отдельным видам имущества и обязательств организации.

16. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, представляют:

- а) принципы ведения бухгалтерского учета;
- б) средства выполнения принципов бухгалтерского учета;
- в) логический костяк, составляющий содержание бухгалтерского учета;
- г) правила ведения бухгалтерского учета.

17. Требованиями, предъявляемыми к бухгалтерскому учету, являются:

- а) полнота отражения хозяйственной деятельности;
- б) непрерывность регистрации фактов хозяйственной деятельности;
- в) осмотрительность формирования информационной совокупности;
- г) приоритет экономического содержания над юридической формой.

18. Бухгалтерский учет представляет:

- а) систему оперативного и своевременного отражения хозяйственных процессов с целью воздействия на них;
- б) систему сплошного и документального отражения хозяйственной деятельности организации;
- в) формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с установленными требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

2.1. Предмет бухгалтерского учета и характеристика объектов его наблюдения

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет и метод, раскрытие и определение которых позволяет установить его содержание и отличие от множества других наук.

Предметом бухгалтерского учета в широком смысле является хозяйственная деятельность организации, или, иначе говоря, состояние и движение активов, источников их образования и результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов.

Объектами бухгалтерского учета являются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности экономического субъекта, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Элементами информации о финансовом положении организации, отраженной в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Активами хозяйствующего субъекта являются экономические ресурсы имеющие стоимостную оценку и приносящие доход (экономические выгоды).

Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- а) использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- б) обменен на другой актив;
- в) использован для погашения обязательств;
- г) распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются критериями отнесения ее к активам.

Обязательство – это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты, по которой должны привести к оттоку активов в виде выплаты денежных средств или передачи других активов (оказания услуг). Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Погашение обязательств может происходить также в форме замены обязательств одного вида другим, преобразования обязательств в капитал, снятия требований со стороны кредитора.

Капитал – это вложения собственника и прибыль, накопленная за время деятельности организации. Капитал относится к собственным источникам финансирования деятельности экономического субъекта. При определении финансового положения организации величина капитала определяется как разни-

ца между активами и обязательствами.

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, отражаемой в отчете о финансовых результатах, являются доходы и расходы организации.

Доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расход – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В процессе своей деятельности организация совершает определенные **хозяйственные операции** – единичное событие, вызывающие изменение имущества и источников его формирования. Эти операции являются составляющими основных хозяйственных процессов в организации. К основным хозяйственным процессам относят процессы снабжения (заготовления), производства и реализации (продажи) продукции (работ, услуг).

В процессе снабжения (заготовления) организация приобретает необходимые ей ресурсы (средства и предметы труда, живой труд) для использования их в процессе производства.

В процессе производства организация изготавливает готовую продукцию, выполняет работы и оказывает услуги, в результате чего происходит потребление (расходование) материальных ресурсов и труда работников и создается прибавочная стоимость.

В процессе реализации (продажи) организация осуществляет возмездную передачу готовой продукции её потребителям (покупателям) и получает от них денежные средства. В результате вложенный в производство капитал увеличивается на величину созданного прибавочного продукта, выражением которого является прибыль от продажи продукции (работ, услуг). Денежные средства, полученные от продажи, используются организацией для осуществления процесса заготовления.

Организации могут совершать и другие хозяйственные операции (например, осуществление финансовых и капитальных вложений, привлечение займов и кредитов), которые также являются объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, в организации все хозяйственные процессы взаимосвязаны, они дополняют друг друга и в конечном итоге являются составными частями единого целого – хозяйственной деятельности предприятия.

2.2. Классификация имущества экономического субъекта и источников его формирования

Для целей бухгалтерского учета имущество (активы) хозяйствующего субъекта группируются по различным признакам:

а) по видам (основные средства, нематериальные активы, материалы и др.);

- б) по источникам образования (собственные и привлеченные);
- в) по местам эксплуатации (средства в сфере производства, средства в сфере обращения, средства во внепроизводственной сфере);
- г) по степени ликвидности (наиболее ликвидные, медленно реализуемые и труднореализуемые активы);
- ж) по функциональной роли (внеоборотные и оборотные активы);
- з) по способу перенесения стоимости (основные и оборотные активы);
- и) по времени использования (долгосрочные и краткосрочные активы).

Классификация хозяйственных средств по местам эксплуатации (размещению)

Хозяйственные средства размещаются во всех сферах деятельности организации: сфере производства, сфере обращения и внепроизводственной сфере.

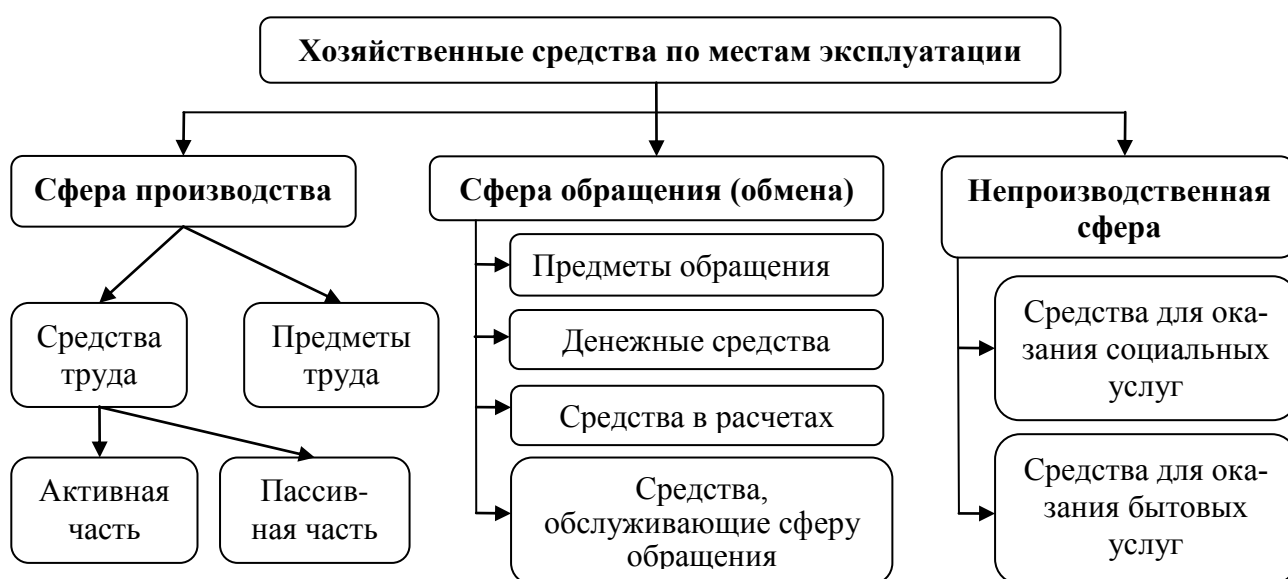


Рисунок 2.1 - Классификация хозяйственных средств по местам эксплуатации (размещению)

В сфере производства хозяйственные средства состоят из средств и предметов труда. *К средствам труда* относятся объекты, с помощью которых изготавливают продукцию, выполняют работы, производят услуги. *Они делятся на две группы:* средства труда, непосредственно принимающие участие в процессе производства и воздействующие на предмет труда (станки, тракторы, инструменты, продуктивный скот основного стада и т. п.), – активная часть; средства труда, создающие условия для осуществления производственного процесса (здания, сооружения, передаточные устройства, транспортные средства и т. п.), – пассивная часть.

Общими свойствами (признаками) всех средств труда является то, что они применяются в нескольких производственных циклах, сохраняют свою первоначальную форму и свойства на протяжении всего времени использования, переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт по частям в виде амортизационных отчислений.

Предметы труда – это хозяйственные средства, из которых производят готовую продукцию. К ним относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, запасные части, семена, корма, удобрения, полуфабрикаты, незавершенное производство и др.

Общие свойства (признаки) всех предметов труда: используются только в одном производственном цикле, теряют первоначальный внешний вид и свойства, переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт полностью в одном производственном цикле.

В сфере обращения хозяйственные средства подразделяются на предметы обращения, денежные средства, средства в расчетах, средства, обслуживающие сферу обращения.

Предметом обращения является готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком. Таким образом, готовая продукция подразделяется на: продукцию находящуюся на складе предприятия и отгруженную покупателю.

Денежные средства включают: наличные денежные средства в кассе, денежные средства на расчетных счетах в банках, денежные средства на валютных счетах в банках, денежные средства на специальных счетах в банках, переводы в пути, денежные эквиваленты.

Денежные эквиваленты - это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

К средствам в расчетах относятся обязательства должников. Юридическое или физическое лицо, которое имеет задолженность перед предприятием, называется дебитором (лат. debitor - должник), а его задолженность - дебиторской.

Должниками организации могут быть: покупатели, которые получили продукцию, но еще не оплатили ее; работники организации по суммам, взятым под отчет на различные цели; материально ответственные лица, обязанные возместить нанесенный предприятию материальный ущерб; учредители организации по взносам в уставный капитал и др.

К средствам, обслуживающим сферу обращения, относятся: основные средства и предметы труда, которые обеспечивают деятельность организации в процессе заготовления сырья и реализации продукции (здания складов для хранения готовой продукции, сырья и материалов, складское оборудование); специальные машины для транспортировки определенных видов сырья и продукции (бензовозы, молоковозы, машины для перевозки животных и т. п.); упаковочные материалы для готовой продукции; весовое хозяйство на складах; измерительные приборы и инструменты; подъемно-транспортные средства; торговые помещения и торговое оборудование.

В непромышленной сфере хозяйственные средства используются для оказания работникам организации бытовых и социальных услуг. Это объекты жилищно-коммунального хозяйства, здания школ и учебный инвентарь, здания поликлиник, медпунктов и медицинский инвентарь, здания детских садов, клу-

бов, детских лагерей и их имущество и др. Названные активы не принимают участия в процессе производства, однако способствуют организации производственного процесса косвенно, создавая работникам организации нормальные условия их быта.

Классификация имущества по составу и функциональной роли

По функциональной роли имущество предприятия подразделяют на следующие группы (рис. 2.2).

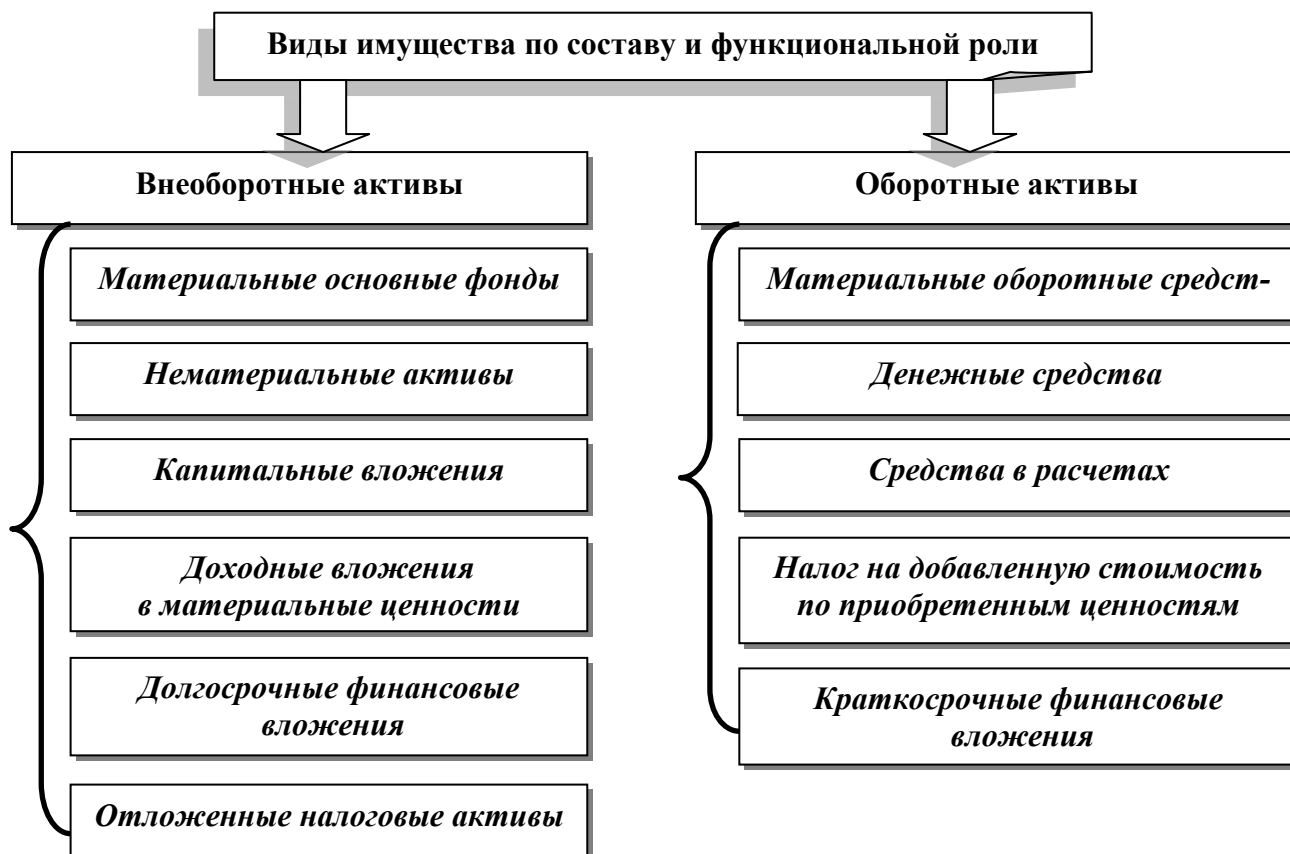


Рисунок 2.2 - Классификация имущества по составу и функциональной роли

1) Внеоборотные активы (иммобилизованные средства), которые включают:

а) ***Материальные основные фонды*** - это средства труда.

Объектами основных средств являются: здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, измерительные и регулирующие приборы, внутрихозяйственные дороги, плодоносящие сады, многолетние насаждения, рабочий и продуктивный скот и прочее.

б) ***Нематериальные активы*** - это объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материальной (физической) основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие экономические выгоды организации. Их

состав и порядок учета регулируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утверждено Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (в ред. от 24.12.2010 № 186н)). К ним в частности относятся: права пользования землей, секреты производства ноу-хау, программные продукты, произведения науки, литературы и искусства, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, торговые марки, товарные знаки и знаки обслуживания, гудвил (цена фирмы) и т.д.

По таким объектам организация должна иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование нематериального актива и права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и др.

Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт частями, по мере начисления амортизации.

в) **Капитальные вложения** - представляют собой совокупность экономических ресурсов (инвестиций), используемых для воспроизводства имущества с длительным (более 1 года) сроком полезного использования. *Например*, к ним относится незавершенное капитальное строительство, приобретение в собственность объектов основных средств, земельных участков, лесных угодий, реконструкция и модернизация основных средств, создание и разработка нематериальных активов, их приобретение и т.д.

г) **Доходные вложения в материальные ценности** – это имущество, приобретенное экономическим субъектом с целью сдачи его в аренду (лизинг) или в прокат для получения дохода;

д) **Долгосрочные финансовые вложения** - представляют собой инвестиции (вклады) в ценные бумаги (акции, облигации) других предприятий и банков, в том числе, находящихся за рубежом; в процентные облигации федеральных региональных займов; в уставные капиталы других предприятий, в векселя, приобретаемые в качестве финансовых вложений со сроком полезного действия, превышающим один год и другие подобные инвестиции. При этом основным критерием принадлежности ценных бумаг к долгосрочным является период обращения - время с момента эмиссии до даты погашения более одного года.

е) **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.

Отложенные налоговые активы возникают в связи с тем, что в бухгалтерском учете рассчитываются вычитаемые временные разницы. Они образуются, когда доходы в бухгалтерском учете признаются медленнее, чем в налоговом учете, а расходы быстрее:

– сумма амортизации, начисленная в бухгалтерском учете, превышает сумму амортизации, рассчитанную по правилам налогового учета;

– применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

– в бухгалтерском учете убыток признан в отчетном периоде, а в налоговом учете он уменьшает налогооблагаемые доходы в последующих отчетных периодах;

– наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и др.

Исчисленная разница, умноженная на ставку налога на прибыль, покажет величину отложенных налоговых активов.

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

а) В состав *материальных оборотных средств* входят сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция, предназначенная для реализации, т.е. на складе и отгруженная покупателям.

б) *Денежные средства*, включая деньги в кассе, на расчетных, валютных и специальных банковских счетах, денежные переводы в пути и денежные эквиваленты.

в) *Средства в расчетах* включают различного вида дебиторскую задолженность (покупателей, подотчетных лиц и др.).

г) *Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям* представляет сумму НДС, предъявленную организации поставщиками, но не принятую к вычету.

д) *Краткосрочные финансовые вложения* - вложения предприятия в краткосрочные ликвидные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты), приобретаемые для получения доходов в срок, не превышающий один год, а также в представление краткосрочных займов другим хозяйствующим субъектам.

Все вышеперечисленные объекты бухгалтерского учета составляют **активы экономических субъектов**.

Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению

Источники образования имущества организации подразделяют на две группы (рис. 2.3):

- 1. собственный капитал;**
- 2. заемный капитал.**

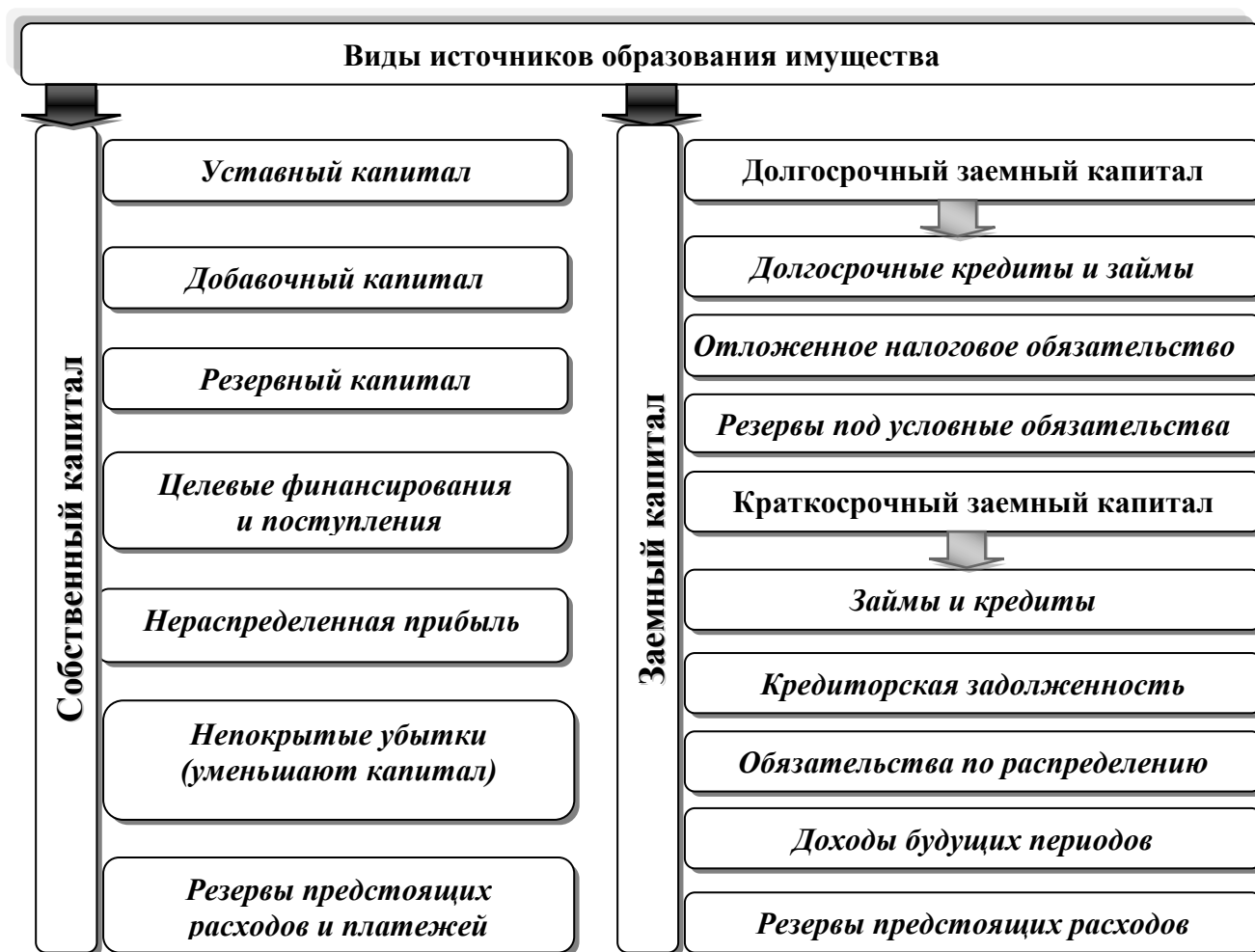


Рисунок 2.3 - Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению

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

Источниками собственных средств являются:

а) *Уставный капитал* представляет собой размер средств, вложенных учредителями в имущество при создании предприятия для обеспечения производственной деятельности, определенной учредительными документами.

б) *Добавочный капитал* образуется за счет прироста стоимости имущества результате его переоценки, эмиссионного дохода акционерных обществ (сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций) и т.п.

в) *Резервный капитал* - источник собственных средств предприятия, образованный за счет нераспределенной прибыли. В соответствии со ст. 35 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» акционерные общества формируют *резервный фонд*, который предназначается для покрытия их убытков, для погашения облигаций общества и выкупа своих акций у акционеров в случае отсутствия иных средств. На другие цели резервный фонд направлен быть не может. Размер резервного фонда акционерного общества должен быть предусмотрен его уставом. При этом следует учитывать ограничения, установленные Законом № 208-ФЗ: ежегодные отчисления в резервный фонд должны

составлять не менее 5% от чистой прибыли общества; минимальный размер резервного фонда равен 5% от уставного капитала. Срок, в течение которого может быть полностью сформирован резервный фонд, не ограничивается.

г) *Целевые финансирование и поступления* - это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения;

д) *Нераспределенная прибыль* представляет собой капитал, остающийся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и сборов, предусмотренных действующим законодательством, уплаты штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий заключенных договоров, а также выплаты части прибыли акционерам в виде дивидендов.

е) *Непокрытые убытки* - потери средств как результат их нерационального использования или стихийного бедствия. На сумму убытков уменьшается собственный капитал предприятия.

ж) *Резервы предстоящих расходов и платежей* – средства зарезервированные организацией при необходимости, когда характер выполняемых работ, сезонность производства и др. случаи приводят к неравномерности включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу в течение отчетного периода. Для равномерного и своевременного включения этих расходов в себестоимость перевозок, продукции, выполненных работ и оказанных услуг, когда они относятся к данному отчетному периоду, но по каким-либо причинам еще не произведены, осуществляется резервирование этих предстоящих расходов в установленных размерах.

Заемный капитал (привлеченный капитал) включает:

1) *Долгосрочный заемный капитал* - это привлеченные источники образования имущества, срок погашения которых превышает 12 месяцев. К нему относится задолженность банкам по долгосрочным кредитам, задолженность другим организациям по займам, предоставленным на длительный срок, отложенные налоговые обязательства, резервы под условные обязательства и прочие долги сроком свыше одного года.

а) *Долгосрочные кредиты и займы* - это задолженность организации по средствам, полученным от кредитных организаций, других юридических и (или) физических лиц на срок более 12 месяцев, а также суммы процентов по ним в соответствии с договорами займа или кредита. Они используются для расширения деятельности организации, приобретения новых основных средств, нематериальных активов, рационализации производства, повышения качества продукции, улучшения организации производства, его реконструкции и модернизации.

б) *Отложенное налоговое обязательство* - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы. Они образуются в результате:

– применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

– признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

– применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения и др.

в) *Резервы под условные обязательства* – это суммы неизрасходованных резервов под условные обязательства (оценочные обязательства) срок погашения (исполнения) по которым распространяется на период, превышающий один год. Оценочные обязательства – это обязательства организации произвести в будущем при наступлении определенных событий соответствующие расходы, которые вытекают из требований законодательства или условий договоров. При этом наступление подобных событий имеет высокую степень вероятности. Например, резервы под гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, под вывод объектов из эксплуатации, под обеспечение (покрытие) предъявленных к организации исков (претензий), вероятность взыскания которых является высокой и т. п.

2) *Краткосрочный заемный капитал* - это привлеченные источники образования имущества организации со сроком погашения менее 12 месяцев. Они позволяют получить ресурсы во временное владение и пользование на определенное время, по истечении которого они возвращаются собственнику. К ним относятся краткосрочные кредиты банка, займы, кредиторская задолженность и обязательства по распределению.

а) *Займы и кредиты* - это задолженность экономического субъекта по средствам, полученным от кредитных организаций, от других юридических и (или) физических лиц на срок менее 12 месяцев, а также суммы процентов по ним в соответствии с договорами займа или кредита.

б) *Кредиторская задолженность* - это долг экономического субъекта перед другими организациями, которые называются кредиторами. К ним относят долги поставщикам и подрядчикам.

в) *Обязательства по распределению* включают задолженности работникам за уже выполненную, но не оплаченную работу; бюджету в виде налогов и сборов; внебюджетным фондам; задолженность учредителям по выплате дивидендов и т.п. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. Данные обязательства образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

г) *Доходы будущих периодов* - суммы доходов, полученных в предыдущих или текущем отчетных периодах, но относящихся к будущим отчетным периодам. К ним относят стоимость безвозмездно полученного имущества; разницу между рыночной стоимостью недостающих ценностей по вине материально-ответственного лица и их балансовой стоимостью; арендную или квартирную

плату, полученную от арендаторов или квартиросъемщиков вперед; абонементную плату за пользование средствами связи и др.

д) *Резервы предстоящих расходов* – резервы, созданные на покрытие расходов, которые возникнут в ближайшем будущем (в течение одного года), в целях равномерного включения их в состав затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг:

- по предстоящей оплате отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работающих;
- на выплату единовременного вознаграждения по итогам работы за год;
- для выплаты ежегодных вознаграждений за выслугу лет;
- по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и т.п.

Суммы неизрасходованных резервов под текущие обязательства организации вытекают из требований законодательства, условий договоров и положений учетной политики организации.

Все вышеперечисленные собственные и заемные (привлеченные) источники хозяйственных средств являются **пассивами экономического субъекта**.

2.3. Основные методические приемы бухгалтерского учета

Познание предмета бухгалтерского учета достигается через постижение его метода. Предмет любой науки отвечает на вопрос «что она изучает», метод должен дать ответ на вопрос «как она это делает». Метод (греч. *methodos*) означает способ познания, путь исследования и определяется как совокупность приемов и способов, с помощью которых раскрывается содержание предмета.

Содержание метода зависит от особенностей предмета, задач и требований, предъявляемых к данной науке. Бухгалтерский учет наряду с названными общепринятыми методами располагает своими специфическими приемами, обусловленными сущностью предмета изучения, а также задачами и требованиями.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых непрерывно изучается, измеряется, регистрируется и обобщается хозяйственная деятельность экономического субъекта.

Совокупность приемов и способов ведения бухгалтерского учета получила название *элементов (слагаемых) метода бухгалтерского учета*. Они составляют методологическую основу бухгалтерского учета.

Цикл бухгалтерского учета включает четыре последовательных этапа обработки и обобщения учетно-экономической информации, на каждом из которых применяются свои элементы метода бухгалтерского учета (рис. 2.4).

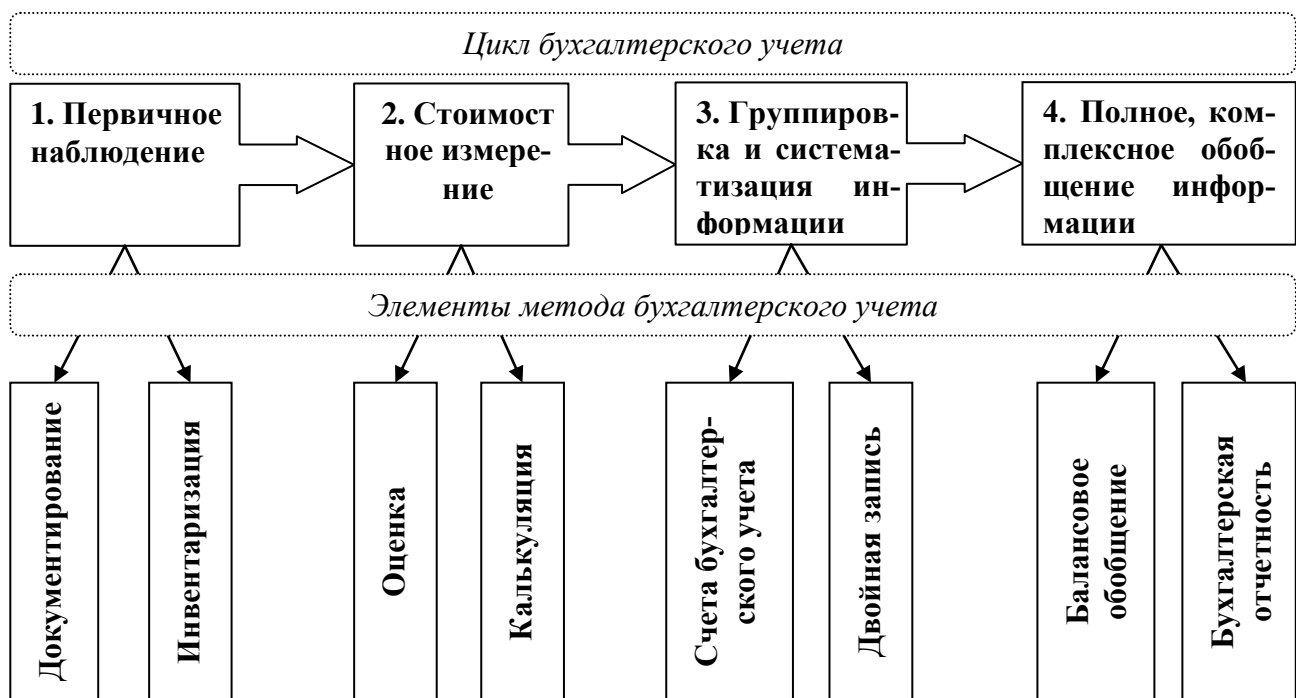


Рисунок 2.4 - Цикл бухгалтерского учета и основные его элементы

На этапе **первичного наблюдения** (информационного обеспечения) применяются такие элементы метода бухгалтерского учета как *документирование* и *инвентаризация*.

Документирование представляет собой способ первичного отражения хозяйственных фактов в момент и в месте их совершения. Для этого на каждую отдельную операцию или их однородную группу составляют определенный материальный носитель первичной учетной информации, в котором фиксируют содержание произведенной операции. Финансово-хозяйственные операции происходят в организациях непрерывно, при этом документация служит основным способом наблюдения за хозяйственной деятельностью, контроля и отражения хозяйственных явлений в учете.

Инвентаризация является продолжением документирования, она дополняет и уточняет данные текущего бухгалтерского учета и годовой бухгалтерской отчетности. Результаты инвентаризации используют для приведения показателей учета в соответствие с действительностью, если объекты или явления по тем или иным причинам своевременно не были охвачены учетом или были ошибки в документах.

На этапе **стоимостного измерения** используются такие элементы метода бухгалтерского учета как *оценка* и *калькуляция*. Эти элементы метода бухгалтерского учета позволяют представить всю совокупность учитываемых объектов (активов, обязательств, доходов и расходов организации) в денежной форме. Стоимостное измерение необходимо для отражения в учете и обобщения разнородных хозяйственных операций. Бухгалтерский учет охватывает только те элементы процесса кругооборота капитала, которые можно подвергнуть денежной оценке. Поэтому стоимостному измерению в бухгалтерском учете отведена особая роль.

Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества организации и источников его формирования.

В ряде случаев оценка может быть произведена только по данным учета после документального подтверждения хозяйственной операции, группировки и обобщения затрат. К таким случаям относятся заготовление материально-производственных ресурсов, изготовление продукции, работ, услуг и др. Такое отражение и обобщение затрат является калькуляцией.

Калькуляция - это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также себестоимости приобретенных ресурсов и реализуемой продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции (работ, услуг) определяется на основании нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и устанавливающих состав затрат на производство и продажу продукции (выполнение работ, оказание услуг), включаемых в себестоимость и прямо влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности организации.

На этапе группировки и систематизации информации применяют такие элементы метода бухгалтерского учета как *счета бухгалтерского учета и двойная запись*. Эти элементы необходимы для получения систематизированной, сгруппированной и обобщенной информации о состоянии и движении каждого объекта бухгалтерского учета в процессе хозяйственной деятельности организации.

Счета бухгалтерского учета - это способ экономической группировки данных, с помощью которого систематизируется и накапливается текущая информация о состоянии и движении хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессах.

По своей экономической природе любая хозяйственная операция обязательно характеризуется двойственностью и взаимностью. Для отражения и сохранения этих свойств, а также контроля за записями хозяйственных операций на счетах в бухгалтерском учете, используется способ двойной записи.

Двойная запись – это отражение каждой хозяйственной операции одновременно на двух экономически взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в равных суммах по дебету одного и кредиту другого счета. Двойственное отражение хозяйственных фактов является основным, главным элементом метода бухгалтерского учета.

На этапе полного, комплексного обобщения информации используются такие элементы метода бухгалтерского учета как *балансовое обобщение (баланс) и бухгалтерская отчетность (итоговое обобщение)*.

Балансовое обобщение как элемент метода бухгалтерского учета характеризуется двойственностью формирования и отражения учетных объектов. Например, поступление основных средств от учредителей затрагивает два объекта учета: с одной стороны – основные средства, а с другой стороны – расчеты с учредителями.

Балансовое обобщение – способ бухгалтерского отражения состояния хозяйственных средств и их источников в денежном выражении на определенную дату.

Практическая реализация балансового обобщения осуществляется при периодическом (на первое число каждого отчетного периода) формировании информационной совокупности о стоимости имущества и обязательств организации путем составления *бухгалтерского баланса*.

Итоговое обобщение фактов финансово-хозяйственной деятельности организации находит отражение в бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность - заключительный этап обобщения данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах её хозяйственной деятельности за отчетный период. Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Все элементы метода бухгалтерского учета, являясь самостоятельными, применяются не изолированно, а как части единого целого. Они находятся во взаимосвязи и взаимодействии, представляя собой единую систему учета.

Каждый из элементов метода бухгалтерского учета выполняет определенную роль. Так, документирование используют для получения первичных данных о хозяйственных фактах. Для проверки правильности ведения первичного учета проводят инвентаризацию. Информацию, полученную с помощью первичного отражения хозяйственных фактов, затем выражают в обобщающем денежном измерителе с помощью оценки и калькулирования.

Зафиксированная информация о различных объектах бухгалтерского учета после оценки подвергается экономической группировке. Для этого используют счета бухгалтерского учета, позволяющие отразить все хозяйственные процессы посредством двойной записи.

Обобщение информации о деятельности организации за определенный период и сводный контроль осуществляют с помощью балансового обобщения, носителем которого является баланс. Более детальные сведения, дополняющие информацию баланса по различным направлениям, а также итоговые систематизированные показатели отражают в бухгалтерской отчетности.

Каждый из элементов метода бухгалтерского учета, неся самостоятельную нагрузку, является исходной предпосылкой для функционирования следующей составной части метода, т.е. каждый из элементов использует данные предыдущих и сам представляет сведения, необходимые для последующих.

Метод бухгалтерского учета дает возможность не только наблюдать факты хозяйственной жизни, но также и экономически обобщать их, что имеет большое значение для анализа деятельности организации [16, С.35].

Практические задания к теме 2

Задание 2.1. Произвести группировку хозяйственных средств предприятия по составу и размещению в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Классификация хозяйственных средств по составу и размещению

| Вид имущества | Сфера размещения | Наименование имущества |
|--------------------|--|------------------------|
| Основные средства | <i>Сфера производства (средства труда)</i> | |
| | <i>Сфера обращения</i> | |
| | <i>Внепроизводственная сфера</i> | |
| Оборотные средства | <i>Сфера производства (предметы труда)</i> | |
| | <i>Сфера обращения</i> | |
| | <i>Внепроизводственная сфера</i> | |

Таблица 2.2 - Перечень хозяйственных средств

| № п/п | Наименование хозяйственных средств |
|-------|--|
| 1. | Сырье и материалы |
| 2. | Задолженность покупателя за отгруженную ему продукцию |
| 3. | Здания складов готовой продукции |
| 4. | Сельскохозяйственные машины |
| 5. | Продуктивный скот |
| 6. | Задолженность работников по возмещению материального ущерба |
| 7. | Оборудование Дома культуры |
| 8. | Грузовые автомобили |
| 9. | Специальные автомобили для перевозки отдельных видов продукции |
| 10. | Денежные средства в кассе |
| 11. | Готовая продукция на складах |
| 12. | Корма |
| 13. | Затраты по незавершенному производству |
| 14. | Здание ЖКХ |
| 15. | Производственный инвентарь |
| 16. | Здание детского сада |
| 17. | Оборудование и спальные принадлежности детского сада |
| 18. | Медикаменты в поликлинике |
| 19. | Весовое оборудование на складах |
| 20. | Тара и упаковочные материалы |
| 21. | Токарный станок в ЖКХ |
| 22. | Тракторы |
| 23. | Здание администрации |
| 24. | Ветеринарные медикаменты |
| 25. | Хозяйственный инвентарь ЖКХ |
| 26. | Денежные средства на расчетных счетах |
| 27. | Авансы выданные поставщикам |
| 28. | Краткосрочные финансовые вложения |
| 29. | Лицензия на перевозки пассажиров автомобильным транспортом |

Задание 2.2. Классификация имущества по функциональной роли в хозяйственном процессе.

Произвести группировку хозяйственных средств в соответствии с принятой классификацией, заполнить таблицу 2.3.

Таблица 2.3 - Классификация имущества по функциональной роли

| Внеоборотные активы | Оборотные активы |
|---------------------|------------------|
| ... | ... |

Таблица 2.4 - Перечень хозяйственных средств

| № п/п | Наименование хозяйственных средств |
|-------|---|
| 1. | Денежные средства на валютном счете |
| 2. | Патент на научное изобретение |
| 3. | Векселя полученные |
| 4. | Здание административного корпуса |
| 5. | Персональные компьютеры |
| 7. | Кормораздатчики на животноводческих фермах |
| 8. | Грузовые автомобили |
| 9. | Здание библиотеки |
| 10. | Готовая продукция, отгруженная покупателям |
| 11. | Молодняк животных на выращивании |
| 12. | Корма и биодобавки |
| 13. | Свидетельство, подтверждающее авторское право на базу данных |
| 14. | Электрическое оборудование |
| 15. | Оборудование в административном корпусе |
| 16. | Канцелярские товары |
| 17. | Расходы на освоение новых видов продукции |
| 19. | Задолженность покупателей и заказчиков |
| 20. | Семена и посадочный материал |
| 21. | Авансы, выданные поставщикам под поставку товаров |
| 22. | Облигации государственного займа на срок 8 лет |
| 23. | Минеральные удобрения |
| 24. | Горюче-смазочные материалы |
| 25. | Займы, предоставленные работникам организации на срок менее одного года |
| 26. | Задолженность подотчетных лиц по ранее выданным авансам |
| 27. | Библиотечный фонд (книги) |
| 28. | Строительные материалы |
| 29. | Ограждение животноводческих ферм |
| 30. | Защитные лесополосы и другие многолетние насаждения |

Задание 2.3. Классификация имущества по источникам образования

Произвести группировку источников образования хозяйственных средств в соответствии с принятой классификацией, заполнить таблицу 2.5.

Таблица 2.5 - Классификация имущества по источникам образования

| Собственный капитал | Долгосрочный заемный капитал | Краткосрочный заемный капитал |
|---------------------|------------------------------|-------------------------------|
| ... | | |
| | | |

Таблица 2.6 - Перечень источников образования имущества

| № п/п | Наименование источников образования имущества |
|-------|--|
| 1. | Уставный капитал |
| 2. | Задолженность поставщикам за поступившие от них материалы |
| 3. | Долгосрочные займы, предоставленные ООО «Актив» |
| 4. | Добавочный капитал, сформированный при дооценке основных средств |
| 5. | Задолженность по начисленным сборам за загрязнение окружающей среды |
| 6. | Арендная плата, полученная авансом |
| 7. | Резервный капитал, сформированный по требованию законодательства |
| 8. | Займы, полученные от ЗАО «Виктория» на срок 9 месяцев |
| 9. | Нераспределенная прибыль отчетного года |
| 10. | Задолженность перед учредителями по начисленным им доходам |
| 11. | Резерв на гарантийный ремонт |
| 12. | Кредиты банка, полученные на срок 6 месяцев |
| 13. | Задолженность по оплате труда |
| 14. | Задолженность перед Фондом социального страхования, Пенсионным фондом РФ |
| 15. | Кредиты банка со сроком погашения 3 года |
| 16. | Предварительная оплата, полученная от покупателей |
| 17. | Задолженность бюджету по начисленному единому сельскохозяйственному налогу |
| 18. | Резерв на оплату отпусков работников |
| 19. | Отложенные налоговые обязательства |
| 20. | Векселя, выданные поставщикам |
| 21. | Задолженность по предъявленным покупателями претензиям |

Задание 2.4. Произвести группировку хозяйственных средств и источников их образования в соответствии с принятой классификацией, заполнить табл. 2.7.

Таблица 2.7 - Классификация имущества по функциональной роли в хозяйственном процессе и по источникам образования

| Внеоборотные активы | Оборотные активы | Собственный капитал | Заемный капитал |
|---------------------|------------------|---------------------|-----------------|
| ... | | | |

Таблица 2.8 - Перечень имущества и источников его образования

| № п/п | Наименование имущества и источников его образования |
|-------|---|
| 1. | Непокрытый убыток прошлых лет |
| 2. | Затраты на закладку многолетних насаждений |
| 3. | Задолженность покупателей за отгруженные семена озимой пшеницы |
| 4. | Ядохимикаты и гербициды |
| 5. | Задолженность подотчетных лиц |
| 6. | Ветеринарные медикаменты |
| 7. | Элеватор |
| 8. | Готовая продукция растениеводства |
| 9. | Задолженность перед гражданами за принятый от них скот для реализации |
| 10. | Задолженность по страховым платежам на социальное страхование |
| 11. | Путевки в лечебно-оздоровительный центр |
| 12. | Здания животноводческих ферм |
| 13. | Кормовые корнеплоды |
| 14. | Нефтепродукты |

Продолжение таблицы 2.8

| № п/п | Наименование имущества и источников его образования |
|-------|---|
| 15. | Долгосрочный заем, полученный от ООО «Кредит» |
| 16. | Задолженность бюджету по налогу на землю |
| 17. | Незавершенное производство растениеводства |
| 18. | Здание склада ядохимикатов |
| 19. | Задолженность поставщикам за электроэнергию |
| 20. | Задолженность главному бухгалтеру за расходы по командировке |
| 21. | Строительные материалы |
| 22. | Молодняк крупного рогатого скота для реализации |
| 23. | Денежные средства в покрытом аккредитиве |
| 24. | Ульи пчел |
| 25. | Общехозяйственные расходы |
| 26. | Задолженность перед страховой компанией |
| 27. | Молодняк свиней |
| 28. | Задолженность перед гражданами за приобретенное у них молоко |
| 29. | Задолженность материально-ответственного лица за недостачу материалов |
| 30. | Промышленный холодильник |
| 31. | Хозяйственный инвентарь (ведра, лопаты и др.) |
| 32. | Домкрат гидравлический |
| 33. | Затраты на животноводство |
| 34. | Уставный капитал |
| 35. | Вишневый сад |
| 36. | Задолженность предприятия транспортной компании |
| 37. | Облигации другой организации со сроком обращения 5 лет |
| 38. | Задолженность предприятия по исполнительным документам |
| 39. | Доходы будущих периодов |
| 40. | Акции других предприятий |
| 41. | Персональный компьютер |
| 42. | Резервный капитал |
| 43. | Задолженность нефтебазе за топливо |
| 44. | Затраты на капитальное строительство оросительной системы |
| 45. | Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год |
| 46. | Саженцы многолетних насаждений |
| 47. | Краткосрочный кредит, полученный от коммерческого банка |
| 48. | Запасные части на материальном складе |
| 49. | Семьи пчел |
| 50. | Промышленный образец |

Контрольные вопросы по теме 2

1. Что представляет собой предмет бухгалтерского учета?
2. Что представляет собой объект бухгалтерского учета?
3. Какими объектами представлен предмет бухгалтерского учета?
4. Назовите элементы информации о финансовом положении организации, отраженной в бухгалтерском балансе. Охарактеризуйте их.
5. Назовите элементы формируемой в бухгалтерской отчетности информации о финансовых результатах деятельности организации. Охарактеризуйте их.
6. Что такое хозяйственная операция?

7. Какие хозяйственные процессы формируют кругооборот капитала организации?
8. Как классифицируется имущество по составу и размещению?
9. Как классифицируется имущество по функциональной роли?
10. Как классифицируется имущество организации по источникам образования?
11. Что такое метод бухгалтерского учета?
12. Из каких этапов состоит цикл бухгалтерского учета?
13. Из каких элементов складывается метод бухгалтерского учета?
14. Дайте обоснование необходимости применения в бухгалтерском учете каждого элемента метода бухгалтерского учета.

Тесты для контроля знаний студентов по теме 2

1. Предметом бухгалтерского учета являются:

- а) хозяйственные средства организации;
- б) хозяйственные процессы и их результаты;
- в) хозяйственные средства и их источники, хозяйственные процессы и их результаты.

2. Хозяйственная операция затрагивает:

- а) имущество организации;
- б) источники образования имущества;
- в) имущество организации и источники его образования;
- г) средства в расчетах.

3. Обязательства по распределению - это:

- а) долги работникам предприятия по оплате труда;
- б) долги банку по ссуде;
- в) долги поставщикам;
- г) долги бюджету по налогам.

4. К оборотным активам сферы обращения относятся:

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

5. К средствам в расчетах относятся:

- а) сумма наличных денег в кассе;
- б) сумма средств на расчетном счете;
- в) дебиторская задолженность за товары и услуги;
- г) кредиты.

6. Хозяйственные средства предприятия формируются за счет:

- а) заемных (привлеченных);
- б) закрепленных и заемных;
- в) заемных и специального назначения;
- г) собственных и заемных.

7. На какие классификационные группы подразделяется имущество организации по размещению:

- а) внеоборотные активы, средства в сфере обращения, средства в непроизводственной сфере;
- б) собственные средства, заемные средства, оборотные средства;
- в) средства в производственной сфере, средства в сфере обращения, средства в непроизводственной сфере.

8. Нематериальные активы:

- а) средства не имеющие физической основы, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока их службы путем начисления амортизации по установленным предприятием нормам;
- б) используются в одном цикле производства и всю стоимость передают на изготовленную продукцию.

9. Активы хозяйствующего субъекта для целей бухгалтерского учета группируются по:

- а) видам;
- б) источникам образования;
- в) отношению к балансу;
- г) местам эксплуатации;
- д) степени ликвидности;
- е) отношению к пользователям информации;
- ж) функциональной роли.

10. Основные средства относятся к группе:

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

11. К оборотным активам сферы производства относятся:

- а) готовая продукция;
- б) топливо;
- в) денежные средства в кассе.

12. Все виды временно привлеченных источников образуют задолженность:

- а) кредиторскую; б) дебиторскую.

13. К элементам метода бухгалтерского учета относятся:

- а) документирование; б) инвентаризация;
- в) система счетов; г) сверка документов;
- д) двойная запись; е) оценка;
- ж) выборка; з) калькуляция;
- и) баланс; к) нормирование;
- л) бухгалтерская отчетность.

14. Под методом бухгалтерского учета понимают:

- а) совокупность приемов изучения бухгалтерского учета;
- б) совокупность способов и приемов познания предмета бухгалтерского учета;
- в) элементы изучения предмета бухгалтерского учета.

15. Программный продукт, приобретенный организацией, относится к следующей группе имущества:

- а) основным средствам; б) оборотным активам;

в) отвлеченным средствам; г) нематериальным активам.

16. Источником формирования резервного капитала служит:

- а) себестоимость продукции, работ, услуг;
- б) чистая прибыль организации за отчетный период;
- в) прибыль отчетного периода, оставшаяся в распоряжении организации;
- г) прибыль отчетного периода, оставшаяся в распоряжении организации после погашения налога на прибыль.

17. Образование резервов предстоящих расходов производится:

- а) для покрытия будущих расходов;
- б) равномерного включения в себестоимость возникших расходов;
- в) покрытия текущих расходов;
- г) равномерного включения в себестоимость будущих расходов.

18. Цикл бухгалтерского учета – это:

- а) последовательные этапы обработки и обобщения учетно-экономической информации, на каждом из которых применяются свои элементы метода бухгалтерского учета;
- б) совокупность учетных процедур по отражению фактов хозяйственной жизни в учетных регистрах;
- в) последовательность выполнения учетных работ по отражению фактов хозяйственной жизни в первичных документах и учетных регистрах.

19. Элементы метода бухгалтерского учета – это:

- а) совокупность учетных процедур по отражению фактов хозяйственной жизни в учетных регистрах;
- б) совокупность приемов и способов ведения бухгалтерского учета;
- в) последовательность выполнения учетных работ.

20. Основными этапами учетного процесса являются:

- а) первичное наблюдение; стоимостное измерение; группировка и систематизация информации; полное, комплексное обобщение информации.
- б) документирование; стоимостное измерение; группировка информации; балансовое обобщение информации;
- в) первичное наблюдение; калькулирование; группировка информации.

21. Активами хозяйствующего субъекта являются:

- а) экономические ресурсы, имеющие стоимостную оценку и приносящие доход;
- б) денежные средства и иные ликвидные активы, приносящие экономические выгоды;
- в) экономические ресурсы, имеющие стоимостную оценку.

22. Увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников это:

- а) доход;
- б) кредиторская задолженность;
- в) расход.

3. Балансовое обобщение

3.1. Сущность и назначение бухгалтерского баланса

В экономике балансовый метод используется для выражения разных видов равенств: баланс доходов и расходов предприятия, баланс основных фондов, баланс доходов и расходов населения, межотраслевой баланс.

С помощью балансового метода анализируются экономические связи и пропорции, вскрываются диспропорции развития отдельных предприятий, отраслей, национального хозяйства в целом.

В бухгалтерском учете баланс имеет свое определение и назначение.

Назначение бухгалтерского баланса — итоговое обобщение информации бухгалтерского учета. Составлением баланса заканчивается процесс сбора информации об определенном периоде производственно-финансовой деятельности организации. Таким образом, балансовый метод в бухгалтерском учете обеспечивает возможность периодического (внутри отчетного периода и по его окончании) сопоставления отдельных показателей или их групп в учетном процессе (имущества и источников его образования, денежных средств и их использования, доходов организации и ее расходов и др.).

В основе своей термин «баланс» латинского происхождения. Буквально: bis - дважды, lanx - чаша весов.

Как символ равновесия весы изображены на гербе Международного союза бухгалтеров.



Рисунок 3.1 - Международный герб бухгалтеров

Международный герб бухгалтеров придумал известный французский ученый Жан Батист Дюмарше в 1944 году. В 1946 году Всемирная ассамблея бухгалтерских работников утвердила этот знак как эмблему счетной профессии. Бухгалтерская эмблема в оригинале имеет овальную форму и состоит из трех символов, которые изначально трактовались автором так:

- солнце как знак прозрачности финансово-хозяйственной деятельности субъекта;

- весы, говорящие о сбалансированности финансов при правильно поставленной учетной системе;

- кривая Бернулли как символ вечности и незыблемости бухучета.

Герб обрамлен надписью «Science, Conscience, Independance», что означает «Наука, Доверие, Независимость». Впрочем, второе слово переводят и как «честность, совесть».

Бухгалтерский баланс - элемент метода бухгалтерского учета, представляющий собой экономическую группировку имущества организации по функциональной роли и источникам их формирования в денежном выражении на определенную отчетную дату.

Баланс является одной из самых важных форм бухгалтерской отчетности организации.

Бухгалтерский баланс выполняет следующие функции:

1) знакомит пользователей с имущественным состоянием хозяйствующего субъекта: чем владеет хозяйствующий субъект;

2) по данным бухгалтерского баланса можно оценить платежеспособность экономического субъекта, т.е. определить, сумеет ли организация в ближайшее время взять на себя обязательства перед третьими лицами;

3) позволяет оценить деятельность руководства организации. Бухгалтерский баланс широко используется для управления экономическим субъектом и анализа его финансового состояния.

Существенное влияние на содержание баланса оказывает сфера деятельности экономического субъекта. По этому признаку балансы производственных, торговых, бюджетных, кредитных и других организаций существенно отличаются. Так, в активе баланса промышленных предприятий значительный удельный вес составляют основные средства и текущие активы в сфере производства. В балансе сельскохозяйственных предприятий в составе текущих активов основную часть занимают семена, корма, животные на выращивании и откорме, затраты под урожай будущего года. А в балансе торговых организаций в составе оборотных активов большую часть составляют товары.

3.2. Строение, структура бухгалтерского баланса и требования, предъявляемые к нему

Баланс построен в соответствии с классификацией хозяйственных средств (объектов учета). Он состоит из двух частей:

– в одной (левой) отражаются хозяйственные средства по составу и функциональной роли – это **актив**,

– в другой (правой) - по источникам формирования – это **пассив**.

Буквальный перевод терминов «актив» и «пассив» условно отражает характер учитываемых объектов: актив (лат. *actīvus* — деятельный) показывает состав, размещение и использование средств; пассив (лат. *passīvus* — недея-

тельный) отражает источники средств по их составу и принадлежности.

Исходя из буквального перевода данных терминов (деятельный и недей- тельный), нельзя характеризовать хозяйственные средства или их источники. Это допустимо только отчасти, так как большинство хозяйственных средств имеет материально-вещественную форму, т.е. как бы более деятельную. Без ис- точников, например без прибыли, предприятию сложно осуществлять активную хозяйственную деятельность. Поэтому название сторон баланса носит услов- ный характер.

Хозяйственные средства организации отражаются в бухгалтерском ба- лансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами располагает организация, другая - из каких источников они возник- ли. Обе части баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то- же имущество в двух группировках, независимо от количества фактов в хозяй- ственных процессах.

Равенство итогов актива и пассива бухгалтерского баланса называется основным балансовым равенством.

$$\text{Актив} = \text{Пассив}$$

Поскольку пассив включает капитал и обязательства, то отсюда следует, что:

$$\text{Актив} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$$

или

$$\text{Капитал} = \text{Актив} - \text{Обязательства}$$

Суммарные итоги по активу и пассиву баланса называют *валютой ба- ланса (балансом)*.

Основным элементом бухгалтерского баланса является *статья*. *Балансо- вые статьи* - отдельные показатели, которые формируются в бухгалтерском балансе по однородным видам имущества и источников их образования. Балан- совые статьи объединяются в *группы*, а *группы в разделы* в соответствии их экономическим содержанием.

Статья бухгалтерского баланса - это показатель (строка) того или иного актива или пассива баланса, характеризующий стоимость того или иного вида имущества и источников его формирования.

Общую схему бухгалтерского баланса можно представить следующим образом (табл. 3.1).

Таблица 3.1 - Основная схема бухгалтерского баланса

| Актив | Пассив |
|---|--|
| Виды хозяйственных средств по составу и функциональной роли в процессе экономической деятельности | Собственный и привлеченный (заемный) капитал |
| Баланс | Баланс |

Бухгалтерский баланс, составляемый экономическими субъектами в практической деятельности, имеет строго определенную форму, которая утверждается Министерством финансов Российской Федерации (табл. 3.2). В настоящее время действует Приказ № 66н от 2 июля 2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В нём установлено, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса.

Таблица 3.2 - Бухгалтерский баланс

на _____ 20__ г.

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика _____

Вид экономической деятельности _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____

Местонахождение (адрес) _____

| | |
|--------------------------|-----------|
| Коды | |
| Форма по ОКУД | 0710001 |
| Дата (число, месяц, год) | |
| по ОКПО | |
| ИНН | |
| по ОКВЭД | |
| по ОКОПФ/ОКФС | |
| по ОКЕИ | 384 (385) |

| Пояснения | Наименование показателя | Код | на 31 декабря отчетного года | На 31 декабря предыдущего года | На 31 декабря года предшествующего предыдущему |
|-----------|---|-------------|------------------------------|--------------------------------|--|
| | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | | |
| | Нематериальные активы | 1110 | | | |
| | Результаты исследований и разработок | 1120 | | | |
| | Основные средства | 1130 | | | |
| | Доходные вложения в материальные ценности | 1140 | | | |
| | Финансовые вложения | 1150 | | | |
| | Отложенные налоговые активы | 1160 | | | |
| | Прочие внеоборотные активы | 1170 | | | |
| | Итого по разделу I | 1100 | | | |
| | II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | | |
| | Запасы | 1210 | | | |
| | НДС по приобретенным ценностям | 1220 | | | |
| | Дебиторская задолженность | 1230 | | | |
| | Финансовые вложения | 1240 | | | |
| | Денежные средства | 1250 | | | |
| | Прочие оборотные активы | 1260 | | | |
| | Итого по разделу II | 1200 | | | |
| | БАЛАНС | 1600 | | | |

| Пояснения | Наименование показателя | Код | На 31 декабря отчетного года | На 31 декабря предыдущего года | На 31 декабря года предшествующего предыдущему |
|-----------|--|------|------------------------------|--------------------------------|--|
| | ПАССИВ | | | | |
| | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ | | | | |
| | Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) | 1310 | | | |
| | Собственные акции, выкупленные у акционеров | 1320 | | | |
| | Переоценка внеоборотных активов | 1340 | | | |
| | Добавочный капитал (без переоценки) | 1350 | | | |
| | Резервный капитал | 1360 | | | |
| | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 1370 | | | |
| | Итого по разделу III | 1300 | | | |
| | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | | | | |
| | Заемные средства | 1410 | | | |
| | Отложенные налоговые обязательства | 1420 | | | |
| | Резервы под условные обязательства | 1430 | | | |
| | Прочие обязательства | 1450 | | | |
| | Итого по разделу IV | 1400 | | | |
| | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | | | | |
| | Заемные средства | 1510 | | | |
| | Кредиторская задолженность | 1520 | | | |
| | Доходы будущих периодов | 1530 | | | |
| | Резервы предстоящих расходов | 1540 | | | |
| | Прочие обязательства | 1550 | | | |
| | Итого по разделу V | 1500 | | | |
| | БАЛАНС | 1700 | | | |

Для целей экономического анализа в балансе предусмотрены три графы: «На 31 декабря отчетного года», «На 31 декабря предыдущего года» и «На 31 декабря года предшествующего предыдущему». В том случае, когда организация составляет промежуточный баланс (за квартал, полугодие или 9 месяцев) в течение отчетного года в первой из трех этих граф показывается отчетная дата отчетного периода (31 марта, 30 июня, 30 сентября).

Форма бухгалтерского баланса предусматривает деление актива и пассива на разделы. **Актив баланса представлен двумя разделами:** «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы» - в соответствии экономической группировкой объектов бухгалтерского учета и в зависимости от стадии кругооборота хозяй-

ственных средств. Для российской практики учета характерно *расположение статей актива баланса в порядке возрастающей ликвидности*, то есть возможности обращения в наличные денежные средства.

Пассив включает три раздела: «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства». *Собственный капитал показывается в порядке его постоянства, внешние обязательства показываются в порядке их погашения.*

К бухгалтерскому балансу предъявляются следующие требования:

- 1) равенство актива и пассива баланса (объясняется принципом двойной записи);
- 2) достоверность (правдивость показателей баланса подтверждается документированием всех хозяйственных операций, записями на бухгалтерских счетах и учетных регистрах, проведением инвентаризации);
- 3) реальность (соответствие оценок статей баланса объективной действительности);
- 4) преемственность (заключается в единстве методов оценки и правил составления баланса для всех регионов страны);
- 5) ясность (доступность учетно-экономической информации для всех внутренних и внешних пользователей, унифицированная форма);
- 6) нейтральность (не создавать приоритетов для тех или иных групп пользователей, информация должна быть нейтральной);
- 7) сопоставимость показателей (все данные об имущественном положении предприятия приводятся в сопоставимых показателях на начало и на конец отчетного периода).

3.3. Классификация и виды балансов

В практике бухгалтерского учета используются несколько классификационных признаков, лежащих в основе классификации бухгалтерских балансов. К данным признакам относятся:

- 1) время составления баланса;
- 2) содержание баланса;
- 3) объект отражения;
- 4) объем информации;
- 5) объем регулирующих статей баланса;
- 6) источники составления баланса;
- 7) расположение актива и пассива (по формату) и др.

По времени составления выделяют следующие виды бухгалтерских балансов (рис. 3.2):

- составляемые в период образования экономического субъекта (вступительный баланс);
- составляемые во время текущей деятельности экономического субъекта (текущие балансы);
- составляемые при преобразовании экономического субъекта (санируемые, ликвидационный, разделительный, объединительный баланс).



Рисунок 3.2 – Классификация бухгалтерских балансов по времени составления

Вступительные балансы составляются на дату начала деятельности экономического субъекта. При этом вступительный баланс вновь создаваемого предприятия, как правило, слабо дифференцирован, так как при создании юридического лица его хозяйственные отношения не могут отличаться большим разнообразием. Данные вступительного баланса показывают стоимость имущества, которым обладает организация на момент начала своей деятельности, а также источники его образования, к которым относят уставный капитал созданного экономического субъекта. В том случае, когда организация начинает свою деятельность на условиях правопреемственности ранее действовавшего предприятия, то составляется вступительный баланс функционирующего экономического субъекта. Как правило, вступительный баланс такого юридического лица соответствует заключительному (ликвидационному) балансу ранее существовавшего предприятия.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего времени функционирования организации. К ним относятся:

- *Начальный баланс* формируется в начале отчетного года на основе данных заключительного баланса за предыдущий год.
- *Промежуточный баланс* составляется в течение отчетного года на основании данных текущего бухгалтерского учета. В зависимости от периода составления они называются: квартальными, полугодовыми, за девять месяцев. В промежуточном балансе указывают сведения с нарастающим итогом с начала года.
- *Провизорный (предварительный) баланс* составляют заранее до конца

отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации и его источников на конец года. В балансе представлены на определенную дату фактические сведения об остатках имущества и источников их образования (как правило, по данным баланса за 9 месяцев), а также планируемые (прогнозируемые) данные за остальной период до конца отчетного года. Цель такого баланса – анализ финансового состояния экономического субъекта к концу отчетного года и разработка мероприятий по его улучшению.

– *Заключительный (исходящий) баланс* составляется в конце отчетного года. Перед составлением итогового заключительного баланса проводится обязательная инвентаризация с целью фактического подтверждения данных бухгалтерского учета. Данные заключительного (отчетного) баланса должны соответствовать остаткам по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года. Годовой бухгалтерский баланс выступает в качестве как заключительного, так и начального баланса (составляемого на первое января следующего за отчетным года).

При изменении статуса или организационного состава (при преобразовании) экономического субъекта используются специальные балансы:

– *Объединительный баланс* разрабатывается при объединении (слиянии) нескольких самостоятельных организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц одной организации к другой.

– *Разделительный баланс* составляется в случае разделения одной организации на две или более либо при передаче структурных единиц одной организации другой. Во втором случае разделительный баланс формируется у основной организации, а по переданным подразделениям разделительный баланс носит также название передаточного баланса. Для разделительного баланса характерны оценки статей по данным бухгалтерского учета без пересчета на цены реализации. Разделительный баланс должен определять к кому и какие именно виды хозяйственных средств, прав и обязанностей переходят. Суммовые итоги этого баланса соответствуют данным вступительного баланса.

– *Санлируемый баланс* составляют в тех случаях, когда предприятие приближается к банкротству. Цель санации (лат. *sanatio* – лечение, оздоровление) – восстановление финансовой устойчивости предприятия, пополнение собственных основных и оборотных средств за счет оказываемой заинтересованным лицом помощи. Для объективной экономической оценки имущества и обязательств предприятия приглашаются независимые аудиторы. На основании описи средств составляется инвентарный баланс. Отдельные статьи, которые в обычном балансе рассматриваются как реальные, в санлируемом могут не приниматься расчет, либо приниматься в более низкой оценке. Так, на тот период, когда на предприятии вводится внешнее управление, «замораживаются» его долги, дебиторская задолженность.

– *Ликвидационный баланс* составляют при ликвидации предприятия. Перед этим в соответствии с Гражданским кодексом РФ составляется промежуточный баланс с целью собрать долги юридического лица и рассчитаться с его кредиторами. Требования кредиторов удовлетворяются за счет имеющихся у

организации денежных средств, а при недостаточности последних - из сумм, вырученных от продажи принадлежащего организации имущества. После погашения основных долгов предприятия приступают к составлению ликвидационного баланса, которым завершаются расчеты с кредиторами. Отраженное в ликвидационном балансе имущество оценивается по цене возможной его реализации.

В зависимости от содержания бухгалтерские балансы подразделяются на следующие виды:

- оборотные балансы;
- сальдовые балансы.

Под содержанием бухгалтерских балансов понимается совокупность показателей имущества организации и источников его образования за отчетный период, сформированная разными способами и представленная методом балансового обобщения.

Совокупность таких показателей в бухгалтерском балансе в зависимости от его содержания может быть двух видов:

- отражающая движение имущества и источников его образования за отчетный период в стоимостном выражении;
- показывающая наличие имущества и источников его образования в стоимостном выражении на отчетную дату.

Оборотный баланс — таблица, содержащая информацию о движении имущества организации и источников его образования за отчетный период в стоимостном выражении, в которой соблюдено балансовое равенство. Суммы изменения (увеличения или уменьшения) имущества организации за отчетный период называются *оборотом имущества*. Суммы изменения (увеличения или уменьшения) источников образования имущества называются *оборотом источников образования имущества*.

Сальдовый баланс — таблица, содержащая информацию об остатках имущества и источников его образования на отчетную дату. Сальдо (остаток) имущества или источников его образования на отчетную дату рассчитывается по формуле:

$$СН + П - В = СК$$

где, СН - сальдо (остаток) имущества или источников его образования на начало отчетного периода;

П - поступление (увеличение) имущества или источников его образования в течение отчетного периода;

В - выбытие (уменьшение) имущества или источников его образования в течение отчетного периода;

СК - сальдо (остаток) имущества или источников его образования на конец отчетного периода.

В свою очередь, **сальдовые балансы** подразделяются на *завершенные и пробные балансы*. *Завершенным* является баланс, не требующий поправок и корректировок и отражающий фактическое состояние имущества и источников его образования на отчетную дату. *Пробный* баланс характерен для междуна-

родной практики и составляется для сверки данных о стоимости имущества и источников его образования за отчетный период, внесения корректировочных записей и составления сальдового завершеного баланса организации предусмотренной формы на отчетную дату [30, С.79-80].

По объекту отражения выделяют:

- самостоятельный баланс;
- отдельный баланс.

Самостоятельный баланс составляют только хозяйствующие субъекты, наделенные правами юридического лица.

Отдельный баланс составляют филиалы, представительства и другие структурные подразделения одного предприятия.

По объему информации балансы подразделяются на:

- единичные;
- сводные.

Единичный (индивидуальный) баланс отражает деятельность одной организации. Он составляется юридическим лицом, не имеющим в своем составе дочерних и зависимых обществ и не являющимся объединением юридических лиц.

Сводный (консолидированный) баланс формируется из отдельных балансов путем суммирования показателей статей. Он представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение на отчетную дату группы взаимосвязанных в экономическом отношении организаций. Данные сводятся в одной колонке в виде общего итога актива и пассива.

Объектами сводных (консолидированных) балансов могут быть:

- организации, имеющие дочерние и зависимые общества;
- объединения юридических лиц, созданные на добровольных началах организациями (союзы, ассоциации);
- группа унитарных предприятий федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации;
- группа акционерных обществ (товариществ), часть акций (долей, вкладов), которых закреплена в федеральной собственности, министерств и других федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации.

По объему регулирующих статей различают балансы:

- брутто (ит. brutto - грубый);
- нетто (ит. netto чистый).

Баланс – брутто включает в себя регулирующие статьи, суммы по которым при определении остаточной стоимости нематериальных активов и основных средств вычитаются из суммы другой статьи. Он составляется на основе данных, отраженных в бухгалтерском учете без изменений и корректировок.

Баланс - нетто – баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Он содержит данные о сальдо амортизируемого имущества (нематериальных активов и основных средств), в оценке не по первоначальной, а по остаточной стоимости (за вычетом суммы накопленной амортизации).

В практике бухгалтерского учета используется форма баланса, которая

определена в соответствии с требованиями Международных стандартов финансово отчетности (МСФО) как баланс - нетто.

По источникам составления баланс бывает:

- инвентарный;
- книжный;
- генеральный.

Инвентарный баланс составляют по данным инвентаризационных описей имущества и прав организации, источников их образования.

Книжный баланс составляют по данным текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки книжных записей путем инвентаризации.

Генеральные балансы наиболее достоверно отражают производственно-хозяйственную деятельность организации и состояются по данным текущего бухгалтерского учета, подтвержденным инвентаризациями объектов учета [34, С. 43].

По расположению актива и пассива баланса (по формату) бывают следующие виды бухгалтерских балансов [30, С.86-87]:

- односторонние балансы;
- двусторонние балансы;
- разделенные балансы;
- сводные балансы;
- шахматные балансы.

Строение **односторонних бухгалтерских балансов** предусматривает двухуровневое расположение имущества организации и источников его образования. На первом уровне представлены статьи актива, а на втором уровне — статьи пассива в денежном измерителе (см. табл. 3.2).

Односторонний бухгалтерский баланс в виде одной из форм бухгалтерской отчетности составляется в современной учетной практике наиболее часто. Он характерен для российской отчетности, отчетности Великобритании, США, Франции и других стран.

Двусторонний баланс — таблица, вертикально разделенная на две взаимосвязанные части, с левой стороны которой отражены статьи актива баланса и суммы по ним, а с правой стороны — статьи пассива баланса и суммы по ним. Подобное строение бухгалтерского баланса достаточно удобно, поскольку дает возможность наглядно сопоставить имущество организации на определенную дату в постатейном разрезе и источники его образования, оценить целесообразность использования источников для формирования ресурсов в процессе хозяйственной деятельности (табл. 3.3).

Таблица 3.3 - Двусторонний баланс

| Актив | Сумма | Пассив | Сумма |
|---------------|-------|----------------|-------|
| статьи актива | | статьи пассива | |
| Баланс | х | Баланс | х |

Разделенный бухгалтерский баланс характеризуется тем, что статьи актива и пассива представлены в соответствии с системой, наиболее удобной для составителя и пользователя, в одной графе. Суммы видов имущества в активе баланса проставлены слева от статьи, а суммы источников имущества — справа (табл. 3.4).

Таблица 3.4 - **Разделенный бухгалтерский баланс**

| Актив | | Пассив |
|--------------|--------|---------------|
| Сумма | Статья | Сумма |
| Баланс | | Баланс |

В сводном бухгалтерском балансе при группировке балансов по формату статьи актива и пассива пространственно расположены друг за другом, а суммы видов имущества и источников его образования объединены в соответствующих графах. Такое построение целесообразно при оценке состава имущества, источников его образования, проведении экономического анализа ликвидности и платежеспособности организации (табл. 3.5).

Таблица 3.5 - **Сводный бухгалтерский баланс**

| | Актив | Пассив |
|--------|--------------|---------------|
| Статья | Сумма | Сумма |
| | Баланс | Баланс |

Шахматный бухгалтерский баланс предполагает однократное отражение суммы по статье актива и пассива баланса одновременно. Шахматный баланс разбит на несколько клеток, которые образованы от пересечения вертикальных граф, где отражаются суммы по статьям пассива баланса, и горизонтальных строк, отведенных для сумм статей актива. Причем одна статья актива баланса может быть взаимосвязана с несколькими статьями пассива баланса и, наоборот (табл. 3.6).

Таблица 3.6 - **Шахматный бухгалтерский баланс**

| Дебет счетов | Кредит счетов | | | |
|---------------------|----------------------|--------------------|-------|---------------|
| | Бухгалтерский счет | Бухгалтерский счет | ... | Итого |
| Бухгалтерский счет | Сумма | Сумма | Сумма | Сумма |
| Бухгалтерский счет | Сумма | Сумма | Сумма | Сумма |
| ... | Сумма | Сумма | Сумма | Сумма |
| Итого | Сумма | Сумма | Сумма | Баланс |

Составление шахматного баланса позволяет усилить контроль над совершаемыми хозяйственными операциями, сокращает количество учетных записей, обеспечивает наглядность в применении отдельных активов и их источников.

3.3. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс

В процессе хозяйственной деятельности в результате осуществления различных операций происходят непрерывные изменения в хозяйственных средствах организации и источниках их образования. Это находит отражение в изменении показателей статей баланса. Каждая хозяйственная операция непременно затрагивает две статьи баланса и приводит к изменению сумм по ним в одинаковой величине. Поэтому равенство между суммой хозяйственных средств и суммой источников их образования (основное балансовое равенство) всегда сохраняется.

По степени влияния на валюту баланса все хозяйственные операции подразделяются на четыре типа:

1 тип операций. Изменения происходят в составе хозяйственных средств (в активе) организации. Одна статья актива увеличивается, а другая - уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяется состав хозяйственных средств, при этом валюта баланса остается неизменной. К таким операциям относятся все факты использования материальных ценностей в процессе производства, выпуска готовой продукции, погашения дебиторской задолженности, получения денежных средств с расчетного счета в кассу и т.п.

Математически эти изменения можно выразить следующим образом:

$$A + X - X = П$$

где А – актив баланса;

X – сумма хозяйственной операции;

П – пассив баланса.

Рассмотрим данные операции на примере. Пусть имеет место следующий упрощенный бухгалтерский баланс (табл. 3.7).

Таблица 3.7 - Бухгалтерский баланс организации «А»

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс.руб. |
|----------------------------|------------------|--------------------------|-----------------|
| Основные средства | 7 800 | Уставный капитал | 100 |
| Материалы | 520 | Резервный капитал | 1 200 |
| Незавершенное производство | 700 | Нераспределенная прибыль | 1 000 |
| Касса | 30 | Краткосрочные кредиты | 3 100 |
| Расчетный счет | 1450 | Задолженность: | 4700 |
| | | - перед поставщиками | |
| | | - по оплате труда | 400 |
| БАЛАНС | 10500 | БАЛАНС | 10500 |

Например. Из банка с расчетного счета получены и оприходованы в кассу наличные деньги на выплату заработной платы 400 тыс. руб. Затрагиваются две статьи актива баланса, так как речь идет об имуществе организации. В балансе операция будет отражена следующим образом (табл. 3.8).

Таблица 3.8 - Бухгалтерский баланс организации «А»

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс.руб. |
|----------------------------|-------------------|--------------------------|-----------------|
| Основные средства | 7 800 | Уставный капитал | 100 |
| Материалы | 520 | Резервный капитал | 1 200 |
| Незавершенное производство | 700 | Нераспределенная прибыль | 1 000 |
| Касса | 30 + 400 = 430 | Краткосрочные кредиты | 3 100 |
| Расчетный счет | 1450 – 400 = 1050 | Задолженность: | 4700 |
| | | - перед поставщиками | |
| | | - по оплате труда | 400 |
| БАЛАНС | 10500 | БАЛАНС | 10500 |

2 тип операций. Изменения происходят в составе источников хозяйственных средств (в пассиве) организации. Одна статья пассива увеличивается, другая уменьшается, т.е. видоизменяются источники хозяйственных средств. При этом валюта баланса не меняется. К таким операциям относятся начисления бюджету налога на прибыль, доходов учредителям, отчисления в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли т.д.

Математически эти изменения можно выразить следующим образом:

$$A = П + X - X$$

Например. Часть нераспределенной прибыли направлена в резервный капитал в сумме 500 тыс. руб. В балансе операция будет отражена следующим образом (табл. 3.9).

Таблица 3.9 - Бухгалтерский баланс организации «А»

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс.руб. |
|----------------------------|------------------|--------------------------|---------------------|
| Основные средства | 7 800 | Уставный капитал | 100 |
| Материалы | 520 | Резервный капитал | 1 200 + 500 = 1 700 |
| Незавершенное производство | 700 | Нераспределенная прибыль | 1 000 – 500 = 500 |
| Касса | 430 | Краткосрочные кредиты | 3 100 |
| Расчетный счет | 1050 | Задолженность: | 4700 |
| | | - перед поставщиками | |
| | | - по оплате труда | 400 |
| БАЛАНС | 10500 | БАЛАНС | 10500 |

3 тип операций. К этому типу относятся хозяйственные факты, которые, увеличивая показатели актива и пассива баланса, одновременно увеличивают валюту баланса. К таким операциям относятся начисление амортизации по основным средствам, нематериальным активам, начисление заработной платы и премий, отчислений на социальное страхование и обеспечение и т.п.

Математически эти изменения можно выразить следующим образом:

$$A + X = П + X$$

Например. Получены от поставщика материалы на сумму 40 тыс. руб. В балансе операция будет отражена следующим образом (табл. 3.10).

Таблица 3.10 - Бухгалтерский баланс организации «А»

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс.руб. |
|----------------------------|------------------|--------------------------|------------------|
| Основные средства | 7 800 | Уставный капитал | 100 |
| Материалы | 520 + 40 = 560 | Резервный капитал | 1 700 |
| Незавершенное производство | 700 | Нераспределенная прибыль | 500 |
| Касса | 430 | Краткосрочные кредиты | 3 100 |
| Расчетный счет | 1050 | Задолженность: | 4700 + 40 = 4740 |
| | | - перед поставщиками | |
| | | - по оплате труда | 400 |
| БАЛАНС | 10540 | БАЛАНС | 10540 |

4 тип операций. В результате этих хозяйственных фактов изменения в активе и пассиве балансе происходят одновременно в сторону уменьшения суммы его статей. Валюта баланса так же уменьшается на сумму хозяйственной операции.

К этому типу фактов относится оплата всех видов кредиторской задолженности (бюджету по налогам, органам социального страхования и обеспечения, арендодателям, поставщикам, рабочим и служащим, акционерам), погашение ранее выданных векселей, банковских кредитов и займов и др.

Математически эти изменения можно выразить следующим образом:

$$A - X = П - X$$

Например. Оплачено с расчетного счета поставщикам за ранее полученные от них материалы 140 тыс. руб. В балансе операция будет отражена следующим образом (табл. 3.11).

Таблица 3.11 - Бухгалтерский баланс организации «А»

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс.руб. |
|----------------------------|------------------|--------------------------|-------------------|
| Основные средства | 7 800 | Уставный капитал | 100 |
| Материалы | 560 | Резервный капитал | 1 700 |
| Незавершенное производство | 700 | Нераспределенная прибыль | 500 |
| Касса | 430 | Краткосрочные кредиты | 3 100 |
| Расчетный счет | 1050 - 140 = 910 | Задолженность: | 4740 - 140 = 4600 |
| | | - перед поставщиками | |
| | | - по оплате труда | 400 |
| БАЛАНС | 10400 | БАЛАНС | 10400 |

Схематически типовые изменения баланса под влиянием хозяйственных операций представлены на рисунке 3.3.

| Актив | | Пассив | |
|---------------------------------------|----------------|---|----------------|
| Изменение видов хозяйственных средств | | Изменение источников формирования хозяйственных средств | |
| Увеличение (+) | Уменьшение (-) | Увеличение (+) | Уменьшение (-) |
| <i>1 тип операций</i> | | <i>2 тип операций</i> | |
| ←————→ | | ←————→ | |
| <i>3 тип операций</i> | | | |
| ←————→ | | | |
| <i>4 тип операций</i> | | | |
| | | ←————→ | |

Рисунок 3.3 – Схема типовых изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций

Из сказанного следует, что каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает две статьи баланса, что объясняется двойственностью происходящих процессов, так как в балансе представлена одна и та же совокупность имущества экономического субъекта в разных аспектах исходя из его состава (актив) и источников формирования (пассив). Таким образом, валюта баланса после любой из приведенных выше четырех типов хозяйственных операций остается сбалансированной по сумме между его активом и пассивом.

Практические задания к теме 3

Задание 3.1. Составьте бухгалтерский баланс ОАО «Заря» на 1 января 20__ г., определите валюту баланса.

Таблица 3.12 - Исходные данные на 01.01.20__ г.

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|------------------|
| 1. | Незавершенное строительство здания фермы | 690 |
| 2. | Задолженность строительной организации | 390 |
| 3. | Семена и корма | 480 |
| 4. | Здание администрации | 810 |
| 5. | Арендная плата полученная вперед | 225 |
| 6. | Резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год | 255 |
| 7. | Здания тракторного парка | 1260 |
| 8. | Долгосрочный кредит банка | 360 |
| 9. | Уставный капитал | 1500 |
| 10. | Незавершенное производство растениеводства | 135 |
| 11. | Нераспределенная прибыль | 759 |
| 12. | Задолженность покупателей и заказчиков | 273 |
| 13. | Деньги на расчетном счете | 33 |
| 14. | Резервный капитал | 225 |
| 15. | Задолженность перед органами социального страхования | 75 |
| 16. | Животные на выращивании и откорме | 270 |
| 17. | Векселя выданные | 30 |
| 18. | Патенты | 45 |

Продолжение таблицы 3.12

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|------------------|
| 19. | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 75 |
| 20. | Наличные деньги в кассе | 15 |
| 21. | Долгосрочные финансовые вложения | 69 |
| 22. | Авансы, полученные от покупателей | 120 |
| 23. | Задолженность по оплате труда | 180 |
| 24. | Дивиденды, начисленные учредителям | 210 |
| 25. | Добавочный капитал | 60 |
| 26. | Персональные компьютеры | 240 |
| 27. | Краткосрочные займы | 75 |
| 28. | Готовая продукция | 135 |
| 29. | Переоценка внеоборотных активов, отнесенная в добавочный капитал | 126 |
| 30. | Акции других предприятий | 60 |

Бухгалтерский баланс ОАО «Заря» составьте в таблице следующей формы.

Таблица 3.13 - Бухгалтерский баланс ОАО «Заря» на 1 января 20__ г.

| Актив | | Пассив | |
|---------------------|------------------|---------------------|------------------|
| Наименование статьи | Сумма, тыс. руб. | Наименование статьи | Сумма, тыс. руб. |
| ... | | ... | |
| Баланс | | Баланс | |

Задание 3.2 Составьте бухгалтерский баланс ОАО «Дон» на 1 января 20__ г., распределите статьи бухгалтерского баланса по соответствующим разделам, определите валюту баланса.

Таблица 3.14 - Исходные данные на 01.01.20__ г.

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|------------------|
| 1. | Денежные средства на расчетном счете | 280 |
| 2. | Незавершенное производство растениеводства | 140 |
| 3. | Сельскохозяйственные машины | 480 |
| 4. | Товарные знаки предприятия | 92 |
| 5. | Долгосрочные кредиты банка | 760 |
| 6. | Уставный капитал | 2920 |
| 7. | Авансы, полученные от покупателей | 480 |
| 8. | Резервный капитал, сформированный в соответствии с законодательством | 440 |
| 9. | Векселя полученные | 40 |
| 10. | Яблоневый сад | 192 |
| 11. | Нераспределенная прибыль | 616 |
| 12. | Задолженность поставщикам за материалы | 928 |
| 13. | Денежные средства в кассе | 48 |
| 14. | Краткосрочные финансовые вложения | 172 |
| 15. | Основное молочное стадо | 528 |
| 16. | Здание зернохранилища | 800 |
| 17. | Краткосрочные займы | 1000 |
| 18. | Резерв на оплату отпусков | 440 |
| 19. | Задолженность по оплате труда | 140 |

Продолжение таблицы 3.14

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 20. | Добавочный капитал | 564 |
| 21. | Сооружения | 212 |
| 22. | Молодняк животных и животные на откорме | 680 |
| 23. | Грузовой автотранспорт | 568 |
| 24. | Задолженность перед бюджетом по НДС | 200 |
| 25. | Арендная плата, полученная вперед | 480 |
| 26. | Займы, предоставленные работникам организации | 120 |
| 27. | Здания животноводческих корпусов | 1720 |
| 28. | Расходы организации на освоение новых видов продукции | 696 |
| 29. | Производственные запасы | 1480 |
| 30. | Земельный участок | 340 |
| 31. | Задолженность перед Пенсионным фондом | 312 |
| 32. | Задолженность покупателей и заказчиков | 216 |
| 33. | Резервный капитал, сформированный по учредительным документам | 668 |
| 34. | Капитальные вложения на строительство перерабатывающего комплекса | 516 |
| 35. | НДС по приобретенным ценностям | 628 |

Бухгалтерский баланс ОАО «Дон» составьте в таблице следующей формы.
Таблица 3.15 - Бухгалтерский баланс ОАО «Дон» на 1 января 20__ г.

| Актив | | Пассив | |
|------------------------------|------------------|--------------------------------|------------------|
| Наименование раздела, статьи | Сумма, тыс. руб. | Наименование раздела, статьи | Сумма, тыс. руб. |
| I. Внеоборотные активы | | III. Капитал и резервы | |
| ... | | ... | |
| II. Оборотные активы | | IV. Долгосрочные обязательства | |
| ... | | ... | |
| | | V. Краткосрочные обязательства | |
| | | ... | |
| Баланс | | Баланс | |

Задание 3.3. Определите влияние каждой хозяйственной операции на валюту бухгалтерского баланса, заполните таблицу 3.16.

Таблица 3.16 - Типы изменений в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Актив | | Пассив | | Номер типа изменений в балансе | Изменение валюты баланса, тыс. руб. |
|-------|---|------------|------------|------------|------------|--------------------------------|-------------------------------------|
| | | увеличение | уменьшение | увеличение | уменьшение | | |
| 1. | Поступили деньги в кассу с расчетного счета предприятия | + | - | 0 | 0 | 1 | X |
| ... | | | | | | | |

Примечание: Знак плюс (+) означает увеличение статьи баланса; знак (-) – уменьшение статьи баланса; знак (0) означает, что операция не затрагивает статьи баланса; X – валюта баланса не изменяется.

Таблица 3.17 - Перечень хозяйственных операций

| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 1. | Поступили деньги в кассу с расчетного счета предприятия | 900 |
| 2. | Начислена заработная плата работникам предприятия | 840 |
| 3. | Удержан из заработной платы работников налог на доходы физических лиц (НДФЛ) | 108 |
| 4. | Выдана из кассы заработная плата работникам | 700 |
| 5. | Поступили от поставщиков материалы, оплата не произведена | 624 |
| 6. | Отпущены материалы на основное производство | 116 |
| 7. | Поступил на расчетный счет краткосрочный кредит банка | 180 |
| 8. | Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение резервного капитала | 180 |
| 9. | Получена из производства готовая продукция | 514 |
| 10. | Погашена с расчетного счета задолженность перед бюджетом | 200 |
| 11. | Депонирована не выданная в срок заработная плата | 32 |
| 12. | Внесена из кассы на расчетный счет депонированная заработная плата | 32 |
| 13. | Выданы деньги из кассы под отчет на хозяйственные расходы | 42 |
| 14. | Получен приплод животных | 70 |
| 15. | Поступили деньги от покупателей в счет погашения задолженности | 150 |
| 16. | Начислены отпускные работникам предприятия за счет средств резерва на оплату отпусков | 138 |
| 17. | Начислен налог на прибыль | 24 |
| 18. | Поступили на склад материалы от подотчетных лиц | 42 |
| 19. | Погашена задолженность перед поставщиками за счет краткосрочной ссуды банка | 624 |
| 20. | Выдан с расчетного счета аванс подрядчикам | 240 |
| 21. | Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование и обеспечение | 206 |
| 22. | Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по страховым взносам на социальное страхование | 206 |
| 23. | Возвращены на склад неиспользованные в производстве материалы | 16 |
| 24. | Поступили на расчетный счет целевые финансирования из бюджета | 90 |
| 25. | Начислены дивиденды учредителям организации за счет нераспределенной прибыли | 40 |
| 26. | Получены на расчетный счет деньги в счет доходов будущих периодов | 30 |
| 27. | Получены из вспомогательных производств возвратные отходы (материалы) | 22 |

Задание 3.4. Сформулируйте содержание хозяйственных операций, вызывающих изменение в бухгалтерском балансе ОАО «Волна» за март 20__ г., заполните таблицу 3.18.

Таблица 3.18 - Хозяйственные операции ОАО «Волна» за март 20__ г.

| № операции | Содержание хозяйственных операций | Сумма, тыс. руб. | Тип изменения в бухгалтерском балансе |
|------------|--|------------------|---------------------------------------|
| 1. | Возвращены в кассу подотчетным лицом неизрасходованные суммы | 300 | 1 |
| | ... | | |

Таблица 3.19 - Изменения в бухгалтерском балансе ОАО «Волна» под влиянием хозяйственных операций за март 20 г.

| Номер операции | Актив | | Пассив | | Сумма, руб. |
|----------------|---------------------------------------|--|--|---|-------------|
| | увеличение | уменьшение | увеличение | уменьшение | |
| 1 | Касса | Задолженность подотчетных лиц | | | 300 |
| 2 | | Расчетный счет | | Кредиторская задолженность перед бюджетом | 25000 |
| 3 | Дебиторская задолженность покупателей | | Выручка | | 10000 |
| 4 | Затраты в незавершенном производстве | Материалы | | | 12000 |
| 5 | | | Уставный капитал | Нераспределенная прибыль | 40000 |
| 6 | Основные средства | | Добавочный капитал | | 31000 |
| 7 | Касса | Расчетный счет | | | 120000 |
| 8 | | Касса | | Задолженность по оплате труда | 100000 |
| 9 | | | Задолженность по депонированной заработной плате | Задолженность по оплате труда | 20000 |
| 10 | Расчетный счет | Задолженность покупателей и заказчиков | | | 46000 |
| 11 | Затраты в незавершенном производстве | | Задолженность по оплате труда | | 85000 |
| 12 | Затраты в незавершенном производстве | | Задолженность по социальному страхованию и обеспечению | | 20910 |
| 13 | Затраты в незавершенном производстве | | Амортизация основных средств | | 10000 |
| 14 | Материалы | | Задолженность поставщикам и подрядчикам | | 15000 |
| 15 | | Расчетный счет | | Задолженность поставщикам и подрядчикам | 15000 |

Продолжение таблицы 3.19

| Номер операции | Актив | | Пассив | | Сумма, руб. |
|----------------|---|---|-------------------------------|----------------------------|-------------|
| | увеличение | уменьшение | увеличение | уменьшение | |
| 16 | Готовая продукция | Затраты в незавершенном производстве | | | 23000 |
| 17 | Расчетный счет | | Долгосрочные кредиты банка | | 120000 |
| 18 | | | Задолженность по оплате труда | Резервы на оплату отпусков | 14000 |
| 19 | Дебиторская задолженность подотчетных лиц | Касса | | | 5000 |
| 20 | Хозяйственный инвентарь | Дебиторская задолженность подотчетных лиц | | | 4500 |

Задание 3.5

На основе данных для выполнения задачи:

1. составьте бухгалтерский баланс на 01 января 20__ г.;
2. определите тип влияния каждой хозяйственной операции на валюту бухгалтерского баланса;
3. составьте бухгалтерский баланс на 01 февраля 20__ г.

Данные для выполнения задания

Таблица 3.20 - Состав имущества и источников его формирования ЗАО «Колос» на 01.01.20__ г.

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 1. | Денежные средства в кассе | 36 |
| 2. | Здание администрации | 1050 |
| 3. | Тракторы и др. сельскохозяйственная техника | 1200 |
| 4. | Незавершенное производство растениеводства | 390 |
| 5. | Уставный капитал | 3300 |
| 6. | Векселя выданные | 48 |
| 7. | Авансы, полученные от заказчиков | 75 |
| 8. | Расходы будущих периодов | 30 |
| 9. | Готовая продукция | 201 |
| 10. | Резервный капитал | 1017 |
| 11. | Долгосрочные кредиты банка | 240 |
| 12. | Займы, предоставленные другим предприятиям на срок менее 12 месяцев | 300 |
| 13. | Задолженность покупателей за отгруженную продукцию | 81 |
| 14. | Нераспределенная прибыль | 510 |
| 15. | Сырье, семена и посадочный материал | 720 |
| 16. | Задолженность поставщикам за сырье и материалы | 330 |
| 17. | Доходы будущих периодов | 576 |

Продолжение таблицы 3.20

| № п/п | Хозяйственные средства и источники их образования | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|------------------|
| 18. | Плодоносящий сад | 141 |
| 19. | Скот рабочий и продуктивный | 552 |
| 20. | Инвестиции в акции других предприятий на срок более 12 месяцев | 90 |
| 21. | Задолженность перед учредителями по начисленным дивидендам | 69 |
| 22. | Задолженность перед персоналом по оплате труда | 225 |
| 23. | Авансы выданные поставщикам | 156 |
| 24. | Здания коровников | 1200 |
| 25. | Добавочный капитал | 630 |
| 26. | Корма | 513 |
| 27. | Расчетные счета | 990 |
| 28. | Краткосрочные займы | 438 |
| 29. | Задолженность подотчетным лицам | 99 |
| 30. | Задолженность энергосбыту за электроэнергию | 243 |
| 31. | Строительные материалы | 150 |

Таблица 3.21 - **Хозяйственные операции за январь 20__ г.**

| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|------------------|
| 1. | Поступили деньги в кассу от покупателей | 81 |
| 2. | Выданы из кассы деньги подотчетным лицам по перерасходам | 99 |
| 3. | Погашена с расчетного счета задолженность по краткосрочному займу | 138 |
| 4. | Начислена заработная плата работникам предприятия | 369 |
| 5. | Поступил на расчетный счет долгосрочный кредит банка | 450 |
| 6. | Поступили от поставщиков корма | 111 |
| 7. | Списаны корма на корм животным | 60 |
| 8. | Получен приплод животных | 51 |
| 9. | Начислены взносы на социальное страхование и обеспечение | 90 |
| 10. | Поступили деньги в кассу с расчетного счета | 390 |
| 11. | Выдана из кассы заработная плата | 369 |
| 12. | Списан посадочный материал на закладку сада | 75 |
| 13. | Начислена амортизация основных средств основного производства | 48 |
| 14. | Часть нераспределенной прибыли направлена увеличение резервного капитала | 210 |
| 15. | Возвращены с расчетного счета авансы заказчикам | 75 |
| 16. | Выданы из кассы деньги под отчет | 21 |
| 17. | Подотчетным лицом израсходованы деньги на нужды основного производства | 15 |
| 18. | Остаток неизрасходованных подотчетных сумм возвращен в кассу | 6 |
| 19. | Часть готовой продукции переведена в материалы | 51 |
| 20. | Перечислено с расчетного счета энергосбыту за энергию | 243 |
| 21. | Подрядной организацией оказаны услуги по закладке сада | 45 |
| 22. | Часть доходов будущих периодов списана в состав доходов текущего периода | 30 |
| 23. | Произведены краткосрочные финансовые вложения с расчетного счета | 42 |
| 24. | Отгружена покупателям готовая продукция (начислена выручка) | 75 |
| 25. | Выдан из кассы заем работнику предприятия | 36 |

Влияние каждой хозяйственной операции на валюту бухгалтерского баланса отразите в таблице следующей формы.

Таблица 3.22 - **Типы изменений в балансе, вызываемые хозяйственными операциями**

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Актив | | Пассив | | Номер типа изменений в балансе | Изменение валюты баланса, тыс. руб. |
|-------|---|------------|------------|------------|------------|--------------------------------|-------------------------------------|
| | | увеличение | уменьшение | увеличение | уменьшение | | |
| 1. | Поступили деньги в кассу от покупателей | + | - | 0 | 0 | 1 | X |
| | ... | | | | | | |

Примечание: Знак плюс (+) означает увеличение статьи баланса; знак (-) – уменьшение статьи баланса; знак (0) означает, что операция не затрагивает статьи баланса; X – валюта баланса не изменяется.

Бухгалтерский баланс ЗАО «Колос» на 01 января 20__ г. и 01 февраля 20__ г. составьте в таблице следующей формы.

Таблица 3.23 - **Бухгалтерский баланс ЗАО «Колос» на 01.01.20__ г. и 01.02.20__ г.**

| Раздел, статьи баланса | Сумма на 01.01.20__ г. | Изменения за январь 20__ г. | | Сумма на 01.02.20__ г. |
|--------------------------------|------------------------|-----------------------------|------------|------------------------|
| | | увеличение | уменьшение | |
| Актив | | | | |
| I. Внеоборотные активы | | | | |
| ... | | | | |
| II. Оборотные активы | | | | |
| ... | | | | |
| <i>Баланс</i> | | | | |
| Пассив | | | | |
| III. Капитал и резервы | | | | |
| ... | | | | |
| IV. Долгосрочные обязательства | | | | |
| ... | | | | |
| V. Краткосрочные обязательства | | | | |
| ... | | | | |
| <i>Баланс</i> | | | | |

Контрольные вопросы по теме 3

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. Чем обусловлено равенство актива и пассива баланса?
9. Что означает баланс – нетто и баланс – брутто?
10. Что понимается под техникой составления бухгалтерского баланса?
11. Сколько разделов и каких находятся в активе баланса?
12. Сколько разделов и каких находятся в пассиве баланса?
13. Как группируются балансы по времени составления?
14. Как группируются балансы по источникам составления?

Тесты для контроля знаний студентов по теме 3

1. Баланс является документом:

- а) плановым;
- б) учетным;
- в) отчетным;
- г) прогнозным.

2. Операции первого типа влияния на валюту баланса связаны с:

- а) перегруппировкой имущества;
- б) перегруппировкой источников образования имущества;
- в) увеличением имущества;
- г) выбытием имущества.

3. На момент возникновения предприятия составляется баланс:

- а) текущий;
- б) объединительный;
- в) вступительный;
- г) ликвидационный.

4. В баланс включаются показатели:

- а) натуральные;
- б) стоимостные;
- в) натуральные и стоимостные.

5. Баланс, в котором основные средства и нематериальные активы представлены в оценке по остаточной стоимости называется:

- а) ликвидационным;
- б) брутто;
- в) нетто;
- г) вступительным.

6. Принципы построения балансов в различных регионах:

- а) разные в зависимости от законодательства региона;
- б) разные в зависимости от формы административного управления;
- в) одинаковые.

7. Для предприятия баланс - это отчет:

- а) материальный;
- б) финансовый;
- в) вещественный.

8. В пассив баланса не войдет информация:

- а) об уставном капитале
- б) о задолженности перед бюджетом;
- в) задолженности по заработной плате;
- г) качестве продукции.

9. Ликвидационный баланс составляется для:

- а) выяснения финансового положения организации в конце года;
- б) оценки имущества организации на момент ликвидации;
- в) подведения итогов работы за год;
- г) планирования хозяйственной деятельности на предстоящий финансовый год.

10. *Операции третьего типа влияния на валюту баланса связаны с:*

- а) выбытием имущества;
- б) увеличением имущества;
- в) перегруппировкой имущества;
- г) перегруппировкой источников образования имущества.

11. *Бухгалтерский баланс включает следующее количество разделов:*

- а) три; б) два;
- в) пять; г) четыре;

12. *Особенностью бухгалтерского баланса является отражение хозяйственных процессов:*

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

13. *По направлениям и степени влияния на размер и структуру валюты баланса все факты хозяйственной жизни подразделяются:*

- а) на два основных типа; б) три основных типа;
- в) четыре основных типа.

14. *Элементами актива и пассива баланса являются:*

- а) синтетические счета;
- б) аналитические счета;
- в) статьи баланса.

15. *В течение года периодически (за 1 месяц, за квартал, за полгода, за 9 месяцев) составляется баланс:*

- а) вступительный; б) санируемый;
- в) ликвидационный; г) текущий.

16. *Операции второго типа влияния на валюту баланса связаны с:*

- а) перегруппировкой имущества;
- б) перегруппировкой источников образования имущества;
- в) выбытием имущества;
- г) увеличением имущества.

17. *В пассиве баланса сгруппированы:*

- а) имущество;
- б) источники формирования имущества;
- в) результаты хозяйственной деятельности.

18. *Операция «Отпущены в основное производство материалы» относится к типу:*

- а) первому; б) второму;
- в) третьему; г) четвертому.

19. *Какие из разделов и групп относятся к пассиву баланса:*

- а) внеоборотные активы, основные средства;
- б) денежные средства, краткосрочные финансовые вложения;
- в) долгосрочные и краткосрочные обязательства;
- г) запасы, затраты и НДС.

20. *В каком разделе баланса отражается дебиторская задолженность:*

- а) в I разделе; б) во II разделе;
- в) в IV разделе; г) в V разделе.

4. Стоимостное измерение, виды оценок

4.1. Стоимостная оценка объектов бухгалтерского учета и ее принципы

Информацию, подготавливаемую бухгалтерским учетом, можно разделить на оперативную, обобщающую и сводную. Для получения обобщающей информации используются такие элементы метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция.

Оценка представляет собой присвоение численных значений объектам и событиям по определенным правилам. Элементами оценки являются:

- 1) объект и событие;
- 2) свойства (качество, признак, характеристика), которые подлежат количественной оценке;
- 3) шкала измерения, или совокупность единиц, в которых можно выразить свойство. Каждый объект обладает определенными свойствами, которые можно измерить. Выбор свойства определяется целью проводимой оценки.

Денежная оценка представляет собой способ стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета для определения показателей производственно-финансовой деятельности организации. При помощи денежной оценки натуральные показатели (факты) переводятся в стоимостные, что позволяет отражать их в бухгалтерском учете, а также сравнивать разнородные экономические факты и устанавливать их величину. *Только после оценки хозяйственный факт становится объектом бухгалтерского учета.*

Порядок оценки имущества и обязательств устанавливается нормативными документами по бухгалтерскому учету и является обязательным, за исключением случаев, регулируемых учетной политикой организации в соответствии с действующими нормативными актами и правилами (стандартами) по бухгалтерскому учету и отчетности.

Организация осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в валюте, действующей на территории Российской Федерации (в рублях).

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Различное имущество и обязательства оцениваются по-разному.

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

Оценка имущества:

– *приобретенного за плату*, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку (включают затраты на приобретение имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и достав-

ку, осуществляемые сторонней организацией);

– **полученного безвозмездно**, – по рыночной стоимости на дату оприходования (сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем);

– **произведенного в самой организации**, – по стоимости его изготовления.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

Технически при оценке натуральные измерители (м, шт., кг и другие) переводятся в денежные путем перемножения их количества на стоимость. Например, на строительство здания было отпущено 5 кг гвоздей. Зная стоимость 1 кг конкретного вида гвоздей (например, 9 руб.), перемножаем их количество на стоимость. Таким образом, количественный (натуральный) измеритель будет переведен в денежный. Это очень важно для дальнейшей работы бухгалтерии и для последующей оценки стоимости строящегося объекта. Если в этот же день были отпущены доски, измеряемые в кубометрах, то их также нужно оценить в рублях. Таким образом, формируется информация о расходовании на строительство здания различных материалов на определенную денежную сумму.

Трудовой измеритель (час, день) переводится в денежный также путем перемножения количества отработанного конкретным работником времени на стоимость часа работы.

Оценка ресурсов и обязательств должна основываться на двух принципах: реальности и единстве.

Реальность оценки – это выражение в денежном измерителе действительной величины имущества или затрат труда. Соблюдение этого принципа необходимо для получения подлинных стоимостных данных. Неправильная оценка искажает объективность отражения хозяйственной картины, конечные финансовые результаты.

Единство оценки – это единообразное денежное измерение однородных материальных ресурсов (имущества) как в различных организациях, так и в разных подразделениях одной организации. Принцип единства требует, чтобы имущество организации отражалось в одной и той же оценке и в балансе, и в текущем учете.

Когда все предприятия одинаковое имущество оценивают в едином порядке, то в бухгалтерских балансах всех предприятий одинаковые средства становятся сопоставимыми.

Если в экономике происходят серьезные инфляционные процессы, то подходы к оценке меняются. Использование разнообразных способов оценки в таких условиях обусловлено принципом реальности. Тогда одновременно с первоначальной оценкой определенного вида имущества может использоваться и другой вид оценки, например рыночный, делающий стоимость объекта реальной. Такой дополнительной оценке подвергаются основные средства и нематериальные активы.

4.2. Виды оценок, применяемых в бухгалтерском учете

Основные средства и нематериальные активы имеют **три вида оценки**: первоначальная стоимость, остаточная стоимость и восстановительная стоимость.

Первоначальная стоимость формируется в процессе приобретения, строительства или иного вида поступления объектов основных средств и нематериальных активов в организацию.

Остаточная стоимость – это сумма недоамортизированной части объектов основных средств и нематериальных активов (первоначальная стоимость за вычетом амортизации за период эксплуатации объектов).

Восстановительная стоимость характеризует современные затраты на приобретение аналогичного основного средства или нематериального актива. Перевод первоначальной стоимости в восстановительную стоимость осуществляется в результате переоценки основных средств и нематериальных активов, которая проводится в установленном порядке.

Материально-производственные запасы (сырье, минеральные удобрения, запасные части, медикаменты, средства защиты растений и животных, строительные и другие материалы) не всегда оцениваются по фактической себестоимости. Организации обычно используют большое количество разнообразных ценностей, их поступление и расход происходят практически постоянно. В оперативном учете сложно отслеживать меняющиеся цены и оценивать товарно-материальные ценности по стоимости их приобретения. Поэтому на практике в течение отчетного периода учет материалов допускается вести в принятых условных, нормативных, планово-учетных ценах, которые устанавливаются бухгалтерией организации. Для учетных целей может быть использована средняя цена закупок данного материала за последний отчетный период или другой критерий. В этом случае одновременно учитывают отклонения фактической стоимости от учетной оценки.

По окончании отчетного периода планово-учетные цены доводят до фактических, так как в бухгалтерии аккумулируются все приходные и расходные документы, в которых указаны фактические суммы. Такой пересчет основан на исчислении среднего процента отклонений планово-учетных цен от фактических.

Расходуемые в производстве материалы можно оценивать по себестоимости единицы изделия, по средневзвешенной себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО).

Продукцию, работы и услуги собственного производства в течение отчетного периода (года) оценивают по фактическим затратам на их производство (при ежемесячном исчислении фактической себестоимости) или по плановой себестоимости (в сельском хозяйстве и ряде других отраслей). В последнем случае плановая себестоимость оприходованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг в конце года доводится до фактической путем доначисления или списания – сторнирования.

Готовая и отгруженная продукция может отражаться в учете и отчет-

ности в зависимости от принятого порядка списания общехозяйственных расходов и использования (или неиспользования) счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по четырем вариантам:

- 1) полной фактической производственной себестоимости;
- 2) неполной фактической производственной себестоимости;
- 3) нормативной или плановой полной производственной себестоимости продукции;
- 4) нормативной или плановой неполной производственной себестоимости продукции.

Производственные запасы, готовую продукцию и товары разрешено отражать в балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), т.е. разрешено осуществлять оценку по «низшей» стоимости.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в учете и отчетности: по нормативной (плановой) производственной себестоимости; прямым статьям расходов; стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в учете и отчетности по фактическим производственным затратам.

В современных экономических условиях применение категории «справедливая стоимость» в учетной практике организаций обусловлено следующими факторами:

- реализуемые в экономике процессы реформирования и интеграции организаций (создание крупных холдингов, корпораций, ассоциаций и др.) вызывают изменения в системе учета и формирования отчетности;
- расширение круга пользователей информацией бухгалтерской отчетности (инвесторы, кредитные организации, контрагенты, в том числе зарубежные, и др.) предъявляет к отчетности новые требования, связанные с ее прозрачностью, объективной оценкой имущественного положения и финансового состояния организации;
- происходящие в последнее время на предприятиях процессы модернизации производства, внедрение инновационных технологий предъявляют повышенные требования к учетной информации для обеспечения ею внутренних пользователей (менеджмента), которые нуждаются в достоверной и объективной информации для принятия верных инвестиционных решений;
- обязанностью формировать консолидированную финансовую отчетность возникающими в экономике взаимосвязанными организациями.

Таким образом, создание возможности применения в отечественной учетной практике модели учета активов по справедливой стоимости определяется требованиями сложившейся современной экономической ситуации.

Последние несколько лет Совет по МСФО уделяет большое внимание разработке модели учета по справедливой стоимости как на уровне отдельных стандартов, так и в рамках Концепции подготовки и представления финансовой отчетности. Параллельно с внедрением оценок по справедливой стоимости в

учетную практику вводится опыт американского Совета по стандартам финансового учета.

Проняевой Л.И. [32] предложено при определении справедливой стоимости активов учитывать совокупность критериев, которые будут являться основой ее установления. Система критериев должна учитывать все положительные стороны модели учета активов по справедливой стоимости, но в то же время в составе условий, предъявляемых к критериям, необходимо определить положения, направленные на устранение недостатков данной модели оценки (табл. 4.1).

Таблица 4.1 – Система критериев определения справедливой стоимости активов

| Критерии определения справедливой стоимости | Условия, предъявляемые к критериям |
|---|---|
| Цель оценки активов по справедливой стоимости | Обеспечение прозрачности бухгалтерской информации. Отражение реальной стоимости активов. Определение будущих денежных потоков |
| Наличие независимых экономических субъектов | Субъекты не прекращают деятельность в ближайшем будущем. Субъекты совершают сделку без принуждения. Субъекты хорошо информированы и заинтересованы в сделке |
| Признание активов для целей учета | Существование вероятности получения будущих экономических выгод от использования актива. Актив может быть надежно оценен. Актив контролируется организацией в результате прошлых событий |
| Наличие активного рынка сделки | Информация о ценах на таком рынке легко и регулярно доступна. На данный рынок организация имеет немедленный доступ. При недоступности цены на актив на рынке имеется возможность получения информации о ценах на схожие (аналогичные) активы |
| Рыночная цена | Доступная цена. Наиболее приемлемая цена в бухгалтерском учете |
| Средства платежа | Денежные средства. Денежные эквиваленты |
| Информация, используемая для определения справедливой стоимости | <i>Наблюдаемая</i> (информация, используемая организацией при определении цены актива, на основании рыночных данных, полученных из независимых источников). <i>Ненаблюдаемая</i> (информация, представляющая собой выражение мнения организации о допущениях участников рынка, которые они принимали бы во внимание при определении цены актива) |
| Подход к оценке с использованием уровней ее иерархии | Информация с наблюдаемого рынка: - первый уровень: цены на идентичные активы на активном рынке; - второй уровень: цены на подобные активы; цены на рынках, которые не являются активными; кривая доходности, процентные ставки, информация, полученная путем корреляции рыночных данных; - третий уровень: отражающая мнение организации о допущениях участников рынка, которые они бы принимали во внимание при определении цены актива (эта информация может включать данные самой компании) |
| Методы определения справедливой стоимости | <i>Рыночный подход</i> (для определения стоимости используется информация о реальных рыночных ценах идентичных или схожих активов). <i>Доходный метод</i> (для определения справедливой стоимости необходимо продисконтировать будущие денежные потоки). <i>Расходный метод</i> (данный подход основывается на определении стоимости замены оцениваемого актива) |

Развитие отечественной учетной системы происходит в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране, отвечая характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Это демонстрирует тенденцию к гармонизации и стандартизации учета и обуславливает все возрастающую роль МСФО. Все рассмотренные характеристики модели учета активов по справедливой стоимости достаточно условны, и их многообразие свидетельствует лишь о том, что традиционная бухгалтерская оценка объектов и фактов хозяйственной жизни не отражает их реальной стоимости, представляет собой лишь определенный измеритель, позволяющий исчислить номинальное имущество и результат деятельности организации [32].

4.3. Понятие калькуляции и ее виды

В бухгалтерском учете основным видом оценки хозяйственных средств является фактическая себестоимость, которая определяется с помощью калькуляции.

Калькуляция – это способ исчисления себестоимости изделий, продукции, выполненных работ и оказанных услуг, а также материальных ресурсов и реализуемой продукции (работ, услуг); она является одним из элементов метода бухгалтерского учета и позволяет выразить в стоимостной форме различные хозяйственные процессы и их этапы.

Основными принципами калькулирования являются:

- включение в себестоимость всех затрат;
- рациональная группировка затрат (по видам, по периодам времени, по местам возникновения, по статьям калькуляции, по объектам калькулирования);
- использование информации бухгалтерского учета как основного источника данных.

Общие правила калькулирования устанавливаются нормативными документами по бухгалтерскому учету и являются обязательными для всех коммерческих организаций. В то же время необходимо учитывать и отраслевые особенности, например сезонный характер производства в сельскохозяйственных и перерабатывающих отраслях и др.

Объектом калькуляции является изделие или продукт хозяйственной деятельности (полуфабрикат, готовое изделие, группа однородных изделий или продуктов, объем работ или услуг), а также технологическая стадия (передел, часть производства и т. п.).

Калькуляционная единица – это измеритель объекта калькуляции. Единица измерения объекта, принятая в текущем бухгалтерском учете, может совпадать или не совпадать с калькуляционной единицей. Если объектом калькуляции является готовая продукция, то калькуляционная единица совпадает с единицей измерения объекта калькуляции. В то же время в ряде отраслей (например, в перерабатывающих отраслях, в сельском хозяйстве) учетной единицей продукции является 1 кг, а калькуляционной единицей 1 т (например, 1 т

молока).

Калькуляция может осуществляться на различных стадиях производства. Если в процессе изготовления продукция проходит достаточно самостоятельные этапы с получением полуфабрикатов, то себестоимость может исчисляться после каждого этапа (передела).

Для уменьшения объема аналитической работы используются укрупненные калькуляционные единицы. Например, при переработке яблок в джем на стадиях производства в качестве калькуляционной единицы можно использовать 100 условных банок.

Калькуляцию можно составить в целом на объект, т. е. определить себестоимость всего количества заготовленных материалов или произведенной продукции, или на единицу, например на 1 кг приобретенных материалов или 1 шт. выработанных изделий.

Калькуляция должна быть составлена максимально точно, что очень важно, так как любые неучтенные или неверно учтенные затраты приводят к искажению финансового результата.

В бухгалтерском учете затраты классифицируются:

- по периодам учета,
- по отношению к технологическому процессу,
- по способу включения в себестоимость.

По периодам учета затраты делятся на *текущие и периодические*.

Текущие затраты производятся предприятием в данном отчетном периоде и включаются в себестоимость изделия, продукции (работ, услуг) данного периода. Текущие затраты группируют по элементам и статьям калькуляции (затрат).

Периодические затраты делятся на две группы:

- 1) длительные затраты, связанные с капитальными вложениями;
- 2) одномоментные затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к другим учетным периодам.

Для получения подробной информации о затратах по местам их возникновения, центрам ответственности (отраслям производства, объектам учета, цехам, бригадам и т. д.) используется группировка затрат по статьям.

Статья затрат – это группа одноэлементных расходов. С помощью данной группировки в системе бухгалтерского учета определяется себестоимость производства конкретных видов продукции, оцениваются затраты, произведенные отдельными подразделениями организации.

С целью обеспечения единых методологических подходов к учету затрат и исчислению себестоимости разрабатываются типовые отраслевые номенклатуры статей затрат.

Для отраслей сельскохозяйственного производства Министерством сельского хозяйства и продовольствия РФ рекомендована группировка затрат по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
2. Семена и посадочный материал.

3. Удобрения минеральные и органические.
4. Средства защиты растений и животных.
5. Корма.
6. Сырье для переработки.
7. Содержание основных средств, в том числе: а) нефтепродукты, б) амортизация основных средств, в) ремонт основных средств.
8. Работы и услуги.
9. Организация производства и управления.
10. Платежи по кредитам.
11. Потери от падежа животных.
12. Прочие затраты.

На практике перечень статей затрат определяется учетной политикой организации в зависимости от отраслевых особенностей, видов основных, вспомогательных и обслуживающих производств, производственных подразделений, объектов учета.

Себестоимость проданных продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Группировка затрат по статьям позволяет составлять плановую калькуляцию в соответствии с технологическими нормами различных видов производств. Например, на основе технологической карты выращивания картофеля составляется плановая калькуляция на производство данной культуры. Фактический расход материально-производственных запасов, труда и ресурсов по другим статьям затрат сопоставляется с плановой калькуляцией, что позволяет контролировать уровень затрат еще в процессе производства.

По отношению к технологическому процессу затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные затраты обусловлены технологией производства продукции, их также называют «технологические расходы». К таким затратам относят: корма в животноводстве, семена и удобрения в растениеводстве, оплата труда основных производственных рабочих, например доярок, механизаторов. Такие *затраты прямо включаются в себестоимость конкретных объектов учета.*

Накладные затраты – это расходы, связанные с организацией производства и управлением. Они не могут быть включены в себестоимость какой-либо одной продукции, поэтому предварительно собираются (накапливаются), а затем относятся на объекты калькуляции частями пропорционально принятой базе распределения расходов. Накладными затратами являются расходы на содержание административных зданий, оплата труда управленческого персонала, расходы на рекламу продукции и др.

По способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и распределяемые.

Прямые затраты могут быть непосредственно включены в себестоимость конкретного вида продукции, это преимущественно основные затраты.

Распределяемые (косвенные) затраты нельзя непосредственно отнести на конкретный вид продукции, потому что они связаны с производством или реализацией одновременно нескольких видов изделий. Распределяемыми в основном являются накладные расходы. Они могут относиться ко всей хозяйственной деятельности в целом, к конкретному хозяйственному процессу или к производственному подразделению. В частности к ним относят: амортизационные отчисления, оплату труда административно-управленческого персонала, затраты на ремонт, канцелярские расходы и т. д. Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) путем условного распределения между соответствующими объектами (косвенно).

Деление затрат на прямые и распределяемые, на первый взгляд, напоминает деление на основные и накладные, однако между этими группировками есть принципиальная разница. Основные затраты превышают накладные, а прямые затраты меньше распределяемых; большинство основных расходов являются прямыми; часть основных затрат является распределяемыми (амортизация основных средств); все накладные расходы – распределяемые.

Важнейшее требование калькулирования – точность исчисления себестоимости.

В зависимости от этапа составления различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) калькуляции.

Нормативная калькуляция – это сумма затрат, которую организация может израсходовать на калькуляционную единицу выпускаемой продукции в соответствии с нормативами. Нормативная калькуляция составляется на начало учетного периода по статьям затрат и используется для выявления отклонений фактического уровня затрат от нормативного.

Плановая (сметная) калькуляция – это сумма затрат, относимая на каждое изделие, группу (вид) продукции в соответствии с предварительным расчетом затрат на планируемый период или вид работ. Плановая калькуляция составляется по статьям затрат, но при этом размер расходов по каждой статье является расчетным. Он может совпадать или не совпадать с нормативом. Расчет производится, исходя из планируемой экономической ситуации, цен на материальные ресурсы, энергоносители и других факторов.

Провизорная калькуляция составляется для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности с целью принятия необходимых управленческих решений. В отдельных сезонных производствах составляют калькуляцию до совершения всего производственного цикла. Для этого суммируются фактические затраты за девять месяцев и плановые (нормативные) затраты на предстоящие три месяца отчетного периода.

Фактическая (отчетная) калькуляция составляется на основе фактических затрат на конкретный вид продукции в учетном периоде. Анализ фактической себестоимости продукции (работ, услуг) позволяет определить уровень ее отклонения от установленной нормативной или плановой величины.

Себестоимость единицы произведенной продукции определяют так: все затраты, которые относятся к конкретному виду продукции, делят на ее количество.

Для исчисления себестоимости реализованной продукции необходимо суммировать затраты, произведенные в каждом хозяйственном процессе, – снабжения, производства, реализации.

В зависимости от того, на каком этапе хозяйственной деятельности формируется себестоимость продукции, различают технологическую, производственную и полную (коммерческую) себестоимость.

В процессе заготовления определяют *фактическую себестоимость* сырья и материалов, необходимых для производства продукции. Затем формируется *технологическая себестоимость*, которая помимо стоимости ресурсов включает расходы на технологические операции. После этого определяют *производственную себестоимость* продукции, в которую включают не только стоимость сырья и технологические затраты, но и расходы, связанные с управлением и организацией производства. Последний этап – определение *полной (коммерческой) себестоимости реализуемой продукции* (работ, услуг), в которую кроме названных расходов входят затраты, связанные с реализацией.

Часть расходов, произведенных в данном учетном периоде, может не включаться в себестоимость готовой продукции, если процесс ее изготовления частично не завершен. При этом сделанные затраты будут считаться *незавершенным производством*. В сельском хозяйстве доля незавершенного производства может быть достаточно велика, например, при выращивании озимых зерновых культур, посев которых осуществляется осенью, а урожай убирается только летом будущего года, при производстве молодняка птицы, когда инкубация яиц не закончена на отчетную дату, и т. п.

Процесс калькулирования фактической себестоимости является весьма трудоемким и состоит из следующих **основных этапов**:

I этап – распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;

II этап – исчисление затрат на брак в производстве (падеж животных). Некомпенсируемые потери относятся на себестоимость продукции (работ, услуг). Сумма брака, имеющего отношение к незавершенному производству, включается в себестоимость незавершенного производства отдельной статьей;

III этап – определение и оценка величины возвратных отходов производства;

IV этап – определение и исчисление себестоимости побочной (прочей) продукции;

V этап – формирование по каждой статье калькуляции затрат, относящихся к каждому калькулируемому объекту в отдельности.

Затраты по сельскохозяйственным культурам и видам животных, по которым в отчетном году не получено продукции, относятся на общие финансовые результаты.

Практические задания к теме 4

Задание 4.1. Оценка стоимости материально-производственных запасов

На основе данных для выполнения задания определите первоначальную стоимость приобретенных материалов.

Данные для выполнения задания

Организация приобрела материалы на сумму 236000 руб. (в том числе НДС — 36000 руб.) и понесла следующие расходы, связанные с приобретением этих материалов:

- оплата по договору транспортной организации за доставку материалов составила 17700 руб. (в том числе НДС — 2700 руб.);
- оплата по договору поручения посреднической организации 5310 руб. (в том числе НДС — 810 руб.);
- расходы по погрузке-разгрузке приобретенных материалов составили 2800 руб.

Задание 4.2. Оценка стоимости основного средства

На основе данных для выполнения задания определите первоначальную стоимость приобретенного основного средства.

Данные для выполнения задания

ООО «Планета» приняло решение приобрести автомобиль грузовой. Его стоимость составила 1 500 000 руб. (в том числе НДС - 270 000 руб.). С расчетного счета оплачено поставщику за основное средство. Оплата услуг за консультацию по приобретению автомобиля составила 2 360 руб. (в том числе НДС 360 руб.). Актив был принят к учету и введен в эксплуатацию.

Задание 4.3. Оценка стоимости материально-производственных запасов

На основе данных для выполнения задания определите первоначальную стоимость приобретенных материалов.

Данные для выполнения задания

Сельскохозяйственная организация приобрела материалы, уплатив поставщику за материалы 240 000 руб., в том числе НДС - 40 000 руб. Вознаграждение посреднику, с помощью которого приобретены материалы, составило 12 000 руб., в том числе НДС - 2000 руб. Доставка осуществлялась собственным транспортом. При этом начислена амортизация грузового автомобиля в сумме 850 руб., заработная плата - 5600 руб., израсходованы горючее и смазочные материалы - 1200 руб. Для использования материалов в производстве организацией была проведена их доработка, расходы по которой составили: заработная плата - 8400 руб., амортизация основных средств - 240 руб.

Задание 4.4. Калькулирование себестоимости продукции

На основе данных для выполнения задания:

- 1) распределите общепроизводственные и общехозяйственные расходы между заказами.
- 2) рассчитайте фактическую себестоимость заказов №1 и № 2.

Данные для выполнения задания

Сельскохозяйственная организация применяет позаказный метод калькулирования себестоимости во вспомогательных производствах. В январе предприятие приняло и выполнило два производственных заказа (№1 и № 2) на изготовление специального оборудования. Учетной политикой организации предусмотрено, что общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально зарплате производственных рабочих, занятых в выполнении каждого заказа.

В январе фактическая сумма расходов составила: общепроизводственных - 100 000 руб. и общехозяйственных - 125 000 руб.

Прямые расходы по заказу № 1 составили:

- стоимость израсходованных материалов - 82 300 руб.;
- зарплата производственных рабочих - 68 500 руб.;
- сумма взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование (27,1%) и взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний (0,6%) с зарплаты производственных рабочих - 18 975 руб.

Прямые расходы по заказу № 2 составили:

- стоимость израсходованных материалов - 151 500 руб.;
- сумма начисленной заработной платы производственных рабочих – 55 000 руб.;
- сумма страховых взносов во внебюджетные фонды и взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний от заработной платы производственных рабочих - 15235 руб.

Задание 4.5. Калькулирование себестоимости продукции

На основе данных для выполнения задания определите фактическую себестоимость 1 единицы готовой продукции.

Данные для выполнения задания

Условие. В организации применяется котловой метод калькулирования. Все расходы, предварительно собранные на затратных счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», относят на счет 20 «Основное производство».

При производстве продукции осуществлены следующие затраты:

- материалы для вспомогательного производства - 2200 руб.
- материалы для общепроизводственных нужд организации - 1100 руб.
- материалы, переданные в основное производство - 15 000 руб.
- заработная плата производственного персонала - 25 000 руб.
- отчисления во внебюджетные фонды, начисленные на заработную плату работников основного производства (27,1%).
- услуги сторонних организаций для общепроизводственных нужд – 10 000 руб.

Всего за месяц изготовлено 400 ед. продукции.

Контрольные вопросы по теме 4

1. Что представляет собой оценка хозяйственных средств?
2. Какие виды оценок вы знаете?
3. Назовите основные элементы оценки.
4. Что представляет собой денежная оценка?
5. Как оценивается имущество, приобретенное за плату, полученное безвозмездно или произведенное в самой организации?
6. На каких принципах основывается оценка ресурсов и обязательств?
7. Какие виды оценок, применяются для оценки основных средств?
8. Какие виды оценок, применяются для оценки материально-производственных запасов?
9. Какие виды оценок, применяются для оценки готовой продукции, работ и услуг собственного производства?
10. Какие виды оценок, применяются для оценки незавершенного производства?
11. Какими факторами обусловлено применение категории «справедливая стоимость» в учетной практике организаций?
12. Назовите критерии определения справедливой стоимости активов.
13. Назовите условия, предъявляемые к критериям определения справедливой стоимости активов.
14. Назовите основные принципы калькулирования себестоимости.
15. Что является объектом калькуляции?
16. Что понимается под калькуляционной единицей?
17. По каким признакам классифицируются затраты в бухгалтерском учете?
18. Что понимается под статьей затрат?
19. По каким статьям осуществляется группировка затрат для отраслей сельскохозяйственного производства?
20. На какие группы подразделяются затраты по отношению к технологическому процессу?
21. На какие группы подразделяются затраты по способу включения в себестоимость?
22. Какие виды калькуляции выделяют в зависимости от этапа её исчисления?
23. Какие виды себестоимости формируются в процессе заготовления запасов?
24. Перечислите основные этапы процесса калькулирования фактической себестоимости.

Тесты для контроля знаний студентов по теме 4

1. Оценка в бухгалтерском учете представляет:

- а) обобщающий денежный измеритель;
- б) способ, формирующий содержание метода бухгалтерского учета;
- в) способ выражения экономических явлений и процессов, происходящих в организации, в едином измерителе;

г) средство определения финансового состояния организации.

2. *Принципами, использование которых позволяет точно измерить (оценить) объекты бухгалтерского учета, являются:*

а) объективность и реальность;

б) правильность и единство;

в) реальность и единство;

г) объективность и реальность.

3. *Единство оценки в бухгалтерском учете подразумевает:*

а) правильность и документальную обоснованность;

б) неизменность и точность;

в) соответствие нормативным документам и объективность;

г) неизменность и единство.

4. *Оценка объектов основных средств в бухгалтерском учете осуществляется:*

а) по первоначальной стоимости;

б) остаточной стоимости;

в) восстановительной стоимости;

г) оптовым ценам.

5. *Оценка объектов нематериальных активов в бухгалтерском учете осуществляется:*

а) по первоначальной стоимости;

б) остаточной стоимости;

в) восстановительной стоимости;

г) оптовым ценам.

6. *Готовая продукция в текущем учете отражается по следующим ценам:*

а) розничным;

б) договорным;

в) фактической производственной себестоимости;

г) нормативной производственной себестоимости.

7. *Оценка финансовых вложений в бухгалтерском учете ведется:*

а) по фактическим затратам инвестора;

б) восстановительной стоимости;

в) первоначальной стоимости;

г) рыночным ценам.

8. *Себестоимость единицы продукции определяется в процессе:*

а) оценки;

б) инвентаризации;

в) двойной записи;

г) калькуляции.

9. *Калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг представляет:*

а) метод учета производственных затрат;

б) способ изучения факторов, создающих фактическую себестоимость продукции;

в) процесс исчисления фактических затрат на единицу продукции и конкретного вида работ, услуг.

10. К прямым расходам, включаемым в себестоимость продукции, работ, услуг, относятся:

- а) оплата труда административно-управленческого персонала цехов;
- б) расход сырья на изготовление основной продукции;
- в) командировочные расходы управленческого персонала организации;
- г) амортизация производственного оборудования.

11. К косвенным расходам, включаемым в себестоимость продукции, работ, услуг, относятся:

- а) оплата труда административно-управленческого персонала цехов;
- б) расход сырья на изготовление основной продукции;
- в) командировочные расходы управленческого персонала организации;
- г) амортизация производственного оборудования.

12. Косвенными расходами являются:

- а) прочие производственные расходы;
- б) топливо и энергия на технологические цели;
- в) заработная плата производственных рабочих;
- г) расходы на подготовку и освоение производства.

13. К накладным расходам относят:

- а) общехозяйственные расходы;
- б) топливо и энергия на технологические цели;
- в) сырье и материалы;
- г) отчисления на социальное страхование и обеспечение производственных рабочих.

14. Условно-постоянными расходами являются:

- а) сырье на производство основной продукции;
- б) топливо на технологические цели;
- в) потери от брака;
- г) амортизация зданий цехов.

15. Условно-переменными расходами являются:

- а) сырье на производство основной продукции;
- б) топливо на технологические цели;
- в) потери от брака;
- г) амортизация зданий цехов.

16. Нормативная калькуляция составляется на основе:

- а) текущих норм расходования ресурсов;
- б) плановых норм расходования ресурсов;
- в) фактических затрат на производство продукции прошлых отчетных периодов;
- г) фактических затрат на производство продукции текущего периода.

17. Объектами калькулирования являются:

- а) вид произведенной продукции;
- б) вся продукция выпущенная организацией;
- в) единица изделия конкретного наименования;
- г) группа продукции отдельного наименования.

5. Бухгалтерские счета и двойная запись

5.1. Сущность, назначение и строение бухгалтерских счетов

Бухгалтерский баланс, как правило, фиксирует моментный срез состояния имущества предприятия и источников его формирования на определенную дату. Текущие же изменения, происходящие в результате функционирования экономического субъекта, отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Счет – это способ экономической группировки, текущего учета и контроля над имуществом, источниками его образования и хозяйственными процессами.

На каждом счете учитывается один объект или группа однородных экономических объектов.

Бухгалтерский счет представляет собой особый регистр (бухгалтерские книги, журналы, ведомости и т.д.), применяемый только в бухгалтерии. Бухгалтерские счета обеспечивают систему учета путем персонального закрепления за каждым объектом экономической деятельности своего бухгалтерского счета.

Движение каждого объекта учета происходит только в двух направлениях: сторону уменьшения или увеличения. *Например:* деньги в кассе могут увеличиваться или уменьшаться. Поэтому в целях раздельного отражения увеличения и уменьшения каждого наименования вида хозяйственных средств и / или источников его формирования в бухгалтерском учете принят **«принцип раздельной записи»** увеличения и уменьшения.

В соответствии с этим принципом счет делится на две части в форме двухсторонней таблицы. Левая часть её называется «дебет», а правая - «кредит».

Названия «дебет» и «кредит» произошли от латинских слов «debet» — «он должен», «credit» — «он верит». В своем первоначальном значении термины использовались для ведения личных счетов. По дебету отражались суммы долгов собственнику имущества, а по кредиту — его задолженность другим лицам, предоставившим имущество, которое должно быть возвращено. В настоящее время термины утратили свой первоначальный смысл и используются как условные обозначения для названия строк бухгалтерского счета.

Строение бухгалтерского счета представлено ниже:

| Дебет | Наименование счета | Кредит |
|---|--------------------|--|
| Сальдо начальное (дебетовое) | | Сальдо начальное (кредитовое) |
| Номера хозяйственных операций и суммы, отражаемые по дебету счета | | Номера хозяйственных операций и суммы, отражаемые по кредиту счета |
| <i>Сумма оборотов по дебету счета</i> | | <i>Сумма оборотов по кредиту счета</i> |
| Сальдо конечное (дебетовое) | | Сальдо конечное (кредитовое) |

Любая запись, сделанная в левой части, называется дебетованием счета, а

в правой части – кредитованием. Каждый счет имеет свое наименование, в соответствии с учитываемыми на нем средствами и их источниками.

На начало отчетного периода необходимо показать начальный остаток по счету - **сальдо (С)** (оно отражает факт наличия хозяйственных средств и их источников на определенную отчетную дату); обороты (итоги записей на счете) по дебету и кредиту счета. Обособленно группируются приходные операции, и подсчитывается общий итог по приходу за отчетный период, то же - по расходным операциям. Затем можно легко подсчитать сальдо на конец отчетного периода (оно же становится сальдо на начало следующего за отчетным периода).

В соответствии со строением бухгалтерского баланса все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные.

Активным называется бухгалтерский счет, на котором учитывается движение и состояние активов предприятия в денежной оценке. На активных счетах в дебете создается учетно - экономическая информация о фактах поступления (притока) хозяйственных средств (их роста, приносящего доходы), а в кредите - о выбытии (оттоке) хозяйственных средств (уменьшении, т.е. понижении экономической выгоды).

Пассивным называется бухгалтерский счет, на котором учитывается состояние пассивов предприятия в денежной оценке. На пассивных счетах в кредите учитывают хозяйственные факты по формированию (росту) источников хозяйственных средств, в дебете - их использование (уменьшение).

Таким образом, назначение сторон (дебета и кредита) в активных и пассивных счетах различно.

Исходя из этого деления, возможны две схемы записей на счетах.

1) Схема активного счета:

| Дебет | Активный счет | Кредит |
|---------------------------------------|----------------------|--|
| Сальдо начальное (дебетовое) | | |
| Увеличение средств (+) | | Уменьшение средств (-) |
| <i>Сумма оборотов по дебету счета</i> | | <i>Сумма оборотов по кредиту счета</i> |
| Сальдо конечное (дебетовое) | | |

Сальдо на начало и конец отчетного периода на активном счете отражается по дебету. Сальдо конечное на активном счете определяется по формуле:

$$ДС_{к} = ДС_{н} + Д_{о} - К_{о}, \quad (1)$$

где $ДС_{н}$ – дебетовое сальдо на начало отчетного периода;

$ДС_{к}$ – дебетовое сальдо на конец отчетного периода;

$Д_{о}$ – дебетовый оборот;

$К_{о}$ – кредитовый оборот.

Дебетовый оборот представляет собой в активном счете общую сумму хозяйственных фактов, отражающих поступление хозяйственных ресурсов,

кредитовый оборот – сумму хозяйственных фактов, отражающих выбытие хозяйственных ресурсов.

При записях фактов хозяйственной жизни на активных счетах возможны только **две ситуации**:

1. Сумма начального остатка и дебетового оборота в целом должна быть больше кредитового оборота. В этом случае имеется дебетовое сальдо на конец отчетного периода, рассчитываемое по формуле, приведенной выше.

$$\text{Если } ДСн + До > Ко, \text{ то } ДСк > 0.$$

2. Сумма начального дебетового сальдо и дебетового оборота равна кредитовому обороту. В этом случае сальдо конечное равно нулю, т.е. сальдо и начало следующего периода не будет.

$$\text{Если } ДСн + До = Ко, \text{ то } ДСк = 0.$$

Пример. Рассмотрим наглядно схему записей на активном счете. В качестве примера возьмем один рабочий день малого предприятия. Активный счет «Касса». Остаток денежных средств в кассе на начало дня – 52500 руб.

Для записи хозяйственных фактов на счетах указываются их порядковый номер, дата и сумма.

1. Оприходованы наличные денежные средства, полученные из банка с расчетного счета - 30000 руб.

2. Поступили наличные денежные средства от ООО «Темп» за выполненные работы - 45000 руб.

3. Выдана из кассы заработная плата работникам предприятия - 45000 руб.

4. Возвращена в кассу работником неиспользованная подотчетная сумма 900 руб.

5. Сдана из кассы на расчетный счет выручка организации - 45000 руб.

6. Выданы из кассы денежные средства в возмещение перерасхода подотчетному лицу - 1100 руб.

7. Выданы наличные деньги из кассы на командировочные расходы сотруднику в сумме - 37000 руб.

Рассчитываем обороты по дебету и кредиту счета «Касса». Определяем сальдо на конец операционного дня.

| Дебет | Счет 50 «Касса» | Кредит |
|---|-----------------|---|
| ДСн = 52500 руб. | | |
| 1) 30000 руб. 2) 45000 руб. 4) 900 руб. | | 3) 45000 руб. 5) 45000 руб. 6) 1100 руб. 7) 37000 руб. |
| До = 75900 руб. | | Ко = 128100 руб. |
| ДСк = 300 руб. | | |

Сальдо в активном счете может быть только дебетовым. Кредитовые

сальдо в активных счетах являются следствием различных ошибок при обработке информации на бухгалтерских счетах или имеющих место в первичных документах. Такие ошибки должны быть выявлены и исправлены до составления бухгалтерского баланса.

2) Схема пассивного счета:

| Дебет | Пассивный счет | Кредит |
|---------------------------------------|----------------|--|
| | | Сальдо начальное (кредитовое) |
| Уменьшение источников средств (-) | | Увеличение источников средств (+) |
| <i>Сумма оборотов по дебету счета</i> | | <i>Сумма оборотов по кредиту счета</i> |
| | | Сальдо конечное (кредитовое) |

Сальдо на начало и конец отчетного периода на пассивном счете отражается по кредиту. Сальдо конечное на пассивном счете определяется по формуле:

$$КСк = КСн + Ко - До, \quad (2)$$

где КСн - кредитовое сальдо на начало отчетного периода;

КСк - кредитовое сальдо на конец отчетного периода;

Кредитовый оборот в пассивном счете составляет сумма фактов хозяйственной жизни, обуславливающих поступления, возникновения обязательств; дебетовый оборот - сумма фактов хозяйственной жизни, отражающих выбытие, прекращение обязательств.

При записях фактов хозяйственной жизни на пассивных счетах возможны только *две ситуации*:

1. Сумма кредитового начального остатка и сумма кредитового оборота в целом должны быть больше суммы, учтенной в дебете счета (т.е. дебетового оборота). Если $КСн + Ко > До$, то $КСк > 0$,

2. Сумма кредитового начального остатка и сумма кредитового оборота равна дебетовому обороту. В этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет. Если $КСн + Ко = До$, то $КСк = 0$.

Пример.

Рассмотрим движение по пассивному счету «Добавочный капитал».

На начало отчетного периода величина добавочного капитала составила 120 000 руб.

1) отражено увеличение добавочного капитала по переоценке основных средств – 112 000 руб.

2) отражен эмиссионный доход по продаже собственных акций - 45000 руб.

3) часть суммы добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала организации – 200 000 руб.

Рассчитываем обороты по дебету и кредиту счета «Добавочный капитал». Определяем сальдо на конец отчетного периода.

| Дебет | Счет 83 «Добавочный капитал» | Кредит |
|--------------------------|------------------------------|-----------------------------------|
| | | КСн = 120 000 руб. |
| | 3) 200 000 руб. | 1) 112 000 руб. 2) 45 000 руб. |
| <i>До = 200 000 руб.</i> | | <i>Ко = 157 000 руб.</i> |
| | | КСк = 77 000 руб. |

В практике применяются **активно-пассивные счета**, сальдо на которых исчисляется в развернутом виде: дебетовое и кредитовое. Их перечень определяет две группы счетов:

- счета финансовых результатов;
- счета расчетов.

Счета финансовых результатов - это счет «Прибыли и убытки», «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)».

Применение счета «Прибыли и убытки» связано с тем, что финансовый результат не является стабильным. Когда предприятие получает прибыль, ее формирование должно отражаться по кредиту счета, так как это источник собственных средств. Счета же для их отражения относятся к пассивным счетам. Увеличение учитываемого объекта на них показывается на правой стороне счета, т.е. по кредиту.

Если предприятие получило убыток, то его сумма показывается по дебету счета как отрицательный результат использования хозяйственных средств. В этом случае счет «Прибыли и убытки» несет в себе признак активного счета. Поэтому формирование убытка следует отражать на левой стороне данного счета. В зависимости от того, какая сумма итога оборотов по дебету или кредиту больше, остаток по счету может быть дебетовым или кредитовым, т.е. данный счет имеет признак как активного, так и пассивного счета.

Схема записей на активно-пассивном счете финансовых результатов приведена ниже:

| Дебет | Счет «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» | Кредит |
|--|---|----------------------------------|
| ДСн (убыток) | | КСн (прибыль) |
| Увеличение убытка (+) | | Увеличение прибыли (+) |
| Уменьшение (использование) прибыли (-) | | Уменьшение (покрытие) убытка (-) |
| Дебетовый оборот | | Кредитовый оборот |
| ДСк (убыток) | | КСк (прибыль) |

По итогам отчетного периода на счете «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат. Это делается сопоставлением дебетового и кредитового оборота. В зависимости от того, какая сумма оборотов больше, организация получает либо прибыль ($Ко > До$), либо убыток ($До > Ко$). Соответственно остаток бывает на счете финансовых результатов либо по дебету, либо по кредиту, т.е. на одной стороне счета.

Счета расчетов - это счета, природа которых по отношению к балансу:

- *четко определена*. Например, счет «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» может быть два остатка - один по дебету, другой - по кредиту. Это связано с тем, что он по своей сути объединяет два счета «Расчеты с разными дебиторами» (активный счет) и «Расчеты с разными кредиторами» (пассивный счет);

- *четко не определена*. Так, счет «Расчеты с подотчетными лицами» может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо в зависимости от того, кто кому должен: подотчетные лица организации или организация подотчетным лицам. Может иметь место ситуация, при которой сложились взаимные обязательства. В таком случае по данному счету будет два остатка: один по дебету отдельные подотчетные лица должны организации, другой по кредиту (организация должна отдельным подотчетным лицам).

Примером активно-пассивных счетов являются так же счета «Внутрихозяйственные расчеты», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с покупателями и заказчиками» и другие.

Таким образом, если природа счета определенно не обозначена, и сальдо в нем может быть как дебетовым, так и кредитовым (по какому-либо счету два остатка), то такое **сальдо называется развернутым**. При составлении баланса на отчетную дату дебетовое сальдо нужно показать в активе, а кредитовое - в пассиве.

Записи на активно-пассивных счетах производятся по следующему правилу:

- если факт хозяйственной жизни приводит к изменению активов организации, то записи на нём производятся по правилам отражения операций на активных счетах (например, дебиторская задолженность является активом и отражается по правилам отражения на активном счете);

- если факт хозяйственной жизни приводит к изменению пассивов организации, то записи на нём производятся по правилам отражения операций на пассивных счетах (например, кредиторская задолженность является пассивом и отражается по правилам отражения на пассивном счете).

Схема записей на активно-пассивном счете расчетов представлена ниже:

| Дебет | Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | Кредит |
|---|---|---|
| ДСн (дебетовый остаток) | | КСн (кредитовый остаток) |
| Увеличение дебиторской задолженности (+) | | Увеличение кредиторской задолженности (+) |
| Уменьшение кредиторской задолженности (-) | | Уменьшение дебиторской задолженности (-) |
| Дебетовый оборот | | Кредитовый оборот |
| ДСк (дебетовый остаток) | | КСк (кредитовый остаток) |

В такой схеме конечный остаток (дебетовый, кредитовый) исчисляется исходя из природы активного и пассивного счетов. В практике бухгалтерского учета развернутое сальдо можно исчислить только в случае детализации учет-

ных записей, разделив счет на активный и пассивный.

5.2. Двойная запись фактов хозяйственной жизни по счетам бухгалтерского учета

Хозяйственные средства, находящиеся в собственности предприятия имеют двойственный характер (по составу и источникам формирования), поэтому бухгалтерские счета, на которых учитываются активы и пассивы, автоматически приобретают двойственный характер. В связи с этим любой хозяйственный факт затрагивает два объекта учета, а значит и два счета.

Двойственное отражение хозяйственного факта заключается в том, что он должен быть записан по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Экономическая сущность двойной записи состоит в отражении двойственного характера имущества предприятия. Этот взгляд на имущество предприятия выражен в бухгалтерском балансе. Технически общее количество записей по дебету всегда равно общему количеству записей по кредиту (за определенный период), что позволяет легко проверить точность бухгалтерских записей. Поэтому итоги (валюта) статей актива и пассива баланса всегда равны.

Правило двойной записи на бухгалтерских счетах хозяйственных операций можно проиллюстрировать исходя из балансового уравнения:

| | | | | | | | |
|---------------|--------|---|----------------|--------|---|----------------------|--------|
| АКТИВЫ | | = | КАПИТАЛ | | + | ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | |
| дебет | кредит | | дебет | кредит | | дебет | кредит |
| приход | расход | | расход | приход | | расход | приход |

Можно сделать вывод, что при увеличении активов (запись по дебету) увеличиваются и пассивы (запись по кредиту), а при уменьшении активов (запись по кредиту) уменьшаются и пассивы (запись по дебету) на одну и ту же сумму, так как объективно проявляется двойственный характер хозяйственных средств.

Двойная запись – это способ отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни с целью обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении.

Правило двойной записи предполагает, что для отражения любого факта хозяйственной жизни требуется как минимум два счета, т.е. должен быть один или более дебетуемых счетов и один или более кредитуемых счетов.

На каждом бухгалтерском счете факты хозяйственной жизни отражаются по мере их совершения в календарной последовательности (в **хронологическом порядке**).

Регистрацию фактов хозяйственной жизни по определенной системе счетов бухгалтерского учета принято называть **систематической записью**. Факты хозяйственной жизни в результате разноски по счетам определенным образом группируются, систематизируются, отражаются в системе счетов бухгалтерского учета для получения сведений о состоянии имущества и обязательств орга-

низации на определенную дату. Систематическая запись необходима для формирования данных бухгалтерского баланса, других форм бухгалтерской отчетности, показателей, необходимых для текущего управления организацией.

Корреспонденция счетов - это взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, которая выражается записью хозяйственного факта в дебет одного счета и кредит другого счета в одной и той же сумме. Взаимосвязанные счета называются **корреспондирующими**.

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждому хозяйственному факту и записать ее посредством двойной записи, необходимо выполнить следующие **четыре процедуры**:

1. По содержанию хозяйственного факта, зафиксированного в первичном документе определяем, какие объекты бухгалтерского учета (какие именно средства и (или) их источники) вовлечены в кругооборот. *Например*, согласно приходному кассовому ордеру № 2 от 3 сентября 2013 г. поступили и оприходованы в кассу денежные средства, полученные с расчетного счета сумме 558 000 руб. Таким образом, вовлечены в оборот денежные средства в кассе и на расчетном счете.

2. Затем определяются соответствующие корреспондирующие счета. В нашем примере движение и состояние кассовой наличности и денежных ресурсов на расчетном счете учитывается на бухгалтерских счетах «Касса» и «Расчетные счета» (счета активные).

3. Следующей процедурой станет определение типа хозяйственного факта, т.е. необходимо ответить на вопрос: что произошло в результате операции? Денежные средства поступили в кассу, а расчетного счета выбыли.

4. В результате предыдущих рассуждений определяется корреспонденция счетов и составляется бухгалтерская проводка (осуществляется запись на бухгалтерских счетах). В нашем примере:

Дебет счета 50 «Касса» Кредит счета 51 «Расчетные счета» - 558 000 руб.

3. Бухгалтерский синтетический и аналитический учет

Интересы оперативного управления требуют отражения в учете детализированных данных о состоянии, составе и движении хозяйственных средств. Поэтому в текущем учете наряду со счетами для укрупненной группировки ведутся счета по необходимым *аналитическим признакам*.

Бухгалтерские счета в определенной степени группировки открываются на каждое наименование средств, либо источников их образования внутри отдельно взятых бухгалтерских счетов, ведущихся на уровне предприятия.

Существует два информационных уровня бухгалтерских счетов:

- **синтетические счета;**
- **аналитические счета.**

Связь между аналитическими и синтетическими счетами обеспечивают субсчета, которые являются промежуточной группировкой в пределах соответствующего синтетического счета. Синтетические счета являются счетами первого порядка, субсчета - счета второго порядка, аналитические счета –

третьего, четвертого, пятого порядка и т.д.

Синтетический учет дает обобщенное отражение хозяйственной деятельности предприятия в системе синтетических счетов и в бухгалтерском балансе. **На синтетических счетах** отражаются данные экономических группировок имущества, источников его формирования и хозяйственные факты в обобщенном виде **в денежном выражении** на уровне предприятия.

К таким счетам относятся счет «Основные средства», счет «Материалы», счет «Основное производство», счет «Нематериальные активы», счет «Готовая продукция», счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д.

Аналитический учет представляет детальную информацию по всем участкам хозяйственной деятельности в системе аналитических счетов.

Аналитические счета открываются к определенному синтетическому счету с оценкой хозяйственных средств и источников в натуральных, трудовых и денежных измерителях; их количество определяется контрольными потребностями детализации учетных данных в пределах того или иного синтетического счета. Аналитические счета открываются не ко всем синтетическим счетам. Они необходимы в тех случаях, когда объект учета является разнородным, имеет большую номенклатуру. Это необходимо для того, чтобы контролировать движение каждого разнородного объекта учета.

Внутреннее строение синтетических и аналитических счетов одинаковое.

Рассмотрим на примере отражение фактов хозяйственной жизни на аналитических и синтетических счетах.

Откроем к синтетическому счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» счета аналитического учета на каждое подотчетное лицо: Степанов Е.И, Иванов Е.Н.

Составим схему бухгалтерских проводок на счете «Расчеты с подотчетными лицами».

Сальдо на счете на 01.07.2013 г. - 12000 руб. (задолженность за подотчетным лицом Степановым Е.И.).

1. Приходный кассовый ордер №65. Поступил остаток подотчетных сумм от снабженца Степанова Е.И. - 12000 руб.;

2. Расходный кассовый ордер № 110. Выдано под отчет Иванову Е.Н. на хозяйственные расходы - 25000 руб.;

3. Расходный кассовый ордер № 111. Выдано под отчет Степанову Е.И. на хозяйственные расходы - 17200 руб.;

4. Авансовый отчет № 19 Иванова Е.Н.: израсходовано для нужды производства —18900 руб.;

5. Приходный кассовый ордер № 66. Поступил остаток подотчетных сумм от Иванова Е.Н. - 6100 руб.;

6. Авансовый отчет № 20 Степанова Е.И.: израсходовано для нужд производства - 18000 руб.;

7. Расходный кассовый ордер № 113. Выдано Степанову Е.И. в счет перерасхода по авансовому отчету № 20 - 800 руб.;

8. Расходный кассовый ордер № 114. Выдано подотчет Степанову Е.И. для расчетов с поставщиками - 32000 руб.

Отразим факты хозяйственной жизни на схемах счетов:

| Дебет | Счет «Расчеты с подотчетными лицами» | Кредит |
|-----------------------------------|--------------------------------------|------------------------|
| ДСн на 01.07.2013 г. = 12000 руб. | | |
| 2) 25000 | | 1) 12000 |
| 3) 17200 | | 4) 18900 |
| 7) 800 | | 5) 6100 |
| 8) 32000 | | 6) 18000 |
| <i>До = 75000 руб.</i> | | <i>Ко = 55000 руб.</i> |
| ДСк на 31.07.2013 г. = 32000 руб. | | |

Теперь составим схемы счетов аналитического учета.

а) *схема счета подотчетного лица Степанова Е.И.*

Дебет **Счет «Расчеты с подотчетными лицами (Степанов Е.И.)»** **Кредит**

| | |
|-----------------------------------|------------------------|
| ДСн на 01.07.2013 г. = 12000 руб. | |
| 3) 17200 | 1) 12000 |
| 7) 800 | 6) 18000 |
| 8) 32000 | |
| <i>До = 50000 руб.</i> | <i>Ко = 30000 руб.</i> |
| ДСк на 31.07.2013 г. = 32000 руб. | |

б) *схема счета подотчетного лица Иванова Е.Н.*

Дебет **Счет «Расчеты с подотчетными лицами (Иванов Е.Н.)»** **Кредит**

| | |
|-------------------------------|------------------------|
| ДСн на 01.07.2013 г. = 0 руб. | |
| 2) 25000 | 4) 18900 |
| | 5) 6100 |
| <i>До = 25000 руб.</i> | <i>Ко = 25000 руб.</i> |
| ДСк на 31.07.2013 г. = 0 руб. | |

Каждая хозяйственная операция на синтетических и аналитических счетах отражается параллельно. Составим оборотную ведомость по счетам аналитического учета.

Таблица 5.1 - Оборотная ведомость по счету «Расчеты с подотчетными лицами»

| Наименование счета | Сальдо на 01.07.2013 | | Обороты за июль | | Сальдо на 31.07.2013 | |
|--------------------|----------------------|--------|-----------------|--------|----------------------|--------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Степанов Е.И. | 12000 | - | 50000 | 30000 | 32000 | - |
| Иванов Е.Н. | - | - | 25000 | 25000 | - | - |
| Итого: | 12000 | - | 75000 | 55000 | 32000 | - |

Таким, образом, *между аналитическими и синтетическими счетами существует прямая взаимосвязь:*

- сумма сальдо на начало месяца по аналитическим счетам равна остатку на начало месяца на объединяющем их синтетическом счете;

- сумма оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета равна суммам оборотов по дебету и кредиту всех аналитических счетов, к нему относящихся;

- сумма сальдо по аналитическим счетам равна остатку на конец месяца по объединяющему их синтетическому счету.

Если синтетический счет – активный, то открытые к нему аналитические счета также являются активными. Аналогичный порядок распространяется и на пассивные счета.

Например, аналитический учет к синтетическому счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому подразделению предприятия и по каждому работнику.

На основании оборотной ведомости по синтетическим счетам, где записи по счетам предварительно проверены и при необходимости исправлены, составляется бухгалтерский баланс.

Субсчета являются промежуточной стоимостной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. **Например,** к синтетическому счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета: «Сырье и материалы», «Топливо», «Запасные части», «Прочие материалы», «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и т.д. К субсчету «Топливо» могут быть открыты аналитические счета по видам топлива, например: бензин АИ -92, бензин АИ -95, дизельное топливо и т.п.

5.3. Бухгалтерские проводки и их классификация

Бухгалтерская проводка – это письменное отражение схемы корреспонденции счетов и суммы хозяйственной операции. Проводки могут быть простыми и сложными.

Простая проводка – это корреспонденция двух счетов – одного по дебету, а другого по кредиту.

Сложная проводка – это корреспонденция одного счета по дебету и двух (и более) счетов по кредиту, и наоборот, нескольких счетов по дебету и одного счета по кредиту.

Приведем **примеры** составления бухгалтерских проводок по фактам хозяйственной деятельности:

1) акцептованы счета-фактуры поставщиков за поступившие и оприходованные на склад материалы на сумму 100 000 руб.;

2) цехами основного производства израсходованы материалы на изготовление продукции в сумме 20 000 руб.;

3) выпущена из производства готовая продукция по фактической себе-

стоимости на сумму 150 000 руб.

| Дебет | Счет «Материалы» | Кредит |
|--------------------------|-------------------------|--------|
| ДСн = 15 000 руб. | | |
| 1) 100 000 | 2) 20 000 | |
| <i>До = 100 000 руб.</i> | <i>Ко = 20 000 руб.</i> | |
| ДСк = 95 000 руб. | | |

| Дебет | Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Кредит |
|--------------------|--|--------------------------|
| | | КСн = 34 000 руб. |
| | | 1) 100 000 |
| <i>До = 0 руб.</i> | | <i>Ко = 100 000 руб.</i> |
| | | КСк = 134 000 руб. |

| Дебет | Счет «Основное производство» | Кредит |
|-------------------------|------------------------------|--------|
| ДСн = 170 000 руб. | | |
| 2) 20 000 | 3) 150 000 | |
| <i>До = 20 000 руб.</i> | <i>Ко = 150 000 руб.</i> | |
| ДСк = 40 000 руб. | | |

| Дебет | Счет «Готовая продукция» | Кредит |
|--------------------------|--------------------------|--------|
| ДСн = 25 000 руб. | | |
| 3) 150 000 | | |
| <i>До = 150 000 руб.</i> | <i>Ко = 0 руб.</i> | |
| ДСк = 175 000 руб. | | |

Во всех приведенных примерах корреспонденция счетов рассматривается по каждому хозяйственному факту и составляются простые бухгалтерские проводки.

Однако правила двойной записи предполагают, что хозяйственные операции могут записываться и сложными бухгалтерскими проводками: в дебет одного (двух и более) счета с кредита двух и более (одного) счетов.

Пример. Начислена заработная плата работникам предприятия в сумме 2 000 000 руб., в том числе:

- рабочим цехов основного производства - 800 000 руб.;
- рабочим ремонтных цехов - 200 000 руб.;
- рабочим энергоцехов - 300 000 руб.;
- персоналу цехов - 500 000 руб.;
- персоналу аппарата управления - 200 000 руб.

В целом запись имеет вид:

Дебет счета «Основное производство» - 800 000 руб.;

Дебет счета «Вспомогательные производства» - 500 000 руб.;

Дебет счета «Общепроизводственные расходы» - 500 000 руб.;

Дебет счета «Общехозяйственные расходы» - 200 000 руб.;

Кредит счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 2 000 000 руб.

Хозяйственные факты, на которые имеются и приняты бухгалтерией документы, записываются в журнал хозяйственных операций (регистрационный журнал).

Таблица 5.2 - Журнал фактов хозяйственной жизни

| № п/п | Дата | Документ и содержание факта хозяйственной жизни | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб |
|-------|------|---|-------------------------|--------|------------|
| | | | дебет | кредит | |
| | | | | | |

Общая сумма дебетовых оборотов на всех открытых бухгалтерских счетах на определенный отчетный период обязательно равна общей сумме кредитовых оборотов, учтенных на указанных бухгалтерских счетах. Если равенства нет, то это значит, что в записях допущены ошибки, которые необходимо найти и исправить.

5.6. План счетов бухгалтерского учета и его характеристика

Для обеспечения правильности и методологического единства бухгалтерского учета в организациях всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи, Министерство финансов РФ разрабатывает и утверждает единый типовой план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцию по его применению.

План счетов - общегосударственный законодательный перечень бухгалтерских счетов и субсчетов.

Используемый в настоящее время План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению утвержден приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н) для всех организаций, кроме кредитных, автономных и бюджетных. В таких организациях используются свои типовые планы счетов.

Счета в плане расположены в определенной экономической последовательности. В нем выделены разделы и счета, предназначенные для группировки информации об экономических ресурсах, финансовых результатах и финансовых отношениях и т.п.

Счета, предусмотренные планом счетов, объединены в **восемь разделов**:

Раздел I. «Внеоборотные активы»;

Раздел II. «Производственные запасы»;

Раздел III. «Затраты на производство»;

Раздел IV. «Готовая продукция и товары»;

Раздел V. «Денежные средства»;

Раздел VI. «Расчеты»;

Раздел VII. «Капитал»;

Раздел VIII. «Финансовые результаты».

В отдельный раздел выделены забалансовые счета.

В плане счетов предусматривается кодировка каждого счета. Она означает, что в зависимости от принятой группировки счетов по разделам всем счетам, наряду с наименованием, присвоено условное цифровое обозначение — символ или код.

Коды переносятся в рабочие планы счетов, используются в учетной работе: при составлении бухгалтерских проводок и при записях в учетные регистры, поскольку в них заменяются словесные наименования бухгалтерских счетов их номерами (кодами, символами). Использование кодировки счетов упрощает работу бухгалтерской службы, облегчает ее и сокращает трудоемкость учетных записей.

Для кодировки в Плане счетов бухгалтерского учета использован серийный способ, когда коды всех синтетических счетов имеют одинаковое количество знаков — два, а для каждого раздела счетного плана отведена определенная серия двузначных номеров. Так, по разделу II «Производственные запасы» предусмотрена серия номеров, начинающихся с цифры 1 (например, счет 10 «Материалы»).

Часть номеров счетов разделов остается свободной на случай появления необходимости введения новых счетов. Например, в разделе II «Производственные запасы» действующего Плана счетов бухгалтерского учета свободными являются номера 12, 13, 17, 18.

Субсчета, введенные типовым планом счетов и относящиеся к определенному синтетическому счету, имеют порядковые номера в пределах этого счета, начиная с цифры 1. Так, к синтетическому счету 10 «Материалы» организации могут открывать субсчета с номерами:

1. Сырье и материалы;
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
3. Топливо и т.д.

Код каждого субсчета составляется из кода синтетического счета и порядкового номера субсчета. Например, внутри синтетического счета 10 «Материалы» кодом третьего из субсчетов «Топливо» будет 10-3 или 10/3.

В Инструкции по применению Плана счетов приводится краткое содержание и назначение каждого счета, порядок ведения синтетического учета и типовая схема корреспонденции счета с другими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные инструкцией к плану счетов бухгалтерского учета.

Правила учета отдельных видов имущества, обязательств и хозяйственных операций, в том числе порядок признания в бухгалтерском учете, правила их оценки, группировки, отражения в отчетности, определены в положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ), методических указаниях и других нормативных актах.

Предусмотренные в Плане счетов субсчета применяются организациями в зависимости от потребности - для экономического анализа, контроля и составления отчетности.

В соответствии с единым планом счетов на предприятии разрабатывается **рабочий план счетов** с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности, отраслевой принадлежности предприятия. Рабочий план счетов утверждается приказом руководителя по учетной политике предприятия.

Рабочий план счетов содержит полный перечень синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии и отражающих особенности ее деятельности. Обычно такой план счетов является сокращенным, что не означает появления возможности игнорировать требования отражения хозяйственных операций на синтетических счетах.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов РФ вводить в рабочий план счетов дополнительные синтетические счета, используя для этой цели свободные номера счетов. Организациям предоставлено право уточнять содержание субсчетов, а также вводить дополнительные, исключать и объединять отдельные субсчета.

5.7. Классификация счетов бухгалтерского учета

Многочисленность и разнообразие учетных объектов, необходимость выполнения задач бухгалтерского учета и требований к нему предопределяют широкую совокупность счетов бухгалтерского учета, различающихся между собой по назначению, структуре, экономическому содержанию и другим признакам. Для упорядочения номенклатуры счетов, облегчения понимания их содержания, порядка ведения записей на счетах и определения необходимых учетных и отчетных показателей используется их группировка по определенным признакам. Признаки, лежащие в основе классификации счетов бухгалтерского учета, должны быть наиболее существенными, а совокупность счетов, включаемых в отдельные группы, - обладать общими свойствами.

Знание общих свойств счетов, объединенных в конкретные группы, облегчает понимание их назначения и использования, а также порядок формирования учетных и отчетных показателей.

Наиболее типичными признаками, используемыми для классификации бухгалтерских счетов, являются структура (строение) счета и его назначение, а также экономическое содержание [31].

Классификация счетов **по экономическому содержанию** отвечает на вопрос *что отражается на том или ином счете?*

Классификация счетов по экономическому содержанию направлена на

установление номенклатуры бухгалтерских счетов, необходимой и достаточной для отражения производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Данная номенклатура счетов, классифицированная по экономическому содержанию, представлена в Плане счетов бухгалтерского учета.

В целом счета можно разделить на **3 основные группы**:

1. капитализированные (счета баланса);
2. некапитализированные или результатные (счета отчета о финансовых результатах);
3. забалансовые счета.

К *капитализированным* относятся счета на которых отражаются:

- а) внеоборотные активы;
- б) производственные запасы;
- в) затраты на производство;
- г) готовая продукция и товары;
- д) денежные средства;
- е) расчеты;
- ж) капитал.

2. К *некапитализированным* относятся счета, на которых выявляется финансовый результат деятельности организации.

3. *Забалансовые счета* предназначены для учета объектов не принадлежащих предприятию. На таких счетах применяется простая схема записи: приходные операции в дебет, расходные - в кредит.

Классификация счетов по назначению и структуре предназначена для получения необходимой информации о формировании и использовании хозяйственных средств, а также источников их образования.

Признаком классификации счетов по структуре и назначению являются общие правила учета по каждой группе счетов и ведения аналитического учета.

Такая классификация позволяет ответить на вопрос: как учитываются объекты бухгалтерского учета в той или иной группе счетов?

Данная классификация выделяет 2 основные группы счетов:

I группа «Основные счета» (счета, применяемые самостоятельно).

II группа «Регулирующие счета».

К **основным счетам** относятся:

- 1.1. ресурсные;
- 1.2. операционные;
- 1.3. финансово – результатные счета.

Ресурсные счета состоят из:

- 1.1.1. имущественных;
- 1.1.2. расчетных;
- 1.1.3. фондовых счетов.

1.1.1. Имущественные счета включают:

- *основные* (инвентарные) – монетарного и немонетарного имущества;
- *калькуляционные* - счета, предназначенные для учета затрат в различных группировках, контроля за их использованием и распределением между различными объектами учета (калькуляционные счета заготовления ценностей,

создания и приобретения имущества и производства).

1.1.2. Счета расчетов отражают операции по взаимным расчетам между организациями и лицами и т.п. Счета расчетов делятся на активные, пассивные и активно-пассивные.

1.1.3. Фондовые счета служат для учета и контроля за образованием и использованием различных фондов по целевому назначению. Эту группу счетов представляют счета 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и др. Фондовые счета пассивные.

1.2. Операционные счета предназначены для учета производственных, хозяйственных и финансовых процессов. Они подразделяются на:

1.2.1. Собираательно-распределительные предназначены для фиксирования, группировки, обобщения и последующего распределения в текущем отчетном периоде расходов, связанных с процессом материально-технического снабжения; расходов сопутствующих определенному виду деятельности (накладные расходы), а также расходов относящихся к сбыту продуктов труда (расходы на продажу). **Примером** собираательно-распределительного счета являются счета: 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов», 44 «Расходы на продажу», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

1.2.2. Бюджетно-распределительные счета (распределительные по периодам) предназначены для учета расходов, которые не совпадают по времени их формирования с тем отчетным периодом, в котором они должны быть включены в затраты на производство и на торговые издержки. При этом одни расходы предприятия несут в отчетном периоде, но по отношению к затратам на производство их можно списать лишь позднее, в последующих отчетных периодах, и для их учета используется активный счет 97 «Расходы будущих периодов». Другие расходы, напротив, еще не имели места, однако в обозримом будущем они неизбежны; заранее известна их нормативная сумма, целевое назначение, объекты затрат. Такие затраты целесообразно включать в затраты в расчетно-нормализованной сумме в резервы предстоящих расходов и платежей.

1.2.3. Контрольно-распределительные счета. К ним относятся счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 28 «Брак в производстве».

1.2.4. Операционно-накопительные счета (счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»). По дебету этих счетов накапливаются показатели в течение нескольких отчетных периодов и в конце каждого из них на счете выводится конечное дебетовое сальдо.

1.2.5. Операционно-сопоставительные счета состоят из:

а) нормативно - сопоставительных (счет 40 «Выпуск продукции»), которые предназначены для контроля за нормативами расхода средств для производства продукции;

б) операционно-результатных счетов, которые предназначены для исчисления финансового результата отдельных хозяйственных процессов. К ним относятся счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

1.3. Финансово – результатные счета. Представлен счетом 99 «Прибыли и убытки», который содержит учетно-экономическую информацию о формиро-

вании и погашении учетных убытков или расходовании средств бухгалтерской прибыли в отчетном году. Счет «Прибыли и убытки» – активный или пассивный в зависимости от «свернутого» финансового результата: при убытках – дебетовое сальдо, при наличии прибыли – кредитовое.

II группа «Регулирующие счета». Эта группа представлена *дополняющими и контрарными счетами* (контрактивными и контрпассивными).

Контрарные счета включены в план счетов бухгалтерского учета для уточнения (уменьшения) показателей на счетах учета имущества и обязательств организации.

Контрарные счета могут быть **двух видов**: контрактивные и контрпассивные. Контрактивными являются счета, противоположные активным счетам, а контрпассивными – противоположные пассивным счетам.

Контрактивные счета применяются для уменьшения стоимости имущества организации, учитываемого на основных активных счетах. Суммы на основных активных счетах уточняются в соответствии с требованиями нормативных документов. По кредиту контрактивных счетов отражается увеличение сумм, предусмотренных к вычету из основных активных счетов, в развитие которых предусмотрены регулирующие счета. Контрактивные счета дебетуются на величину уменьшения сумм, предусмотренных к вычету из основных активных счетов, а кредитовый остаток исчисляется для исключения его из дебетового остатка основного активного счета на отчетную дату. К контрактивным счетам относятся счет 02 «Амортизация основных средств», счет 05 «Амортизация нематериальных активов» и др.

Контрпассивные счета необходимы для уменьшения сумм обязательств организации на основных пассивных счетах. На контрпассивных счетах отражаются вычеты из сумм, учитываемых на основных пассивных счетах, в развитие которых открыты эти регулирующие счета. По дебету контрпассивного счета ведется учет увеличения сумм, подлежащих вычету из сумм основных пассивных счетов, в развитие которых открыты соответствующие регулирующие счета. Кредитовый оборот контрпассивных счетов характеризует величину, на которую произошло уменьшение регулируемых сумм на основных пассивных счетах. Дебетовый остаток показывает сумму, на которую следует уменьшить остаток основного пассивного счета, к которому открыт соответствующий регулирующий счет. К контрпассивным счетам относятся счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», счет 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров».

Дополнительные счета используются для дополнения (увеличения) показателей, сформированных на основных счетах, в развитие которых типовым планом счетов они были введены. Дополнительные счета ведутся в суммах, уточняющих отдельные виды имущества и обязательств организации. Как и все счета бухгалтерского учета, дополнительные счета по отношению к балансу подразделяются на дополнительные активные и дополнительные пассивные счета.

Дополнительные активные счета необходимы для увеличения стоимости имущества организации, отраженного на основных активных счетах. По дебету дополнительных активных счетов показываются увеличения сумм, которые следует добавить к стоимости имущества на активных основных счетах. Суммы по кредиту дополнительных активных счетов показывают уменьшение (списание) сумм, добавленных к суммам, учтенным по дебету основных активных счетов. Дебетовый остаток на дополнительных активных счетах на отчетную дату свидетельствует о сумме, которая должна быть добавлена к дебетовому остатку соответствующего основного активного счета. Дополнительным активным счетом является счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», открываемый в развитие основного активного счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Дополнительные пассивные счета предназначены для увеличения сумм обязательств организации на основных пассивных счетах. На дополнительных пассивных счетах отражаются суммы, которые необходимо добавить к суммам, представленным на основных пассивных счетах. Кредитовый оборот дополнительных пассивных счетов за отчетный период свидетельствует о суммах, которые следует присоединить к основному пассивному счету, а дебетовый — о суммах, присоединенных к основному пассивному счету за отчетный период. Кредитовый остаток дополнительного пассивного счета показывает сумму, которая должна быть добавлена к остатку основного пассивного счета, исчисленного на конец отчетного периода. К дополнительному пассивному счету относится счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей». Он открывается в развитие основного пассивного счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчета 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

5.8. Обобщение данных счетов бухгалтерского учета

Одним из способов обобщения данных бухгалтерских счетов в бухгалтерском балансе является составление оборотной ведомости за отчетный период.

Оборотные ведомости представляют собой способ сводного обобщения записей оборотов и остатков по аналитическим и синтетическим счетам за отчетный период (месяц) с целью проверки соответствия данных аналитического и синтетического учета, правильности корреспонденции счетов, составления баланса и отчетности.

Оборотные ведомости бывают **простые и шахматные**, составляются **по счетам синтетического и аналитического учета**.

Оборотная ведомость в простой форме по синтетическим счетам представляет собой итоги оборотов и остатков по всем синтетическим счетам. Форма ведомости приведена ниже:

Таблица 5.3 - **Оборотно-сальдовая ведомость**

| Наименование счета | Сальдо начальное | | Обороты за месяц | | Сальдо конечное | |
|-----------------------|------------------|--------|------------------|--------|-----------------|--------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| | | | | | | |

Правила составления простых оборотных ведомостей по синтетическим счетам сводятся к следующему:

1. В бланк оборотной ведомости переносятся наименования счетов, начальное сальдо, дебетовый и кредитовый обороты за отчетный период и конечное сальдо.

2. Подсчитываются итоги всех граф заполненной оборотной ведомости. В результате *должны быть получены три пары равных итогов*:

1) дебетовое сальдо на начало отчетного периода = кредитовое сальдо на начало отчетного периода;

2) дебетовый оборот за отчетный период = кредитовый оборот за отчетный период;

3) дебетовое сальдо на конец отчетного периода = кредитовое сальдо на конец отчетного периода.

Таким образом, с помощью оборотной ведомости можно установить допускаемые ошибки на счетах. Отсутствие любого из указанных равенств является результатом бухгалтерских ошибок, их надо определить и исправить.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем аналитическим счетам. Они предназначены для проверки правильности учетных данных в бухгалтерском учете.

Форма оборотной ведомости по аналитическим счетам зависит от того, в каких единицах измерения ведется учет по аналитическим счетам: в денежном и натуральном.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета в зависимости от содержания информации могут быть двух видов:

- количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета;
- суммовые оборотные ведомости аналитического учета.

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов по аналитическим счетам не совпадают.

Количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета составляются по объектам синтетического учета, измерителями которых могут быть натуральные и денежные показатели: материально-производственным запасам, готовой продукции и др.

Суммовые оборотные ведомости аналитического учета характерны для тех объектов, которые можно учитывать только в денежном измерителе: денежные средства, затраты на производство, финансовые результаты деятельности (прибыли и убытки) и др.

По отдельным видам имущества и обязательств организации аналитический учет может быть организован также в *сальдовых ведомостях*. В них по аналитическим позициям отсутствуют обороты, а представлены только остатки

на 1 число отчетного месяца (в суммовом выражении либо в натуральном и стоимостном измерителях).

Шахматные оборотные ведомости составляются на основе данных журнала хозяйственных операций. Основой их составления является шахматный принцип записи, выполняемый одним приемом по дебету одного и кредиту другого счета. Дебетуемые счета такой оборотной ведомости приводятся по строкам, а столбцы ее используются для выполнения записей по кредитуемым счетам. Обороты по дебету и кредиту счетов приводятся не общей суммой, как в оборотной ведомости простой формы, а по корреспондирующим счетам. Сумма дебетового и кредитового оборота по всем счетам регистра проставляется в нижнем правом углу. Форма шахматной ведомости приведена ниже:

Таблица 5.4 - Шахматная ведомость

| Кредитуемые счета / Дебетуемые счета | Материалы | Основное производство | Общехозяйственные расходы | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | Расчетные счета | Итого по дебету |
|--------------------------------------|-----------|-----------------------|---------------------------|---------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Материалы | | | | 30000 | | 30000 |
| Основное производство | 20000 | | 15000 | | | 35000 |
| Общехозяйственные расходы | 15000 | | | | | 15000 |
| Расчеты с поставщиками | | | | | 30000 | 30000 |
| Готовая продукция | | 10000 | | | | 10000 |
| Итого по кредиту | 35000 | 10000 | 15000 | 30000 | 30000 | 120000 |

Шахматные оборотные ведомости позволяют сократить количество учетных записей, с их помощью можно оперативно установить наглядность и правильность корреспонденции счетов, все изменения, произошедшие в составе средств и их источников и получить более детальную информацию, чем при использовании оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Практические задания по теме 5

Задание 5.1. Отражение фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах. На основе данных для выполнения задания:

- отразить факты хозяйственной жизни на активном синтетическом счете «Материалы»;
- посчитать дебетовые и кредитовые обороты за месяц;
- рассчитать сальдо на конец месяца.

Данные для выполнения задания

Остаток материалов на начало месяца составил 1 578 000 руб.

Факты хозяйственной жизни за месяц:

1. Поступили от поставщиков основные материалы на сумму 270 000 руб.;
2. Отпущены в основное производство материалы на сумму 542 100 руб.;
3. Отпущены материалы на ремонт здания администрации – 171 000 руб.;
4. Возвращены из вспомогательных производств возвратные отходы на сумму 53 000 руб.;
5. Поступили материалы из собственного производства - 698 800 руб.
6. Списаны пришедшие в негодность материалы – 12 300 руб.
7. Израсходованы материалы на нужды вспомогательных производств – 147 000 руб.

Решение задачи осуществите в таблице следующей формы:

Таблица 5.5 – Счет «Материалы»

| Дебет | | Кредит | |
|---------------------------|-------------|----------------|-------------|
| Номер операции | Сумма, руб. | Номер операции | Сумма, руб. |
| Сальдо на начало месяца - | | | |
| ... | | ... | |
| Сальдо на конец месяца - | | | |

Задание 5.2 Отражение фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах. На основе данных для выполнения задания:

1. отразить факты хозяйственной жизни на пассивном синтетическом счете «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
2. посчитать дебетовые и кредитовые обороты за месяц;
3. рассчитать сальдо на конец месяца.

Данные для выполнения задания

Остаток задолженности по краткосрочным кредитам и займам на начало месяца составил 1 000 000 руб.

Факты хозяйственной жизни за месяц:

1. Погашена с расчетного счета задолженность по краткосрочному кредиту – 500 000 руб.;
2. Выплачены с расчетного счета проценты по кредиту – 90 000 руб.;
3. Поступил на расчетный счет организации краткосрочный заем сроком на 3 месяца – 1 200 000 руб.;
4. Начислены проценты по кредиту – 115 000 руб.;
5. Выплачены с расчетного счета начисленные проценты по кредиту – 115 000 руб.

Решение задачи осуществите в таблице следующей формы:

Таблица 5.6 – Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

| Дебет | | Кредит | |
|----------------|-------------|---------------------------|-------------|
| Номер операции | Сумма, руб. | Номер операции | Сумма, руб. |
| | | Сальдо на начало месяца - | |
| ... | | ... | |
| | | Сальдо на конец месяца - | |

Задание 5.3 Отражение фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах.

На основе данных для выполнения задания:

1. отразите факты хозяйственной жизни на активно-пассивном синтетическом счете «Расчеты с подотчетными лицами (аналитический счет Петров Г.В.)»;
2. посчитайте дебетовые и кредитовые обороты за месяц;
3. рассчитайте сальдо на конец месяца.

Данные для выполнения задания

Остаток задолженности подотчетного лица Петрова Г.В. на начало месяца составил 10 000 руб.

Факты хозяйственной жизни за месяц:

1. Выданы деньги под отчет Петрову Г.В. на хозяйственные расходы – 51 000 руб.;
2. Приобретены подотчетным лицом Петровым Г.В. материалы (авансовый отчет № 21) – 37000 руб.;
3. Оплачены подотчетным лицом Петровым Г.В. расходы по доставке материалов (авансовый отчет № 22) – 2850 руб.;
4. Возвращены подотчетным лицом Петровым Г.В. неизрасходованные деньги – 21150 руб.;
5. Оплачены подотчетным лицом Петровым Г.В. командировочные расходы (авансовый отчет № 27) – 14 100 руб.

Решение задачи осуществите в таблице следующей формы:

Таблица 5.7 – Счет «Расчеты с подотчетными лицами»

| Дебет | | Кредит | |
|---------------------------|-------------|----------------|-------------|
| Номер операции | Сумма, руб. | Номер операции | Сумма, руб. |
| Сальдо на начало месяца - | | | |
| ... | | ... | |
| Сальдо на конец месяца - | | | |

Задание 5.4 Отражение фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах.

На основе данных для выполнения задания:

1. определите корреспонденцию счетов по приведенным фактам хозяйственной жизни;
2. откройте счета бухгалтерского учета и отразите на счетах факты хозяйственной жизни способом двойной записи;
3. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
4. по данным конечных остатков составьте баланс.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.8 - Бухгалтерский баланс организации на 1 января 20__ г.

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс. руб. |
|---------------------------------------|---------------------|--|---------------------|
| Основные средства | 6420 | Уставный капитал | 5000 |
| Нематериальные активы | 750 | Добавочный капитал | 5600 |
| Незавершенное производство | 2880 | Резервный капитал | 1500 |
| Материалы | 6720 | Долгосрочные кредиты | 11900 |
| Животные на выращивании и откорме | 4800 | Кредиторская задолженность, в том числе | 7800 |
| Готовая продукция | 5340 | - поставщикам и подрядчикам | 3600 |
| Денежные средства, в т. ч. | 4200 | - бюджету | 2400 |
| - касса | 30 | - по оплате труда | 1500 |
| - расчетные счета | 4170 | - перед органами социального страхования и обеспечения | 300 |
| Дебиторская задолженность покупателей | 1410 | Доходы будущих периодов | 720 |
| Баланс | 32520 | Баланс | 32520 |

Таблица 5.9 - Факты хозяйственной жизни за 1-й квартал 20__ г.

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|---------------------|
| 1. | Начислена заработная плата работникам животноводства | 366 |
| 2. | Начислены взносы на социальное страхование и обеспечение от фонда заработной платы работников | 90 |
| 3. | Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников | 45 |
| 4. | Выданы деньги из кассы под отчет на командировочные расходы | 15 |
| 5. | Поступили деньги в кассу с расчетного счета для выдачи заработной платы | 1500 |
| 6. | Выдана из кассы заработная плата работникам | 1500 |
| 7. | Поступили деньги на расчетный счет от покупателей в погашение задолженности | 1050 |
| 8. | Подотчетное лицо предоставило авансовый отчет по командировочным расходам | 12 |
| 9. | Часть неизрасходованных денег внесена подотчетным лицом в кассу | 3 |
| 10. | Получен от поставщиков трактор | 1080 |
| 11. | Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит под сырье и материалы | 300 |
| 12. | Отпущены со склада корма для животноводства | 390 |
| 13. | Получен приплод крупного рогатого скота | 36 |
| 14. | Получено молоко из основного производства (животноводства) | 135 |
| 15. | Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности: | |
| | - поставщикам | 900 |
| | - бюджету | 750 |
| | - органам социального страхования и обеспечения | 90 |
| 16. | Начислена амортизация основных средств животноводства | 330 |
| 17. | Поступил в кассу аванс от покупателей в счет предстоящей поставки готовой продукции | 69 |
| 18. | Погашен с расчетного счета долгосрочный кредит банка | 900 |

Корреспонденцию счетов отразите в таблице 5.10

Таблица 5.10 - **Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни**

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, тыс. руб. | Корреспонденция счетов | |
|-------|--------------------------------------|------------------|------------------------|--------|
| | | | Дебет | Кредит |
| | | | | |

Решение задачи осуществите на схемах бухгалтерских счетов следующей формы:

| Д-т | Наименование счета | К-т |
|---|---------------------------|--|
| Сальдо начальное (дебетовое) | | Сальдо начальное (кредитовое) |
| Номера хозяйственных операций и суммы, отражаемые по дебету счета | | Номера хозяйственных операций и суммы, отражаемые по кредиту счета |
| <i>Сумма оборотов по дебету счета</i> | | <i>Сумма оборотов по кредиту счета</i> |
| Сальдо конечное (дебетовое) | | Сальдо конечное (кредитовое) |

Составьте бухгалтерский баланс на 31 марта 20__ г.

Задание 5.5 Синтетические счета и сальдовая оборотная ведомость по счетам синтетического учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. откройте счета синтетического учета;
2. отразите на них факты хозяйственной жизни за февраль 20__ г.;
3. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
4. составьте сальдовую оборотную ведомость по счетам синтетического учета.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.11 - **Бухгалтерский баланс организации на 1 февраля 20__ г.**

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс. руб. |
|--|------------------|-------------------------------|------------------|
| Основные средства | 5630 | Уставный капитал | 3000 |
| Незавершенное производство | 2100 | Резервный капитал | 1300 |
| Животные на выращивании и откорме | 1100 | Нераспределенная прибыль | 300 |
| Готовая продукция | 1000 | Долгосрочные кредиты и займы | 2700 |
| Сырье и материалы | 1500 | Задолженность по налогам | 1250 |
| Денежные средства: | 1420 | Задолженность по оплате труда | 2400 |
| - касса | 20 | | |
| - расчетный счет | 1400 | | |
| Прочие оборотные активы (расходы будущих периодов) | 200 | Резервы предстоящих расходов | 2000 |
| Баланс | 12950 | Баланс | 12950 |

Таблица 5.12 - **Факты хозяйственной жизни за март 20__ г.**

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 1. | Отпущены в основное производство материалы | 200 |
| 2. | Поступили от поставщиков основные материалы | 120 |

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 3. | Поступили на расчетный счет из бюджета средства целевого финансирования | 450 |
| 4. | Перечислено с расчетного счета поставщикам за материалы | 120 |
| 5. | Выданы деньги из кассы под отчет на хозяйственные расходы | 10 |
| 6. | Подотчетным лицом сданы на склад материалы, приобретенные за подотчетные суммы | 8 |
| 7. | Подотчетным лицом возвращены в кассу неизрасходованные деньги | 2 |
| 8. | Нераспределенная прибыль направлена в резервный капитал | 300 |
| 9. | Погашена с расчетного счета задолженность перед бюджетом по налогам | 250 |
| 10. | Поступили в кассу деньги с расчетного счета для выдачи заработной платы | 1000 |
| 11. | Выдана из кассы заработная плата | 970 |
| 12. | Депонирована не востребованная вовремя заработная плата | 30 |
| 13. | Сдана из кассы на расчетный счет депонированная заработная плата | 30 |
| 14. | Акцептованы счета племзавода за поступивший от них молодняк КРС | 900 |
| 15. | Получена из основного производства готовая продукция | 2100 |
| 16. | Отгружена покупателям готовая продукция | 1400 |
| 17. | Начислены отпускные работникам предприятия за счет резерва предстоящих расходов | 500 |
| 18. | Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей | 1000 |
| 19. | Оплачено поставщику с расчетного счета | 900 |
| 20. | Часть расходов будущих периодов списана на текущие затраты основного производства | 15 |

Факты хозяйственной жизни отразите на схемах бухгалтерских счетов общепринятой формы. Сальдовую оборотную ведомость по счетам синтетического учета составьте по следующей форме:

Таблица 5.13 - Сальдовая оборотная ведомость по счетам синтетического учета за март 20__ г.

| Код счета | Наименование счета | Сальдо начальное | | Оборот | | Сальдо конечное | |
|-----------|--------------------|------------------|--------|--------|--------|-----------------|--------|
| | | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 01 | Основные средства | 5630 | - | | | | |
| | ... | | | | | | |
| | Итого: | | | | | | |

Задание 5.6 Синтетические счета и шахматная оборотная ведомость.

На основе данных для выполнения задания:

1. определите корреспонденцию счетов;
2. откройте счета синтетического учета;
3. отразите на них факты хозяйственной жизни;
4. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
5. составьте шахматную оборотную ведомость.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.14 - Остатки на счетах бухгалтерского учета организации на 1 апреля 20__ г.

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, тыс. руб. |
|-------------|---|------------------|
| 01 | Основные средства | 4120 |
| 02 | Амортизация основных средств | 970 |
| 04 | Нематериальные активы | 150 |
| 10 | Материалы | 2200 |
| 43 | Готовая продукция | 1408 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность) | 870 |
| 51 | Расчетный счет | 1230 |
| 50 | Касса | 12 |
| 80 | Уставный капитал | 5500 |
| 84 | Нераспределенная прибыль | 1140 |
| 66 | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 1300 |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность) | 560 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда (кредиторская задолженность) | 412 |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (кредиторская задолженность) | 108 |

Таблица 5.15 - Факты хозяйственной жизни за апрель 20__ г.

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, тыс. руб. |
|-------|---|------------------|
| 1. | Погашена с расчетного счета задолженность перед поставщиками | 60 |
| 2. | Начислена заработная плата работникам основного производства | 120 |
| 3. | Начислены взносы на социальное страхование | 31 |
| 4. | Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников | 16 |
| 5. | Перечислено с расчетного счета органам социального страхования и обеспечения | 50 |
| 6. | Отпущены в основное производство материалы | 250 |
| 7. | Начислена амортизация основных средств, занятых в основном производстве | 102 |
| 8. | Выдан из кассы заем работнику предприятия | 10 |
| 9. | Поступили в кассу деньги от покупателей | 55 |
| 10. | Возвращены на склад из основного производства неиспользованные материалы | 23 |
| 11. | Погашена с расчетного счета задолженность перед работниками предприятия по оплате труда | 200 |
| 12. | Получены с расчетного счета в кассу деньги на хозяйственные расходы | 140 |
| 13. | Выдано из кассы деньги под отчет на хозяйственные расходы | 40 |
| 14. | Подотчетным лицом произведены расходы на нужды основного производства | 25 |
| 15. | Выпущена из производства готовая продукция | 250 |
| 16. | Подотчетным лицом сданы в кассу неизрасходованные суммы | 15 |
| 17. | Получен на расчетный счет аванс от покупателей в счет предстоящей поставки продукции | 85 |

Факты хозяйственной жизни отразите на схемах бухгалтерских счетов общепринятой формы. Составьте шахматную оборотную ведомость.

Таблица 5.16 - **Шахматная оборотная ведомость**

| Номер счета | Кредит счетов | Расчетные счета | Расчеты с персоналом по оплате труда | И т.д. | Итого по дебету |
|-------------|---------------------------------------|-----------------|--------------------------------------|--------|-----------------|
| | Дебет счетов | | | | |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | | | | |
| 20 | Основное производство | | | | |
| | И т.д. | | | | |
| | Итого по кредиту | | | | |

Задание 5.7 Счета аналитического учета и оборотные ведомости по счетам аналитического учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. определите корреспонденцию счетов и недостающие суммы;
2. откройте счета синтетического и аналитического учета;
3. отразите на них факты хозяйственной жизни;
4. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
5. составьте ведомости по счетам синтетического и аналитического учета;
6. проведите сверку итогов аналитической ведомости с соответствующими данными оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.17 - **Остатки на счетах бухгалтерского учета на 1 июля 20 г.**

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, тыс. руб. |
|-------------|---|------------------|
| 01 | Основные средства | 18500 |
| 08 | Вложения во внеоборотные активы | 2300 |
| 10 | Материалы | 8670 |
| 20 | Основное производство | 3240 |
| 43 | Готовая продукция | 1570 |
| 11 | Животные на выращивании и откорме | 15190 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность) | 800 |
| 75 | Расчеты с учредителями (дебиторская задолженность) | 3500 |
| 97 | Расходы будущих периодов | 680 |
| 51 | Расчетные счета | 890 |
| 55 | Специальные счета | 460 |
| 80 | Уставный капитал | 22000 |
| 83 | Добавочный капитал | 8500 |
| 82 | Резервный капитал | 4400 |
| 84 | Нераспределенная прибыль | 15000 |
| 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (кредиторская задолженность) | 490 |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность) | 680 |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам (кредиторская задолженность) | 340 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда (кредиторская задолженность) | 780 |

Продолжение таблицы 5.17

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, тыс. руб. |
|-------------|---|------------------|
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (кредиторская задолженность) | 540 |
| 66 | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 2070 |
| 96 | Резервы предстоящих расходов | 1000 |

**Таблица 5.18 - Расшифровка остатка по синтетическому счету
«Готовая продукция» на 1 июля 20__ г.**

| Наименование продукции | Цена, руб. | Количество, ц | Сумма, руб. |
|----------------------------|------------|---------------|-------------|
| Озимая пшеница (зерно) | 210 | 1550 | 325500 |
| Ячмень яровой (зерно) | 230 | 1450 | 333500 |
| Подсолнечник (семена) | 435 | 720 | 313200 |
| Рожь (зерно) | 250 | 840 | 210000 |
| Многолетние травы (семена) | 398 | 100 | 39800 |
| Горох (зерно) | 348 | 1000 | 348000 |
| Итого: | x | x | 1570000 |

Таблица 5.19 - Факты хозяйственной жизни за 3-й квартал 20__ г.

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, руб. |
|-------|---|-------------|
| 1. | Начислена заработная плата работникам, занятым на уборке | 230000 |
| 2. | Удержан из заработной платы работников предприятия налог на доходы физических лиц (НДФЛ) | 29000 |
| 3. | Израсходованы горюче-смазочные материалы на уборке урожая | 450000 |
| 4. | Выпущена из производства готовая продукция: - озимая пшеница – 4000 ц - горох – 2500 ц - ячмень – 3000 ц - подсолнечник – 2100 ц | X |
| 5. | Списана себестоимость готовой продукции, отгруженной покупателям: - озимой пшеницы – 3000 ц - ячменя – 1200 ц - подсолнечника – 1900 ц - гороха – 1800 ц - семян многолетних трав – 50 ц | X |
| 6. | Часть готовой продукции переведена в состав материалов: - озимая пшеница – 1500 ц - горох – 800 ц - ячмень – 1200 ц | X |
| 7. | Поступила на расчетный счет выручка от покупателей | 3000000 |
| 8. | Списаны на затраты производства недостачи готовой продукции в пределах норм естественной убыли: - озимая пшеница – 7 ц - рожь – 4 ц - семена многолетних трав – 1ц | X |
| 9. | Поступил на расчетный счет аванс от покупателей | 230000 |
| 10. | Неизрасходованные в основном производстве материалы возвращены на склад | 20000 |

Факты хозяйственной жизни отразите на схемах бухгалтерских счетов общепринятой формы. Составьте сальдовую оборотную ведомость по счетам синтетического учета.

Оборотную ведомость по счетам аналитического учета составьте по следующей форме:

Таблица 5.20 - **Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открытым к синтетическому счету «Готовая продукция»**

| Наименование готовой продукции | Цена, руб. | Остаток на начало месяца | | Оборот | | | | Остаток на конец месяца | |
|--------------------------------|------------|--------------------------|-------------|---------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|-------------|
| | | | | Дебет счета | | Кредит счета | | | |
| | | количество, ц | сумма, руб. | количество, ц | сумма, руб. | количество, ц | сумма, руб. | количество, ц | сумма, руб. |
| Оз. пшеница | | | | | | | | | |
| и т.д. | | | | | | | | | |
| Итого: | | | | | | | | | |

Задание 5.8 Счета аналитического учета и оборотные ведомости по счетам аналитического учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. откройте счета синтетического и аналитического учета;
2. отразите на них факты хозяйственной жизни;
3. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
4. составьте ведомости по счетам синтетического и аналитического учета;
5. проведите сверку итогов аналитической ведомости с соответствующими данными оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.21 – **Остатки на счетах бухгалтерского учета на 1 октября 20__ г.**

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, тыс. руб. |
|-------------|---|------------------|
| 01 | Основные средства | 19500 |
| 58 | Финансовые вложения | 500 |
| 10 | Материалы | 2000 |
| 43 | Готовая продукция | 12300 |
| 20 | Основное производство | 1900 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность) | 253 |
| 71 | Расчеты с подотчетными лицами (дебиторская задолженность) | 12 |
| 50 | Касса | 5 |
| 51 | Расчетные счета | 450 |
| 80 | Уставный капитал | 15000 |
| 86 | Целевое финансирование | 600 |
| 84 | Нераспределенная прибыль | 5000 |
| 67 | Расчеты по долгосрочным кредитам и займам | 98 |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность) | 145 |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам (кредиторская задолженность) | 45 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда (кредиторская задолженность) | 152 |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (кредиторская задолженность) | 55 |
| 96 | Резервы предстоящих расходов | 15825 |

**Таблица 5.22 - Расшифровка остатка по синтетическому счету
«Расчеты с подотчетными лицами» на 1 октября 20__ г.**

| Табельный номер | Фамилия И.О. | Должность | Сумма, руб. |
|-----------------|--------------|----------------|-------------|
| 1240 | Сомова Л.П. | секретарь | 2000 |
| 1275 | Титков Н.В. | завхоз | 5000 |
| 1276 | Федотов С.И. | зав. складом | 3000 |
| 1281 | Петров И.И. | зам. директора | 2000 |
| | Итого: | х | 12000 |

Таблица 5.23 - Факты хозяйственной жизни за октябрь 20__ г.

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, руб. |
|-------|---|--------------|
| 1. | Получены деньги в кассу с расчетного счета на хозяйственные нужды | 50000 |
| 2. | Завхоз Титков Н.В. сдал на склад материалы и предоставил авансовый отчет | 4500 |
| 3. | Завхоз Титков Н.В. внес в кассу неизрасходованные деньги | 500 |
| 4. | Выданы из кассы деньги зам. директора Петрову И.И. под отчет на командировочные расходы | 8200 |
| 5. | Секретарь Сомова Л.П. предоставила авансовый отчет о расходах, произведенных на общехозяйственные нужды | 2100 |
| 6. | Выданы из кассы деньги секретарю Сомовой Л.П. по произведенным перерасходам | 100 |
| 7. | Зав. складом Федотов С.И. сдал на склад запчасти и предоставил авансовый отчет | 3000 |
| 8. | Выданы из кассы деньги: - завхозу Титкову Н.В.; - зав. складом Федотову С.И. | 6400 4700 |
| 9. | Зам. директора Петров И.И. предоставил авансовый отчет о командировочных расходах | 9500 |
| 10. | Зам. директора Петров И.И. внес сумму неизрасходованных денег в кассу | 700 |
| 11. | Выданы из кассы деньги секретарю Сомовой Л.П. на приобретение канцтоваров | 1200 |

Факты хозяйственной жизни отразите на схемах бухгалтерских счетов общепринятой формы. Составьте сальдовую оборотную ведомость по счетам синтетического учета.

Оборотную ведомость по счетам аналитического учета составьте по следующей форме:

Таблица 5.24 - Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открытым к счету «Расчеты с подотчетными лицами» за октябрь 20__ г.

| Фамилия И.О. подотчетного лица | Сальдо начальное | | Оборот | | Сальдо конечное | |
|-----------------------------------|------------------|--------|--------|--------|-----------------|--------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Сомова Л.П. | | | | | | |
| Титков Н.В. | | | | | | |
| Федотов С.И. | | | | | | |
| Петров И.И. | | | | | | |
| Итого: | | | | | | |

Задание 5.9 Счета аналитического учета и оборотные ведомости по счетам аналитического учета

На основе данных для выполнения задания:

1. определите корреспонденцию счетов и недостающие суммы;
2. откройте счета синтетического и аналитического учета;
3. отразите на них факты хозяйственной жизни;
4. подсчитайте обороты и конечные остатки на счетах;
5. составьте ведомости по счетам синтетического и аналитического учета;
6. проведите сверку итогов аналитической ведомости с соответствующими данными оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

Данные для выполнения задания

Таблица 5.25 - Остатки на счетах бухгалтерского учета на 1 апреля 20 г.

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, тыс. руб. |
|-------------|---|------------------|
| 01 | Основные средства | 28700 |
| 08 | Вложения во внеоборотные активы | 4600 |
| 10 | Материалы | 2100 |
| 20 | Основное производство | 5400 |
| 43 | Готовая продукция | 6900 |
| 58 | Финансовые вложения | 500 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность) | 180 |
| 50 | Касса | 15 |
| 51 | Расчетные счета | 700 |
| 80 | Уставный капитал | 17200 |
| 83 | Добавочный капитал | 9500 |
| 84 | Нераспределенная прибыль | 9010 |
| 67 | Расчеты по долгосрочным кредитам и займам | 3080 |
| 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (кредиторская задолженность) | 290 |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность) | 900 |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам (кредиторская задолженность) | |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда (кредиторская задолженность) | 600 |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (кредиторская задолженность) | 315 |
| 66 | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 8200 |
| 96 | Резервы предстоящих расходов | |

Таблица 5.26 - Расшифровка остатка по синтетическому счету «Материалы» на 1 апреля 20 г.

| Наименование материалов | Единица измерения | Цена, руб. | Количество | Сумма, руб. |
|---------------------------------|-------------------|------------|------------|-------------|
| Семена ячменя | ц | 200 | 100 | 20000 |
| Семена яровой пшеницы | ц | 202 | 200 | 40400 |
| Удобрения минеральные (селитра) | ц | 3400 | 80 | 272000 |
| Дизельное топливо | т | 11000 | 10 | 110000 |
| Гвозди | кг | 100 | 10 | 1000 |
| Кирпич | тыс. шт. | 3000 | 500 | 1500000 |
| Цемент | ц | 140 | 100 | 14000 |

Продолжение таблицы 5.26

| Наименование материалов | Единица измерения | Цена, руб. | Количество | Сумма, руб. |
|-------------------------|-------------------|------------|------------|-------------|
| Шифер | шт. | 70 | 2000 | 140000 |
| Ведро пластмассовые | шт. | 40 | 15 | 600 |
| Полотно нетканное | м. | 20 | 100 | 2000 |
| Итого: | х | х | х | 2100000 |

Таблица 5.27 - **Расшифровка остатка по синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на 1 апреля 20__ г.**

| Наименование предприятия-поставщика | Сумма, руб. |
|-------------------------------------|-------------|
| ЗАО «Цементный завод» | 20000 |
| Завод минеральных удобрений | 250000 |
| ОАО «Ростсельмаш» | 320000 |
| ООО «Ростоврегионгаз» | 85000 |
| ОАО «Западные электросети» | 125000 |
| ОАО «Роснефть» | 100000 |
| Итого: | 900000 |

Таблица 5.28 - **Факт хозяйственной жизни за 2-й квартал 20__ г.**

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, руб. |
|-------|---|---------------------------|
| 1. | Оплачено поставщикам с расчетного счета: - Заводу минеральных удобрений; - ООО «Ростоврегионгаз»; - ОАО «Западные электросети» | 250000 85000 125000 |
| 2. | Списаны на посев: - семена яровой пшеницы – 140 ц; - семена ячменя – 80 ц | X X |
| 3. | Отпущена со склада в основное производство (растениеводство) селитра – 12 ц | X |
| 4. | Получены от ОАО «Югснаб» аккумуляторы – 5 шт. по 700 руб. за 1 шт. | X |
| 5. | Акцептован счет ОАО «Западные электросети» за электроэнергию, израсходованную на общехозяйственные нужды | 25000 |
| 6. | Получен от ОАО «Ростсельмаш» комбайн «Дон –1500», счет не оплачен | 1100000 |
| 7. | Отпущены со склада на строительство зерносклада: - кирпич – 50 тыс. шт.; - цемент – 10 ц; | X X |
| 8. | Оплачено из кассы ЗАО «Цементный завод» | 10000 |
| 9. | Отпущены со склада на общехозяйственные цели ведра пластмассовые – 3 шт. | X |
| 10. | Перечислен с расчетного счета аванс ООО «Строительные материалы» | 41000 |
| 11. | Поступила на расчетный счет задолженность покупателей | 90000 |
| 12. | Получена от ООО «Строительные материалы» и оприходована на склад доска обрезная – 10 куб. м. по 5000 руб. за 1 куб. м. | X |
| 13. | Перечислено с расчетного счета ОАО «Югснаб» за аккумуляторы | 3500 |
| 14. | Акцептован счет ОАО «Роснефть» за поступившее дизельное топливо – 10 т. по 11000 руб. за 1 т. | X |
| 15. | Отпущено со склада на посев зерновых культур дизельное топливо – 3 т. | X |

Факты хозяйственной жизни отразите на схемах бухгалтерских счетов общепринятой формы. Составьте сальдовую оборотную ведомость по счетам синтетического учета.

Оборотную ведомость по счетам аналитического учета, открытым к синтетическому счету «Материалы» составьте по следующей форме:

Таблица 5.29 - Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открытым к синтетическому счету «Материалы»

| Наименование материалов | единица измерения | Цена, руб. | Остаток на начало месяца | | Оборот | | | | Остаток на начало месяца | |
|-------------------------|-------------------|------------|--------------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|--------------------------|-------------|
| | | | | | Дебет счета | | Кредит счета | | | |
| | | | количество | сумма, руб. | количество | сумма, руб. | количество | сумма, руб. | количество | сумма, руб. |
| Семена пшеницы | ц | | | | | | | | | |
| и т.д. | | | | | | | | | | |
| Итого: | | | | | | | | | | |

Оборотную ведомость по счетам аналитического учета, открытым к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» составьте по следующей форме:

Таблица 5.30 - Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открытым к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

| Наименование предприятия - поставщика | Сальдо начальное | | Оборот | | Сальдо конечное | |
|---------------------------------------|------------------|--------|--------|--------|-----------------|--------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| ЗАО «Цементный завод» | | | | | | |
| и т.д. | | | | | | |
| Итого: | | | | | | |

Контрольные вопросы по теме 5

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета и каково их строение?
2. Какие счета являются активными, что отражается по дебету и кредиту на активных счетах?
3. Как рассчитываются обороты и сальдо активного счета?
4. Какие счета являются пассивными, что отражается по дебету и кредиту на пассивных счетах?
5. Как рассчитываются обороты и сальдо пассивного счета?
6. Какие счета являются активно-пассивными и что отражается по дебету и кредиту данных счетов?
7. Как рассчитываются обороты и сальдо активно-пассивного счета?
8. Что такое двойная запись и в чем ее сущность?
9. Что такое бухгалтерская проводка? Какие бывают бухгалтерские проводки?
10. Что такое корреспонденция счетов?
11. Какие счета являются аналитическими?
12. Какие счета являются синтетическими?
13. Какое значение имеют оборотные ведомости?

14. Назовите виды оборотных ведомостей.
15. По каким признакам классифицируются счета бухгалтерского учета?
16. Что такое план счетов бухгалтерского учета, какова его роль и значение?

Тесты для контроля знаний студентов по теме 5

1. Счет – это способ:

- а) группировки активов и источников их образования;
- б) группировки, текущего учета и контроля за имуществом, источниками его образования и хозяйственными процессами;
- в) текущего учета и контроля за имуществом, источниками его образования и хозяйственными процессами;
- г) группировки и текущего учета имущества.

2. Если по активному счету сальдо конечное равно нулю, то:

- а) равны обороты по дебету и кредиту;
- б) в течение месяца по счету не было движения средств;
- в) сальдо начальное плюс оборот по дебету равны обороту по кредиту;
- г) в учете допущена ошибка;
- д) сальдо начальное плюс оборот по кредиту равны обороту по дебету;

3. Аналитические счета содержат:

- а) только денежные показатели;
- б) только натуральные показатели;
- в) денежные и натуральные показатели.

4. По своей сути двойная запись – это:

- а) способ формирования результатов;
- б) разновидность учетных регистров;
- в) метод бухгалтерского учета.

5. План счетов бухгалтерского учета – это:

- а) перечень всех аналитических счетов, используемых в учете;
- б) общегосударственный законодательный перечень бухгалтерских счетов и субсчетов;
- в) совокупность счетов синтетических, аналитических и субсчетов;

6. Синтетические счета содержат:

- а) только денежные показатели;
- б) только натуральные показатели;
- в) денежные и натуральные показатели.

7. Если по пассивному счету сальдо конечное равно нулю, то:

- а) неправильно ведется аналитический учет;
- б) в течение месяца счет не использовался;
- в) сальдо начальное плюс оборот по кредиту равны обороту по дебету;
- г) сальдо начальное плюс оборот по дебету равны обороту по кредиту;
- д) предприятие не имеет уставного капитала.

8. Оборотная ведомость по счетам аналитического учета составляется:

- а) проверки полноты аналитического учета;
- б) проверки корреспонденции счетов;

- в) контроля состояния материальных запасов;
- г) контроля финансовых результатов.

9. *Бухгалтерские счета показывают:*

- а) состояние хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов в определенный момент;
- б) изменения в состоянии вышеуказанных объектов за определенный период;
- в) степень активности фирмы на рынке продукции, товаров, услуг.

10. *Бухгалтерская проводка – это:*

- а) показатель успеха деятельности фирмы;
- б) любая запись в учете;
- в) процедура определения счетов, обусловленных хозяйственным фактом, на основании оправдательного документа.

11. *Система бухгалтерских счетов представляет собой:*

- а) способ подведения итогов деятельности фирмы;
- б) способ экономической группировки;
- в) математическую модель.

12. *Активные счета предназначены для характеристики:*

- а) средств предприятия;
- б) источников их формирования;
- в) финансовой деятельности фирмы.

13. *Субсчет – это:*

- а) счет аналитического учета;
- б) счет синтетического учета;
- в) система моментных показателей;
- г) способ группировки аналитических счетов.

14. *Простая запись в учете:*

- а) применяется в промышленности;
- б) применяется в сельском хозяйстве и рыболовстве;
- в) не применяется;
- г) применяется на забалансовых счетах.

15. *Забалансовые счета используются:*

- а) для сокрытия объектов налогообложения;
- б) контроля за деятельностью фирмы;
- в) отражения в учете фактов хозяйственной жизни, которые не влияют на баланс фирмы, а также для учета средств, принятых фирмой на ответственное хранение, переработку, комиссию, в аренду;
- г) анализа финансовых результатов.

16. *Двойная запись обеспечивает взаимосвязь между:*

- а) субсчетами и аналитическими счетами;
- б) счетами и балансом;
- в) счетами.

17. *Простой называется бухгалтерская запись, в которой одновременно корреспондируют:*

- а) один счет по дебету и один по кредиту;
- б) два счета по дебету и два по кредиту;
- в) один счет по дебету и два по кредиту.

18. *В оборотной ведомости по счетам должно быть получено:*

- а) две пары равенств;
- б) три пары равенств;
- в) четыре пары равенств.

19. Структурная классификация подразделяет счета на следующие группы:

- а) основные, вспомогательные, забалансовые;
- б) основные, регулирующие, операционные, бюджетно-распределительные, финансово-результатные, забалансовые;
- в) основные, регулирующие, операционные, бюджетно-распределительные;

20. Пассивные счета предназначены для характеристики:

- а) средств предприятия;
- б) источников их формирования;
- в) задолженности фирмы перед банком.

21. Корреспонденция счетов – связь между:

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

22. Сложной называется бухгалтерская запись, в которой одновременно корреспондируют:

- а) один счет по дебету и один по кредиту;
- б) два счета по дебету и два по кредиту;
- в) один счет по дебету и два по кредиту

23. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета составляется:

- а) проверки полноты аналитического учета;
- б) проверки правильности корреспонденции счетов;
- в) проверки полноты синтетического учета;
- г) подсчета итогов по счетам.

24. Классификация счетов необходима для:

- а) предварительного анализа хозяйственной деятельности, выявления необходимой информации и возможности ее получения;
- б) удобства работы;
- в) последующего анализа хозяйственной деятельности;
- г) построения системы контроля.

25. Регулирующие счета используются для:

- а) учета источников образования активов;
- б) уточнения оценки объектов, отраженных на основных счетах;
- в) уточнения оценки объектов, отраженных на калькуляционных счетах;
- г) учета процесса заготовления.

26. Что является классификационным признаком группировки счетов по экономическому содержанию?

- а) назначение и структура счета;
- б) группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей, имущества, обязательств и хозяйственных операций;
- в) получение сводной информации;
- г) порядок отражения хозяйственных операций на счетах.

6. Первичное наблюдение (документация, документооборот, инвентаризация)

6.1. Первичное наблюдение, бухгалтерские документы и их назначение

Бухгалтерский учет базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации, и поэтому он является сплошным и непрерывным. Такое системное наблюдение может быть осуществлено только путем регистрации, т.е. путем документации (документирования).

Первичное наблюдение – это оценка и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Документация – это первичная регистрация фактов хозяйственной жизни с помощью документов и в местах их совершения. Документация, таким образом, является одной из основных элементов метода бухгалтерского учета. Они являются как формой и способом отражения хозяйственных операций, так и средством обоснования учетных записей и источником составления свидетельств (доказательств) для решения различных экономических и правовых вопросов.

Первичный учетный документ – это любой материальный носитель данных об объектах бухгалтерского учета, который позволяет юридически подтвердить факт совершения операции.

Документы являются основанием для записей на счетах бухгалтерского учета. Согласно ч. 3 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

В них отражаются или распоряжения на совершение хозяйственных операций, или факт их совершения, или то и другое. Этот процесс в бухгалтерском учете называется **документированием хозяйственных операций**.

Документы в системе бухгалтерского учета имеют важное практическое, юридическое, контрольно-аналитическое, организационно-управленческое и экономическое значение.

Практическое значение документов заключается в том, что и них правильно и своевременно регистрируются все распорядительные и исполнительные действия. Документы служат доказательством, подтверждающим поступление и расходование ценностей. Они подтверждают достоверность и точность данных счетов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, помогают выявлять возможные ошибки в бухгалтерских записях.

Правовое (юридическое) значение документов заключается в том, что они обеспечивают доказательное обоснование показателей бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают ответственность исполнителей за произведенные хозяйственные операции.

Контрольно-аналитическое значение заключается в том, что они служат источником контрольных данных для внутрихозяйственного контроля, по-

лучения аудиторских доказательств, проведения ревизии, а также являются информационной базой для анализа хозяйственной деятельности предприятия.

Организационно-управленческое значение заключается в том, что они являются основным поставщиком информации для принятия организационных и управленческих решений.

Экономическое значение документов заключается в том, что они играют важную роль в укреплении хозяйственного расчета в организации и в ее отдельных центрах ответственности, базирующегося на принципах самоконтроля, самоокупаемости и самофинансирования. Данные первичных документов используются для определения важных экономических и производственных показателей (например, производительности труда, фондоотдачи и др.)

6.2. Классификация бухгалтерских документов

В бухгалтерском учете принято различать документы по нескольким классификационным признакам.

1. Документы по содержанию делятся на *первичные и сводные*.

Первичные документы оформляются непосредственно в момент совершения хозяйственного факта путем его первоначальной регистрации, удостоверяющей содержание хозяйственного факта и то, что он имел место в действительности. К *первичным документам* относят кассовые ордера, требования, таблицы учета рабочего времени и др. Они представлены в виде утвержденных типовых форм.

Сводными называются документы, представляющие собой сводку (обобщение) однородных данных нескольких первичных документов. Например, отчет кассира, составляемый на основе кассовых документов. Сводные документы обеспечивает существенное сокращение количества учетных записей, тем самым значительно снижая трудоемкость учетной работы.

2. По месту составления документы делятся также на *внутренние и внешние*. *Внутренние документы*, составляются на предприятии (требования, лимитно - заборные карты), *внешние документы* поступают от контрагентов (накладные, счета-фактуры и др.).

3. По способу охвата операций документы подразделяются на *разовые и накопительные*.

Разовые документы оформляются на одну или несколько операций и могут служить основанием для бухгалтерской записи. Например, требование на отпуск материалов со склада.

Накопительные документы оформляются постепенно, по мере совершения однородных операций. Учетные записи в таких документах производятся по истечении отчетного месяца общим итогом, что сокращает количество записей. Например, лимитно-заборная карта, открываемая на месяц для учета расхода материалов.

4. По назначению документы могут классифицироваться на *распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные*.

Распорядительные документы представляют собой распоряжение или

приказ на совершение хозяйственной операции: доверенность на получение товарно-материальных ценностей, приказ руководителя на оформление командировочного удостоверения и выдачу подотчетных сумм.

Оправдательные документы составляют и подписывают лица, ответственные за совершенную операцию, они же несут ответственность за составление документа. Оправдательные документы отражают факт совершения хозяйственной операции. Такие документы для материально-ответственных лиц служат оправданием в расходовании или получении ценностей. Документы должны обязательно утверждаться (подписываться) руководителем. К ним можно отнести приходные и расходные накладные, кассовые ордера. На основании таких документов осуществляются записи на счетах бухгалтерского учета.

Документы бухгалтерского оформления составляют в бухгалтерии на основании распорядительных или оправдательных документов для обобщения бухгалтерских записей. Например, бухгалтерские справки, расчеты накладных расходов, разработочные таблицы.

Комбинированные документы представляют собой сочетание разных видов документов, например, распорядительных и оправдательных (расчетно-платежная ведомость на выплату заработной платы), оправдательных и бухгалтерского оформления, распорядительных, оправдательных и бухгалтерского оформления. На практике чаще используются комбинированные документы.

5. В зависимости *от количества позиций* документы могут быть *однострочными* (требование на расход материалов, расходно-кассовый ордер) или *многострочными* (лимитно-заборная карта, расходно-платежная ведомость на выдачу заработной платы).

6. По способу обработки документы можно разделить на *обрабатываемые вручную и на машинах*.

6.3. Реквизиты и формы документов, требования к их оформлению

Одним из важнейших условий оформления документации является наличие в документах всех сведений, необходимых для оперативной работы, учета и контроля.

В связи с этим документы на хозяйственные факты должны иметь **показатели первичного наблюдения** - это *обязательные реквизиты* (показатели), которые необходимы для исчерпывающей характеристики хозяйственного факта, изложенного в документе, и придания ему юридической силы.

К *обязательным реквизитам* первичного учетного документа можно отнести:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

б) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи ответственных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

При необходимости в первичные документы вносятся **дополнительные реквизиты** (в связи с характером факта хозяйственной жизни, оформляемым данным документом, требованиями нормативных правовых актов, потребностями управления, технологией обработки учетной информации, др.).

Равноценны первичные учетные документы, составленные на бумаге и в электронном виде (подписанные электронной подписью).

В условиях автоматизации для обработки бухгалтерской информации реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по определенной форме.

Форма документа - состав и расположение реквизитов. Состав реквизитов определяется назначением документа и характером регистрируемых в нем операций. *Например*, приходный кассовый ордер должен включать реквизиты: от кого получены денежные средства, сумму, дату совершения хозяйственного факта.

В зависимости от характера регистрируемых фактов хозяйственной жизни формы документов делятся на типовые (унифицированные), специализированные и разработанные экономическим субъектом самостоятельно.

Типовыми (унифицированными) называются формы документов, предназначенные для регистрации однородных, широко распространенных хозяйственных фактов, которые имеют место в большинстве предприятий одной или ряда отраслей либо во всех предприятиях. К ним относятся документы по кассовым операциям, по учету труда, по учету товарно-материальных ценностей и т.д.

К **специализированным** относятся формы документов, служащие для регистрации фактов хозяйственной жизни специализированного узкоотраслевого характера, имеющих место в отдельных группах организаций или отрасли. Примером специализированных форм являются: акт расхода семян и посадочного материала, отчет о движении скота и птицы на ферме, применяемых на сельскохозяйственных предприятиях и др.

Формы всех первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

В Законе о бухгалтерском учете нет требования о применении унифицированных или специализированных форм первичных документов. Не будучи отмененными, постановления Госкомстата, которыми были в свое время утверждены многочисленные унифицированные формы первичных документов, фактически утратили статус нормативных правовых актов, так как нынешнее законодательство не требует их применять.

Обязательными остались лишь некоторые унифицированные формы (в случаях, когда их применение предусмотрено другими законами или подзаконными нормативными актами):

- по учету кассовых операций (согласно требованиям Положения Банка России от 12.10.2011 № 373-П, формы документов утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88);

- по учету труда (утверждены Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 во исполнение требований ТК РФ);

- по учету услуг по перевозке грузов (согласно требованиям уставов соответствующих видов транспорта; формы утверждены Постановлением Правительства от 15.04.2011 № 272, Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78, Приказом МПС России от 18.06.2003 № 39 «Об утверждении Правил заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом» (ред. от 03.10.2011) и др.).

Организации необходимо в учетной политике определить, какие именно бланки документов будут ею применяться: унифицированные или разработанные самостоятельно формы.

Руководитель хозяйствующего субъекта по согласованию с главным бухгалтером *утверждает список лиц, имеющих право подписывать первичные документы*. Руководитель, подписавший документ, несет ответственность за достоверность информации и законность документально оформленных фактов.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

- 1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

- 2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Существуют определенные требования по составлению документов. Записи вручную в первичных документах производятся шариковой ручкой, химическим карандашом или при помощи пишущих машинок, средств автомати-

зации, которые способны обеспечить сохранность записей до момента сдачи документов в архив для хранения. Применение простого карандаша при составлении первичных документов не разрешается, так как зафиксированную таким образом информацию легко стереть.

Содержание информации должно быть изложено точно и ясно. В тех случаях, когда при заполнении документа остаются свободные строки, они должны обязательно прочеркиваться.

В документах не допускаются неаккуратные оформления, подчистки и незаверенные исправления. Суммы в денежных документах должны указываться цифрами и прописью. Документы подтверждаются всеми необходимыми подписями с указанием должностных лиц, подписавших документ.

6.4. Организация документооборота

Документооборот — процесс движения документов, начиная от их подготовки и обработки на всех стадиях и заканчивая сдачей их на хранение в архив.

Принятая система документирования финансово-хозяйственной деятельности организации должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни, а отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни должно быть построено исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания.

Документация должна также обеспечивать тождественность данных аналитического и синтетического учета. Документооборот должен быть максимально экономичен - не нужно оформлять лишних, дублирующих друг друга документов, однородные документы можно обобщать в реестрах, книгах, ведомостях и т.п.

Основными этапами документооборота являются:

- составление и оформление документов;
- прием документов бухгалтерией;
- обработка и использование документов для дальнейших учетных записей;
- передача документов в архив.

Порядок документирования хозяйственных фактов, движение и сроки передачи документации в бухгалтерию для принятия к учету регламентируются **графиком документооборота**, который разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня взаимосвязанных работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых ответственными и другими работниками разных уровней, а также всеми исполнителями с указанием сроком выполнения этих работ. В графике указывается, по каким инстанциям и в какой последовательности проходит документ, а также процедуры обработки документа в функциональных службах.

Исполнителям вручаются выписки из графика, в которых перечисляются документы, относящиеся к сфере их деятельности, порядок составления адреса и сроки их передачи для последующей обработки.

Ответственность за выполнение графика документооборота, своевременное создание документов и достоверность информации, содержащейся в них, своевременную передачу документов для отражения в бухгалтерском учете и отчетности несут должностные и материально-ответственные лица, создавшие и подписавшие документы.

Контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет главный бухгалтер.

После совершения хозяйственных операций документы в соответствии с разработанным графиком документооборота представляются в бухгалтерию организации, где их проверяют и обрабатывают, а затем используют для отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

6.5. Проверка, обработка и хранение документов

В процессе совершения фактов хозяйственной деятельности, оформляемых первичными учетными документами, бухгалтерия ведет контроль правильности, достоверности и точности их отражения. Различают предварительный и последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется в процессе совершения хозяйственных операций на стадии оформления как распорядительных, так и оправдательных (исполнительных) первичных учетных документов. Особая значимость предварительного контроля заполнения первичных учетных документов определяется тем, что большинство документов, не относящихся к документам бухгалтерского оформления, формируется оперативными работниками, материально-ответственными лицами. Целью предварительного контроля является обеспечение законности хозяйственных операций, правильности их оформления, недопущение хищений, недостач, приписок и других злоупотреблений со стороны должностных лиц.

Ответственность за организацию предварительного контроля первичных учетных документов несет главный бухгалтер.

Предварительный контроль документального оформления хозяйственных операций проводится путем просмотра и визирования главным бухгалтером всех распорядительных документов (договоров, приказов, распоряжений и др.). Документы, являющиеся основанием для приема и выдачи денежных средств в наличной и безналичной формах, подписываются главным бухгалтером. Без его подписи они считаются недействительными. Подпись главного бухгалтера является обязательной также на документах, в соответствии с которыми возникают и погашаются финансовые и кредитные обязательства организации.

После составления все первичные учетные документы представляются в бухгалтерию и служат основанием для записей в регистрах аналитического и синтетического учета.

Последующий контроль первичных учетных документов проводится в процессе бухгалтерской обработки и подготовки документации к последующей группировке и обобщению учетной информации.

При поступлении первичных документов в бухгалтерию они подлежат

обязательной проверке. Документы подлежат **формальной, арифметической проверке и проверке по существу.**

Формальная проверка документов – это проверка полноты и правильности заполнения реквизитов.

Арифметическая проверка документов – это проверка правильности подсчета стоимостных показателей.

Проверка по существу отражаемых в документах операций – это проверка законности и целесообразности совершения операций.

Документы, противоречащие установленному порядку или законодательству, не должны приниматься к исполнению.

После указанных процедур производится **бухгалтерская обработка** документации, которая заключается в группировке, таксировке, проставлении корреспонденции счетов, «гашении» (делают надпись или ставят штамп на документе).

Группировка документов состоит в подборе и объединении их в однородные по содержанию группы.

Таксировка документов заключается в проставлении в них наряду с количественными показателями операции ее денежного выражения. Расценка производится либо в момент создания документа, либо при их обработке в бухгалтерии.

Под разметкой (контуровкой) документа понимается составление бухгалтерских проводок, имеющих назначение переноса информации из документа на счета бухгалтерского учета.

Во избежание повторной обработки документа на нем ставится отметка (подпись работника, ответственного за обработку документа). Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом «Получено» или «Оплачено».

Бухгалтерская обработка документов завершается составлением сводных документов на основании сгруппированных первичных документов.

До сдачи в архив первичные документы должны храниться в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью работников, уполномоченных главным бухгалтером. *Бланки строгой отчетности* обычно хранятся в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуют в хронологическом порядке, подшивают в папки или переплетают. На папке указывается месяц и год, номера документов, их количество и другие показатели. Все документы в папке нумеруются по порядку. А затем их сдают в архив, этот факт сопровождается справкой для архива.

Ответственность за сохранность документов несут руководитель и главный бухгалтер.

Организация обязана хранить первичные учетные документы, учетные регистры, бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в со-

ответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Оформление и передачу в архив документов обеспечивает главный бухгалтер предприятия. Выдача документов из архива производится с разрешения главного бухгалтера.

В случае уничтожения, пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия назначает приказом *комиссию по расследованию*. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, утверждаемым руководителем организации.

Ответственность за организацию хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

6.6. Понятие инвентаризации и ее виды

Инвентаризация является одним из важнейших приемов бухгалтерского учета, проведение которого в России регламентируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация – это проверка наличия и состояния материальных ценностей, обязательств и определение правильности учетных записей.

Целью проведения инвентаризации является сопоставление данных фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета, достоверность дебиторской и кредиторской задолженности, а также состояние и правильность оценки имущества в учете и отчетности.

Количество планируемых инвентаризаций, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, подлежащих проверке, устанавливаются *руководителем предприятия*.

В определенных ситуациях в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности инвентаризация рассматривается как *обязательная учетная процедура*. В число таких ситуаций входят:

- передача имущества в аренду, выкуп, продажа, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- составление годовой бухгалтерской отчетности с учетом результатов частичных и выборочных инвентаризаций, предшествовавших генеральной инвентаризации; при этом генеральная инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов – один раз в пять лет, а в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям – во время их наименьших остатков;

- смена материально-ответственных лиц (на дату приемки-передачи дел);

- установление фактов хищений и злоупотреблений, а также порчи и

уничтожения активов;

- ликвидация предприятия (перед составлением ликвидационного баланса) и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или учетными нормативными документами.

Инвентаризация проводится также с целью контроля действий материально-ответственных лиц.

В зависимости от объема проверок учетных данных экономических ресурсов различают следующие виды инвентаризации (рис. 6.1).



Рисунок 6.1 – Классификация инвентаризации по объему проверок учетных данных

Инвентаризации в зависимости от основания проведения подразделяются на:

- плановые;
- внезапные, проводятся часто и поэтому являются наиболее эффективными с позиций обеспечения сохранности хозяйственных средств.

6.7. Порядок проведения инвентаризации

Инвентаризация имущества осуществляется по месту его нахождения и по каждому кладовщику, кассиру и другим материально-ответственным лицам.

Инвентаризации проводит созданная приказом руководителя предприятия постоянно действующая инвентаризационная комиссия, обязательным членом которой является работник бухгалтерии. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации и узкие специалисты (инженеры, экономисты, техники), компетентные в предмете инвентаризации.

Перед началом инвентаризации члены комиссии должны убедиться в том, что все документы по инвентаризируемым объектам учета обработаны, сгруппированы и записаны на счетах бухгалтерского учета, а в учетных регистрах исчислены необходимые сальдо, которые подлежат инвентаризации.

Если материально-ответственное лицо имеет документы, не переданные в бухгалтерию по различным причинам, то они проверяются комиссией, прини-

маются к учету и служат основанием для корректировки сальдо имущества на дату инвентаризации по учетным данным.

Факт сдачи документов удостоверяется **расписками (типовой формы)** материально-ответственных лиц.

Инвентаризация проводится в несколько этапов (рис. 6.2).



Рисунок 6.2 - Этапы проведения инвентаризации

Первый этап – это обязательный подсчет, взвешивание, обмер материальных ценностей, оформление *инвентаризационных описей или актов инвентаризации*.

Инвентаризационная комиссия должна быть обеспечена, в том числе рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весовыми приборами и инструментами, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой.

Во время инвентаризации все операции по приему и отпуску материальных ценностей должны быть прекращены. Ценности, фактически поступившие после начала инвентаризации, должны быть оприходованы после даты инвентаризации. В инвентаризационные описи эти ценности не включаются.

Члены инвентаризационной комиссии обязаны обеспечить полноту и точность внесения в инвентаризационные описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По товарам и другим ценностям, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Определение веса (объема) навалочных товаров (наливных продуктов) допускается производить на основании обмеров и технических расчетов. Акты обмеров, технические расчеты и другие документы, послужившие основанием для установления фактического наличия имущества, прикладываются к инвентаризационным описям, которыми оформляются результаты проверки.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведутся отдельно одним из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственным лицом. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Эта процедура обязательно проводится при личном участии материально-ответственных лиц. Опись подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и материально-ответственным лицом.

В течение времени, когда проводится инвентаризация, помещения, где хранятся товары и продукты, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны, во время перерывов в работе описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Сведения о фактическом наличии имущества организации и реальности учтенных финансовых обязательств отражаются в следующих инвентаризационных описях или актах:

- инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ-1);
- инвентаризационная опись нематериальных активов (форма № ИНВ-1а);
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3);
- акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (форма № ИНВ-4) и др.

Каждая из описей составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии и лицом, ответственным за сохранность. Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, второй остается у материально-ответственных лиц.

Все товарно-материальные ценности заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и т.д.).

В случаях, когда материально-ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия обязана осуществить проверку указанных фактов и в случае их подтверждения произвести исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Второй этап – оценка выявленных, подсчитанных и описанных средств по первоначальной или измененной оценке (например, при ухудшении качества материалов).

Третий этап – выявление расхождений. Данные о фактическом наличии имущества сличают с данными аналитического учета, выявленные при этом *результаты инвентаризации (расхождения между ними) оформляются в специальных документах — сличительных ведомостях*. После проведения инвентаризации и оформления фактических данных в инвентаризационных описях и актах происходит сопоставление полученных сведений с показателями бухгалтерского учета. Если в результате сравнения фактических остатков имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета выявлены расхождения, то происходит составление *сличительных ведомостей*.

В сличительных ведомостях суммы излишков и недостач имущества показываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Четвертый этап - оформление результатов инвентаризации и отражение выявленных расхождений в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерском отчете.

При оформлении итоговых документов следует учитывать пересортицу товарно-материальных ценностей, а также списание потерь в пределах норм естественной убыли. По всем фактам расхождения учетных и инвентаризационных данных материально-ответственное лицо должно представить комиссии объяснения.

6.8. Оценка и отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и отчетности

О выявленных при проведении инвентаризации расхождениях председатель инвентаризационной комиссии докладывает руководителю организации.

По результатам рассмотрения представленных материалов (в том числе объяснений материально-ответственных лиц) руководитель организации принимает решение о взаимном зачете излишков и недостат в результате инвентаризации; о списании выявленных недостат в пределах норм естественной убыли; привлечении виновных лиц к ответственности за недостачи ценностей сверх норм естественной убыли (в том числе с передачей дел в следственные или судебные органы).

Выявленные при инвентаризации расхождения отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке.

Излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты и отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса» Кредит счета 91, субсчет «Прочие доходы».

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов.

Оценка излишков объектов основных средств производится с учетом износа, который определяется по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Под пересортицей товарно-материальных ценностей понимается одновременная недостача одного сорта товара и излишек другого сорта товара того же наименования.

Как правило, причинами пересортицы является недостаточный контроль за соответствием отпускаемого со склада сорта товаров с сортом, указанным в первичных документах, служащих основанием для отпуска товаров со склада. Выявляются пересортицы при проведении инвентаризаций и иных установленных контрольных мероприятий.

Взаимный зачет излишков и недостат в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, если при зачете недостат излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты (в организациях торговли и общественного питания на издержки обращения).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально-ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

При выявлении пересортицы товаров оформляются инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3), сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-19), а также ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26).

В бухгалтерском учете выявленные суммы пересортицы материально-производственных запасов оформляются следующими записями:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» - отражена недостача материалов, товаров или готовой продукции одного сорта (по учетным ценам организации);

Дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - отражен излишек материалов, товаров или готовой продукции другого сорта;

Дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» Кредит счетов 10, 41, 43 - отражен зачет недостачи материалов, товаров или готовой продукции по пересортице;

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - отнесены за счет виновных лиц разницы в стоимости недостающих ценностей над стоимостью излишков ценностей;

Дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - списаны на финансовый результат разницы в стоимости недостающих ценностей над стоимостью излишков ценностей, если виновное лицо не установлено.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача.

При отсутствии норм убыль рассматривается как **недостача сверх норм**.

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм - на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Недостача материальных ценностей отражается в бухгалтерском учете проводкой: Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса» и др.

Списание потерь с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» обычно отражается в размерах и величинах, принятых на учет по дебету этого счета. На счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списание недостающих или испорченных материальных ценностей производится по их фактической себестоимости (остаточной стоимости).

Недостачи в пределах норм естественной убыли относят на издержки производства или обращения отчетного периода и отражают бухгалтерской проводкой:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Списание убытков от **недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли** (в случае отсутствия установленных норм - в полном размере недостачи) может быть произведено за счет виновных лиц в следующих случаях:

- если лица признаны виновными решениями суда (при этом любое лицо, совершившее преступление (правонарушение), предполагается невиновным до тех пор, пока его вина не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда);

- если лица являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности;

- в других случаях, когда работники в соответствии с ТК РФ могут быть привлечены к полной или ограниченной материальной ответственности.

На основании ст. 248 ТК РФ работодатели вправе самостоятельно взыскивать с виновных работников причиненный ими ущерб, не превышающий среднего месячного заработка работника. В таких случаях распоряжение о производстве удержания должно быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

Если месячный срок истек или сумма причиненного ущерба превышает средний месячный заработок виновного работника, взыскание может быть произведено только в судебном порядке.

Если работник согласен добровольно возместить причиненный ущерб, превышающий его средний месячный заработок, путем удержаний из начисленной заработной платы, рекомендуется оформить его обязательство в письменной форме и указать размер ежемесячных удержаний.

В бухгалтерском учете погашение сумм недостач и порчи материальных ценностей виновными лицами оформляется проводкой:

Дебет счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - отражено отнесение недостачи за счет виновных лиц (по учетным ценам).

В соответствии с положениями ст. 246 ТК РФ размер ущерба, причиненного виновными лицами при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

Если при определении ущерба возникли разницы, превышающие учетные цены, в бухгалтерском учете оформляются следующие записи:

Дебет счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» - отражено отнесение за счет виновных лиц разницы между суммой, подлежащей к взысканию, и стоимостью недостающих ценностей по их фактической себестоимости.

Дебет счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счета 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - отражено возмещение ущерба виновным лицом путем внесения наличных денег в кассу организации или посредством удержания сумм из заработной платы.

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» - списана на доходы текущего периода сумма возмещенной работниками разницы, отнесенная ранее на доходы будущих периодов.

Исковые суммы ущерба предъявляются виновникам по рыночной стоимости, увеличенной на сумму судебных пошлин и издержек.

Списание выявленных при инвентаризации недостач сверх норм естественной убыли за счет финансового результата деятельности организации производится в следующих случаях:

- когда решениями следственных или судебных органов подтверждено отсутствие виновных лиц;
- когда имеется решение суда об отказе во взыскании с этих лиц ущерба по причине необоснованного иска.

В бухгалтерском учете списание недостачи (убытков) сверх норм естественной убыли на прочие расходы организации оформляется следующей проводкой: Дебет счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При проведении инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности необходимо обратить внимание на срок исковой давности. Последний в соответствии с Гражданским кодексом РФ установлен **в течение трех лет**. Если дебиторская и кредиторская задолженность на балансе предприятия числится более трех лет, то на дату проведения инвентаризации она относится на прочие доходы или расходы. При этом списание дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности отражается проводкой: Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Авансы выданные», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Списание кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности отражается проводкой: Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Авансы полученные», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

Практические задания по теме 6

Задание 6.1. На основе данных для выполнения задания:

1. заполните приходный кассовый ордер;
2. перечислите классификационные признаки по отношению к заполняемому документу.

Данные для выполнения задания

Приходный кассовый ордер № 102 от 1 марта 20_ г. Принята от завхоза ОАО «Дон» Приходько В.И. сумма 2500 руб. – остаток неиспользованных подотчетных сумм. Документ утвержден главным бухгалтером Макаренко Н.А. Деньги получены кассиром Кошкиной О.Т.

Задание 6.2. На основе данных для выполнения задания:

1. заполните расходный кассовый ордер;
2. перечислите классификационные признаки по отношению к заполняемому документу.

Данные для выполнения задания

Расходный кассовый ордер № 215 от 2 марта 20_ г. Начальнику отдела снабжения Медведеву А.С. выдано под отчет на командировочные расходы 24000 руб. Основание: приказ директора ОАО «Дон» Артеменко Н.И. от 28 февраля 20_ г. Выдачу денег разрешил: директор, главный бухгалтер Макаренко Н.А. Деньги выдал кассир Кошкина О.Т. на основании паспорта Медведева А.С.

Задание 6.3. На основе данных для выполнения задания:

1. заполните авансовый отчет;
2. перечислите классификационные признаки по отношению к заполняемому документу.

Данные для выполнения задания

Авансовый отчет № 71 от 5 марта 20_ г. предоставил начальник отдела снабжения ОАО «Дон» Медведев А.С. К авансовому отчету прилагаются: - ж/д билет Ростов-н/Дону-Москва стоимостью 3000 руб.; ж/д билет Москва-Ростов-н/Дону стоимостью 3100 руб., 6 билетов на проезд в метро стоимостью 300 руб., квитанции гостиницы – 11500 руб., ж/д квитанция на постельное белье – 500 руб., суточные – 3500 руб. Авансовый отчет утвержден директором Артеменко Н.И. в сумме 21900 руб. Авансовый отчет принят и обработан бухгалтером Сверчковой И.А.

Задание 6.4. На основе данных для выполнения задания:

1. заполните требование на отпуск материалов;
2. перечислите классификационные признаки по отношению к заполняемому документу.

Данные для выполнения задания

Материалы для нужд животноводства затребовал заведующий фермой Петушков Р.М., отпуск разрешил экономист Макаренко Н.Т.

**Таблица 6.1. - Справка об отпуске материалов со склада № 1 на ферму
молодняка КРС в ОАО «Дон»**

| Требования | | Через кого отпущено | Наименование материалов | Ед. измерения | Цена, руб. | Количество | |
|------------|-------|---------------------|-------------------------|---------------|------------|-------------|----------|
| Дата | Номер | | | | | Загребовано | Отпущено |
| 10.03 | 145 | Петров В.Н. | комбикорм | ц | 800 | 2 | 2 |
| 11.03 | 151 | Федотов С.И. | соль | кг | 7 | 50 | 45 |

Задание 6.5. На основе данных для выполнения задания выявите инвентаризационные разницы и составьте сличительную ведомость.

Данные для выполнения задания

Таблица 6.2 - Справка о наличии товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета на дату инвентаризации

| № п/п | Наименование товарно-материальных ценностей | Единица измерения | Цена, руб. | По данным бух. учета | |
|-------|---|-------------------|------------|----------------------|-------------|
| | | | | Количество | Сумма, руб. |
| 1. | веник | шт. | 135 | 25 | 3375 |
| 2. | полотно нетканное | м | 50 | 100 | 5000 |
| 3. | ведро оцинкованное | шт. | 245 | 12 | 2940 |
| 4. | моющее средство | л | 70 | 50 | 3500 |
| 5. | замок навесной | шт. | 180 | 9 | 1620 |
| 6. | мел | кг | 25 | 75 | 1875 |
| 7. | известь | кг | 27 | 56 | 1512 |
| 8. | краска масляная | кг | 77 | 30 | 2310 |
| 9. | краска вододисперсионная | кг | 88 | 41 | 3608 |

Таблица 6.3 - Выписка из инвентаризационной описи № 1 товарно-материальных ценностей на 01.10.20 г.

| № п/п | Наименование товарно-материальных ценностей | Единица измерения | Цена, руб. | По данным инвентаризации | |
|-------|---|-------------------|------------|--------------------------|-------------|
| | | | | Количество | Сумма, руб. |
| 1. | веник | шт. | 135 | 25 | 3375 |
| 2. | полотно нетканное | м | 50 | 98 | 4900 |
| 3. | ведро оцинкованное | шт. | 245 | 12 | 2940 |
| 4. | моющее средство | л | 70 | 51 | 3570 |
| 5. | замок навесной | шт. | 180 | 9 | 1620 |
| 6. | мел | кг | 25 | 73 | 1825 |
| 7. | известь | кг | 27 | 58 | 1566 |
| 8. | краска масляная | кг | 77 | 30 | 2310 |
| 9. | краска вододисперсионная | кг | 88 | 38 | 3344 |

Таблица 6.4 - Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей

| № п/п | Наименование товарно-материальных ценностей | Единица измерения | Цена, руб. | По данным бух. учета | | По данным инвентаризации | | Результат инвентаризации | | | |
|-------|---|-------------------|------------|----------------------|-------------|--------------------------|-------------|--------------------------|-------------|------------|-------------|
| | | | | количество | сумма, руб. | количество | сумма, руб. | недостача | | излишки | |
| | | | | | | | | количество | сумма, руб. | количество | сумма, руб. |
| | | | | | | | | | | | |

Задание 6.6. На основе данных задания 6.5 спешите выявленные инвентаризационные разницы.

Выписка из акта рабочей инвентаризационной комиссии.

Недостачи и пересортицы произошли по халатности кладовщика.

Задание 6.7. На основе данных для выполнения задания составьте бухгалтерские проводки по списанию инвентаризационных разниц.

Таблица 6.5 – **Факты хозяйственной жизни, отражающие результаты инвентаризации**

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | |
|-------|--|----------------------------|------------------------|--------|
| | | | Дебет | Кредит |
| 1. | Выявлена недостача объекта основных средств: - списана первоначальная стоимость основного средства; - списана сумма накопленной амортизации; - списана остаточная стоимость основного средства. | 265000 132000 133000 | | |
| 2. | Недостача основного средства в пределах остаточной стоимости отнесена на установленных виновников | 133000 | | |
| 3. | Отражена разница между рыночной и остаточной стоимостью основного средства, взыскиваемая с виновных лиц | 65000 | | |
| 4. | Без установленных причин обнаружен излишек животных основного стада | 28000 | | |
| 5. | Удержана из заработной платы виновного лица часть задолженности за причиненный ущерб | 1200 | | |

Контрольные вопросы по теме 6

1. Что такое процесс первичного наблюдения?
2. Что такое документ?
3. Что такое реквизиты документа?
4. Как классифицируются документы?
5. Что понимается под документооборотом?
6. Что такое инвентаризация и каковы ее задачи?
7. Назовите виды инвентаризации.
8. Какими документами оформляется проведение инвентаризации?
9. Как отражаются в бухгалтерском учете результаты инвентаризации?
10. Как подразделяются документы по назначению?
11. Как группируются бухгалтерские документы по способу обработки?

Тесты для контроля знаний по теме 6

1. Бухгалтерским документом является:

- а) любой материальный носитель учетной информации;

- б) документ, содержащий только корреспондирующие счета;
- в) любой документ, подписанный главным бухгалтером;
- г) любой материальный носитель данных бухгалтерского учета, который юридически подтверждает факт совершения хозяйственной операции;

2. Документ бухгалтерского оформления:

- а) журнал регистрации кассовых документов;
- б) счет-фактура;
- в) доверенность;
- г) бухгалтерские справки.

3. Материальным носителем документа может являться:

- а) только учетный бланк;
- б) только магнитный диск;
- в) только писчая бумага соответствующего формата;
- г) учетный бланк или магнитный диск.

4. По охвату операций документы подразделяются на:

- а) комбинированные, оправдательные, первичные, сводные;
- б) разовые и накопительные;
- в) распорядительные, оправдательные, первичные.
- г) обвинительные и оправдательные, бухгалтерского оформления;

5. По месту составления выделяют следующие группы документов:

- а) разовые и сводные;
- б) разовые и накопительные;
- в) внутренние и внешние;
- г) внутренние, внешние и промежуточные.

6. Учетный бланк представляет собой:

- а) разграфленный лист бумаги в виде строк (граф, колонок, клеток и др.), содержащий необходимые реквизиты;
- б) любой лист бумаги, подписанный главным бухгалтером;
- в) фирменный бланк предприятия.

7. Документооборотом принято считать:

- а) время от составления документа до его сдачи в архив;
- б) время от составления документа до его сдачи в налоговую инспекцию;
- в) сумму промежутков времени, когда документ непосредственно используется;
- г) время от подписания документа главным бухгалтером до его уничтожения.

8. Бухгалтерские документы по назначению подразделяются:

- а) на распорядительные и оправдательные;
- б) обвинительные и оправдательные;
- в) распорядительные, оправдательные, документы бух. оформления, комбинированные;
- г) распорядительные, оправдательные, первичные.

9. Распорядительные документы - это:

- а) акт ликвидации основных средств;
- б) накладная на отпуск материалов;
- в) доверенность на получение материальных ценностей;
- г) счет-фактура.

10. Срок хранения первичных документов:

- а) 5 лет;
- б) 10 лет;
- в) 7 лет;
- г) 2 года.

11. Бухгалтерские документы по способу обработки подразделяются:

- а) на распорядительные и обрабатываемые вручную;
- б) обвинительные и оправдательные;
- в) обрабатываемые вручную и на машинах;
- г) распорядительные, оправдательные, обрабатываемые на машинах;

12. Определите какие из ниже перечисленных документов можно отнести к внешним:

- а) платежное поручение;
- б) счет-фактура;
- в) годовые балансы;
- г) инвентарные описи;
- д) доверенности.

13. К оправдательным документам можно отнести:

- а) доверенность на получение материальных ценностей;
- б) кассовые ордера;
- в) годовые отчеты;
- г) товарно-транспортные накладные;
- д) лимитно-заборные карты.

14. Контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель предприятия;
- в) лица, создавшие и подписавшие документы;
- г) главный бухгалтер и руководитель предприятия.

15. Ответственность за соблюдение графика документооборота несут:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель предприятия;
- в) лица, создавшие и подписавшие документы;
- г) главный бухгалтер и руководитель предприятия.

16. К какой категории бухгалтерских документов по назначению относится ведомость распределения косвенных расходов:

- а) бухгалтерского оформления;
- б) исполнительным;
- в) оправдательным;
- г) распорядительным;
- д) комбинированным.

17. Инвентаризация является:

- а) элементом метода бухгалтерского учета;
- б) предметом бухгалтерского учета;
- в) формой бухгалтерского учета;

18. В состав инвентаризационной комиссии обязательно входит:

- а) работник бухгалтерии;
- б) руководитель предприятия;

в) главный экономист;

г) заведующий по снабжению.

19. *Списание недостачи материалов на складе, если виновное лицо отсутствует, отражается записью:*

а) Д-т сч. 10 «Материалы».

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

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

К-т сч. 10 «Материалы»;

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

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;

г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

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

20. *Количество инвентаризаций в отчетном году устанавливается:*

а) руководителем;

б) бухгалтером;

в) главным механиком;

г) материально ответственным лицом.

21. *При инвентаризации денежных средств в кассе проверяются:*

а) бланки приходных и расходных плановых ордеров;

б) канцелярские принадлежности;

в) деньги;

г) расписки.

22. *Инвентаризация рассматривается как обязательная процедура в ситуациях:*

а) составление квартальной отчетности;

б) смена материально-ответственных лиц;

в) увольнение бухгалтера;

г) установление фактов хищений и злоупотреблений;

д) ликвидация предприятия.

23. *Бухгалтерская запись: Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» означает:*

а) недостача товаров отнесена на расходы по содержанию производства;

б) недостача ранее списанного отнесена на уменьшение издержек;

в) отражение недостачи ценностей ранее отгруженных;

г) отражение недостачи незавершенного производства;

24. *Выявленный излишек при инвентаризации относится:*

а) на финансовый результат (прочие доходы);

б) себестоимость;

в) добавочный капитал;

г) резервный фонд.

25. *Наличие средств проверяют при обязательном участии:*

а) материально ответственного лица; б) бухгалтеров;

в) главного бухгалтера;

г) руководителя.

26. *Все инвентаризации по объему проверок учетных данных (по объему охвата объектов) подразделяются:*

- а) на перманентные и полные;
- б) плановые и частичные;
- в) полные, частичные и выборочные;
- г) внезапные, плановые, выборочные.

27. *Списание недостачи материалов в цеховых кладовых в пределах норм естественной убыли отражается бухгалтерской записью:*

- а) Д-т сч. 10 «Материалы».
К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»
- б) Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы».
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
- в) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 10 «Материалы»;
- г) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

28. *Результаты инвентаризации записываются:*

- а) в сличительную ведомость; б) журналы-ордера;
- в) карточки учета; г) книги учета.

29. *Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности:*

- а) в месяце, в котором закончена инвентаризация;
- б) 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором закончена инвентаризация;
- в) на конец квартала, в котором закончена инвентаризация;
- г) на конец полугодия.

30. *Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится:*

- а) на финансовые результаты;
- б) затраты производства или обращения;
- в) виновных лиц;
- г) внереализационные расходы.

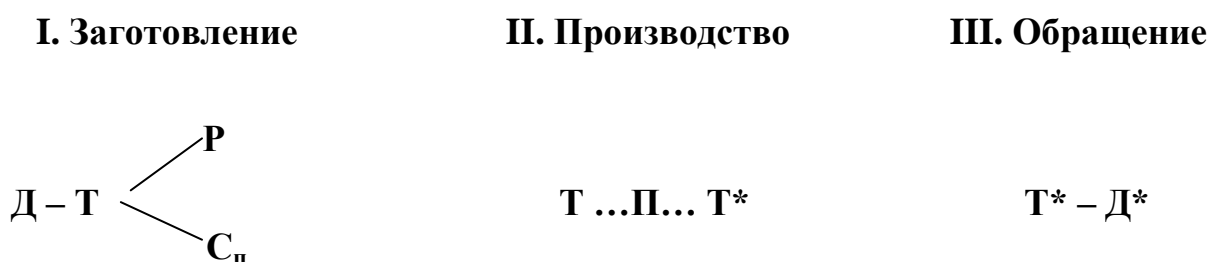
31. *Кем проводится инвентаризация?*

- а) работниками планового отдела;
- б) специальной комиссией, назначенной руководителем организации;
- в) материально-ответственными лицами;
- г) работниками бухгалтерии.

7. Модели текущего учета основных хозяйственных процессов

7.1. Учет процесса заготовления (снабжения)

На предприятиях постоянно происходит кругооборот средств, при этом они уменьшаются или увеличиваются в объеме, меняют свою форму. Цель такого оборота — производство новых, необходимых обществу товаров. Оборот средств присущ только товарно-денежным отношениям. Наиболее выразительный способ познания этого явления — формула К. Маркса, имеющая следующий вид:



На I стадии происходит купля (заготовление) товаров, необходимых для производства: средств производства ($C_{п}$) (средств труда и предметов труда) и рабочей силы (P). При этом сумма средств предприятия не меняется.

На II стадии в процессе производства создаются новые товары (T^*) и новые стоимости в ходе соединения рабочей силы со средствами производства, при этом стоимость товара увеличивается.

На III стадии товарная форма (T^*) заменяется денежной (D^*), но в большем объеме, чем при приобретении товаров для производства.

Процессы воспроизводства в нормально функционирующем экономическом субъекте носят непрерывный характер. В процессе производства потребляются средства труда и предметы труда, а поэтому непрерывность данного процесса зависит от постоянного возобновления этих производственных ресурсов, что в свою очередь связано с непрерывным и четким осуществлением процесса материально-технического снабжения (заготовления).

Процесс заготовления (или снабжения) — первая стадия кругооборота хозяйственных средств, с которой начинается деятельность организации. Он представляет собой совокупность хозяйственных операций по обеспечению предметами и средствами труда, необходимыми для производства продукции (изделий).

Перед бухгалтерским учетом процесса снабжения стоят следующие задачи:

- правильно и своевременно определить объем заготовления;
- выявить возможные потери на пути, виновников потерь и предъявить к ним претензии с целью возмещения убытков;
- определить фактическую себестоимость приобретенных ценностей;

– принять к учету эти ценности в оценке по фактической или учетной цене;

– определить отклонения от учетных цен.

Такой учет позволяет обеспечивать контроль за выполнением договорных условий поступления, приобретения материальных ценностей, а также определять в целях анализа и управления структуру себестоимости заготовленных материальных ценностей.

Хозяйственные операции процесса заготовления совершаются и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с условиями договоров, заключенных между покупателем и поставщиками.

Информация о приобретении сырья, материалов и других ресурсов формируется на основании внешних первичных учетных документов поставщиков и транспортных организаций (счета-фактуры, платежные требования, товарно-транспортные накладные и др.).

Фактическая себестоимость заготавливаемых ресурсов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы – это затраты покупателя на погрузку, перевозку (транспортировку) и разгрузку приобретаемых ресурсов, например затраты на приобретение топливно-смазочных материалов, на оплату труда шоферов и экспедиторов, на аренду складов для временного хранения сырья и др.

Сумма транспортно-заготовительных расходов не бывает постоянной, так как складывается из многих видов затрат, часть из которых все время меняется, например, стоимость аренды складских помещений. Доля самих транспортно-заготовительных расходов в общей стоимости приобретаемых ресурсов зависит от расстояния доставки, видов транспорта, размера тарифов и других факторов.

Для отражения процесса заготовления используются три группы бухгалтерских счетов: по учету материальных ценностей – 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и др.; по учету расчетов – 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.; по учету денежных средств – 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 50 «Касса» и др. Использование этих счетов позволяет отражать увеличение количества и стоимости материальных ценностей, возникновение задолженности перед поставщиками, последующую оплату материальных ценностей.

При отражении в учете процесса заготовления между указанными счетами наблюдается определенная взаимосвязь.

Общий объем заготовленных материальных ценностей в денежном выражении фиксируется по дебету счета 10 «Материалы» и других счетов учета материальных ресурсов. Текущий учет поступления материалов ведется по ценам приобретения на счете «Материалы» с обособленным учетом расходов по их погрузке, доставке, разгрузке и т. д. Эти расходы учитываются на отдельном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы».

Рассмотрим на примере порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса снабжения.

Приобретены два вида материалов: материал А – 100 шт. по цене 5 тыс. руб. за 1 шт. и материал Б – 300 кг по цене 10 тыс. руб. за 1 кг.

1. При поступлении материалов на склад они перешли в собственность покупателя; при этом возникла задолженность перед поставщиком, что отражается записью (проводкой) по дебету счета «Материалы» и кредиту счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на общую сумму 3500 тыс. руб. Задолженность за материал А составит 500 тыс. руб. (100 шт. x 5 тыс. руб.), за материал Б – 3000 тыс. руб. (300 кг x 10 тыс. руб.). Общая задолженность за все материалы составит 3500 тыс. руб. (500 + 3000).

2. Транспортирование материалов осуществлялось специализированной транспортной организацией. Стоимость перевозки составила 700 тыс. руб. У покупателя возникла задолженность и перед транспортной организацией на эту сумму, что отражается проводкой (записью) по дебету счета 10 «Материалы» кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму 700 тыс. руб.

3. После доставки материалов организация–покупатель произвела оплату задолженности поставщику за материалы по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» на сумму 3500 тыс. руб. и транспортной организации за оказанные услуги по перевозке материалов – по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» на сумму 700 тыс. руб.

Таким образом, фактическая стоимость приобретенных материалов составляет 4200 тыс. руб., в которую включены стоимость покупки материалов и транспортно-заготовительные расходы (3500 тыс. руб.+700 тыс. руб.).

На счетах бухгалтерского учета данные хозяйственные операции отражаются следующим образом:

а) синтетические счета:

| Счет «Расчетные счета» | | Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | | Счет «Материалы» | |
|------------------------|---------|--|-------------------|-------------------|-----|
| Д-т | К-т | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| Сн = 10 000 | 3) 4200 | 3) 4200 | 1) 3500 2) 700 | 1) 3500 2) 700 | |

б) аналитические счета:

| Счет «Материал А» | | Счет «Материал Б» | | Счет «ТЗР» | |
|---|-----|---|-----|---------------|-----|
| Д-т | К-т | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| 500 тыс. руб. (100 шт. по 5 тыс. руб.) | | 3000 тыс. руб. (300 кг. по 10 тыс. руб.) | | 700 тыс. руб. | |

| Счет «Поставщик» | | Счет «Транспортная организация» | |
|------------------|---------|---------------------------------|--------|
| Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| 3) 3500 | 1) 3500 | 3) 700 | 2) 700 |

Для определения фактической стоимости каждого вида материалов выявляется процент транспортно-заготовительных расходов, которая приходится отдельно на материал А и материал Б.

Для этого используется следующая формула:

$$K = \frac{TЗР_{нм} + TЗР_{м}}{ОМ + Мм} \times 100\% \quad (7.1)$$

где, К – процент транспортно-заготовительных расходов;

TЗР_{нм} – транспортно-заготовительные расходы на начало месяца;

TЗР_м – транспортно-заготовительные расходы, осуществленные в течение месяца;

ОМ – стоимость остатка материалов на начало месяца в оценке по постоянным планово-учетным ценам;

Мм – стоимость материалов, поступивших в течение месяца, по планово-учетным ценам.

В данном примере это соотношение составит:

$$700 : 3500 \times 100 \% = 20 \%$$

В соответствии с процентом распределяют транспортные расходы между двумя видами материалов и включают их в себестоимость:

материал А – $500 \times 20 \% : 100 \% = 100$ тыс. руб.;

материал Б – $3000 \times 20 \% : 100 \% = 600$ тыс. руб.

Сумма транспортно-заготовительных расходов 700 тыс. руб. распределяется пропорционально покупной стоимости материалов.

Следовательно, **фактическая стоимость материалов** составит:

материал А – 600 тыс. руб. (500 тыс. руб. покупная стоимость + 100 тыс. руб. ТЗР, отнесенные на материал А);

материал Б – 3600 тыс. руб. (3000 тыс. руб. покупная стоимость + 600 тыс. руб. ТЗР, отнесенные на материал Б).

Стоимость единицы материала А равна отношению его фактической стоимости к количеству единиц (штук), т. е. $600 \text{ тыс. руб.} : 100 \text{ шт.} = 6 \text{ тыс. руб.}$; стоимость единицы материала Б – $3600 \text{ тыс. руб.} : 300 \text{ кг} = 12 \text{ тыс. руб.}$

Транспортно-заготовительные расходы могут распределяться не только пропорционально покупной стоимости материалов, но и по другим признакам – в соответствии с объемом или массой материалов и т.д.

Указанная методика распределения ТЗР применяется при учете материальных ценностей по себестоимости их единицы.

7.2. Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой совокупность хозяйственных операций по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг. Производство – основная деятельность предприятия, та, ради которой оно было

создано. Здесь производятся продукция и изделия путем соединения средств труда, предметов труда и живого труда. В процессе производства создается новая потребительная стоимость.

В бухгалтерском учете на стадии производства решаются следующие задачи:

- выявляется общий объем произведенной продукции;
- производится группировка затрат по производству продукции;
- фиксируются все затраты, связанные с ее производством, выполнением работ и оказанием услуг, т. е. определяется фактический объем производства в натуральных и денежных измерителях;
- исчисляется производственная себестоимость продукции (работ, услуг) в целом и по отдельным видам.

В процессе производства взаимодействуют три элемента – средства труда, предметы труда и труд работников. Использование этих элементов приводит к возникновению разнообразных затрат, которые называются *затратами на производство*, или производственными затратами (расходами). В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты можно классифицировать по группам. В таблице 7.1 представлены основные признаки классификации затрат организации и соответствующие им виды затрат.

Производственный процесс на предприятии осуществляется в разных видах взаимодействующих производств: в основном производстве, во вспомогательном производстве и в обслуживающих производствах.

Основное производство – это такое подразделение, которое производит товарную продукцию, и доля этой продукции наибольшая в общем объеме производства. В сельскохозяйственных организациях к основному производству относятся растениеводство, животноводство, промышленное производство (например, переработка молока и изготовление молочных продуктов – масла, сметаны, творога и т. п.).

Вспомогательные производства оказывают основному производству разнообразные услуги, тем самым поддерживая главный процесс. К таким производствам относятся ремонтные подразделения, энерго-, тепло- и водоснабжение, автотранспорт и некоторые другие.

Обслуживающие производства оказывают работникам организации бытовые и социальные услуги (бани, столовые, детские дошкольные учреждения, ателье и т. п.).

Для учета затрат и выхода (выпуска) продукции различных видов производств **используется система бухгалтерских счетов производственного учета:** 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

Главным в системе счетов производственного учета является счет 20 «Основное производство», так как именно на нем собираются все затраты по выпуску продукции (основные и накладные), определяется её объем в натуральном выражении.

Таблица 7.1 - Основные признаки классификации затрат

| Признак классификации | Вид затрат |
|--|--|
| По отношению к технологическому процессу | Основные — непосредственно связаны с технологическим процессом производства. Накладные — связаны с организацией, обслуживанием производства и управления им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). |
| По способу включения в себестоимость продукции | Прямые — непосредственно относятся на конкретный вид продукции. Это затраты на материалы, оплату труда основных производственных рабочих и т.п. Косвенные — невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определенным правилам. К ним относятся общепроизводственные расходы: общецеховые – на организацию, обслуживание и управление производством; общехозяйственные – на управление производством. |
| По составу | Одноэлементные затраты не разделяются на отдельные составляющие, а регистрируются и рассчитываются на отдельное изделие (зарплата, амортизация и т. п.). Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, например общецеховые; регистрируются только для нескольких изделий в совокупности, для целого производственного подразделения и т.п. |
| По периодичности возникновения | Постоянные (текущие, ежедневные) затраты – это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц. Периодические затраты (единовременные) – реже чем один раз в месяц. Это расходы на подготовку и освоение выпуска новой продукции; расходы, связанные с пуском новых производств, ремонтные работы и т.п. |
| По отношению к объему производства | Переменные – изменяются пропорционально изменению объема производства. Это затраты на сырье, материалы, зарплата основных рабочих и отчисления с нее. Постоянные затраты – относительно постоянные – не изменяются с изменением объема производства (амортизация, зарплата управленческого персонала, налог на имущество и т.п.). Полупеременные затраты – включают одновременно как постоянные, так и переменные компоненты (например, плата за телефон – каждый месяц производятся постоянные выплаты и дополнительные за междугородние разговоры – переменная). |

Для определения себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг используются аналитические счета. Они открываются по синтетическим счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Эти счета являются калькуляционными. Счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – собирательно–распределительными.

Все указанные счета – активные, *по дебету* этих счетов учитывают затраты. *По кредиту калькуляционных счетов* отражается стоимость произведенной, продукции, выполненных работ, оказанных услуг. *По кредиту собиратель-*

но-распределительных счетов показывают распределение (списание) затрат на калькуляционные счета (на объекты учета затрат).

Затраты процесса производства при включении в себестоимость продукции (работ, услуг) группируются в соответствии с их экономическим содержанием **по следующим пяти элементам:**

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты.

В системе учета затраты группируются по статьям, которые формируют производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Важнейший этап в учете процесса производства – правильное исчисление себестоимости произведенной продукции (работ, услуг). Информация о себестоимости накапливается на счетах постепенно. *Прямые (основные) затраты* относятся непосредственно на счет «Основное производство» на конкретный вид продукции (объект затрат). Услуги вспомогательных производств по их себестоимости также включаются в затраты основного производства.

Накладные расходы предварительно накапливаются на собирательно-распределительных счетах, а затем также относятся на счет «Основное производство» (или на счет реализации) и включаются в себестоимость продукции, но только путем распределения между отдельными отраслями производства, видами культур, животных и другими объектами учета.

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) в процессе производства можно представить в виде схемы.

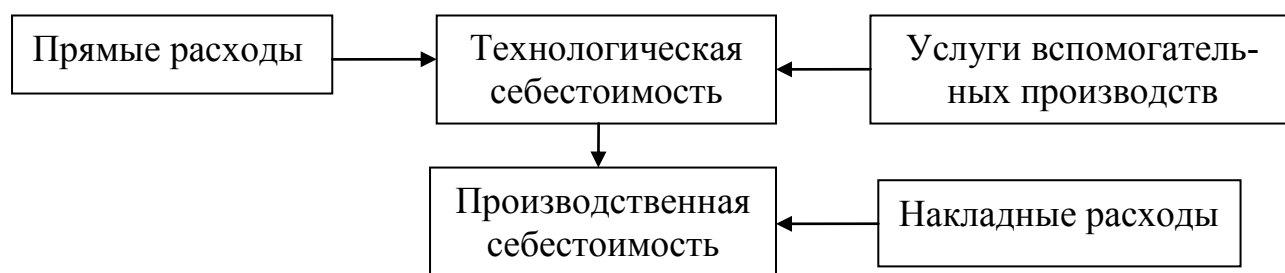


Рисунок 7.1 - Схема формирования себестоимости на стадии процесса производства

Готовая продукция, выпускаемая из производства, оценивается по производственной себестоимости. Если на момент составления бухгалтерской отчетности не все затраты отнесены на готовую продукцию, то оставшаяся их часть относится к незавершенному производству. *Например*, при выращивании озимых зерновых осенью проводится посев, а урожай собирается только в летом следующего года. При составлении бухгалтерского годового отчета произведенные затраты на посев озимых зерновых будут относиться к незавершенному производству, так как процесс еще не завершился выходом готовой продукции.

Рассмотрим порядок списания и распределения накладных расходов и исчисление себестоимости продукции *на примере*.

Допустим, предприятие выпускает два вида продукции: продукцию А и продукцию Б. Прямые затраты на производство каждого вида продукции известны – их учет ведется на аналитических счетах. На производство продукции А произведены прямые расходы на сумму 400 тыс. руб., на производство продукции Б – 600 тыс. руб.

Накладные расходы, связанные с производством обоих видов продукции, составили 200 тыс. руб. Для разделения накладных расходов по видам продукции необходимо выбрать базу, т.е. критерий распределения. В качестве последнего обычно используют основные (прямые) затраты на производство продукции. Составим ведомость для распределения накладных расходов (табл. 7.2).

Таблица 7.2 - Ведомость распределения накладных расходов

| Наименование продукции | Прямые расходы, тыс. руб. | Структура прямых расходов, % | Накладные расходы, тыс. руб. |
|------------------------|---------------------------|------------------------------|------------------------------|
| Продукция А | 400 | 40 | 80 |
| Продукция Б | 600 | 60 | 120 |
| Итого: | 1000 | 100 | 200 |

Расчет производится следующим образом:

Прямые затраты на производство всей продукции принимаются за 100 %. В нашем примере прямые затраты на два вида продукции составили 1000 тыс. руб.

Далее определяется доля основных затрат каждого вида продукции в общей сумме затрат ($400 : 1000 \times 100$). Доля прямых затрат на производство продукции А составляет 40 %, на производство продукции Б – 60% ($100 - 40$).

Накладные расходы распределяются в соответствии с полученными долями. Т.е. 40 % накладных расходов должно быть включено в себестоимость продукции А и 60 % – в себестоимость продукции Б. Для этого необходимо распределить сумму накладных расходов 200 тыс. руб. в соответствии с этими долями: 40 % – 80 тыс. руб.; 60 % – 120 тыс. руб.

При распределении расходов необходимо проверять полноту их распределения. Для этого полученные при распределении суммы складывают, в результате чего должна получиться распределяемая сумма ($80 + 120 = 200$). Ошибки чаще всего возникают тогда, когда процент распределения не является целым числом.

Таким образом, в нашем примере производственная себестоимость продукции А составит 480 тыс. руб. ($400 + 80$), продукции Б – 720 тыс. руб. ($600 + 120$).

Полное распределение накладных расходов необходимо для правильного исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). *После этого счета по учету накладных расходов закрываются, а информация с них полностью переносится на калькуляционные счета.*

Таким образом, по дебету калькуляционных счетов на конец отчетного периода собирается вся сумма фактических затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг), а по кредиту отражается выпуск продукции.

7.3. Учет процесса продаж

Процесс продажи (реализации) – это совокупность хозяйственных операций, связанных с передачей имущественных прав на продукцию (работы, услуги) их потребителю (покупателю). Этот этап является завершающим в общем кругообороте хозяйственных средств.

Потребителями (покупателями) продукции (работ, услуг) и других активов являются юридические и физические лица, т. е. различные организации, внутрихозяйственные, производственные и непроизводственные подразделения, работники предприятия и частные лица.

Организации реализуют произведенные изделия, готовую продукцию и другие товарно-материальные ценности, основные средства (включая земельные участки) и нематериальные активы, иностранную валюту и ценные бумаги.

В сельскохозяйственных организациях производится продукция, необходимая внешним потребителям (магазинам, заготовительным базам и т. п.), а также собственным производственным подразделениям – молоко используется на выпойку телят, семена пшеницы остаются для посева, часть продукции поставляется в столовую, детский сад и т.д.

Задачи процесса продажи (реализации):

- 1) обеспечение контроля за исполнением договорных обязательств перед покупателями;
- 2) своевременное и полное оформление документами отгруженной продукции;
- 3) контроль за правильностью применения цен и использование надбавок к цене за качество продукции, а также поступлением выручки от реализации продукции;
- 4) обоснованное исчисление налогов с выручки и точное определение финансовых результатов от реализации.

Процесс реализации является третьей стадией кругооборота хозяйственных средств, в ходе которой определяется прибавочная стоимость, созданная в процессе производства. Готовая продукция превращается в денежные средства, которые необходимы для продолжения хозяйственной деятельности – снабжения, производства и т. д. Продолжается формирование себестоимости товарной продукции (полной или коммерческой), определяется финансовый результат.

Для того чтобы реализовать продукцию, организация производит определенные затраты, связанные с упаковкой, погрузкой, разгрузкой, транспортировкой готовой продукции, арендой торговых помещений, складов для хранения товаров в местах реализации, рекламой и т. п. Эти расходы прибавляются к производственной себестоимости продукции, образуя ее *полную (коммерческую) себестоимость*.

Приобретают продукцию в основном внешние покупатели, работы и услуги выполняются для заказчиков. При этом у покупателя возникает задолженность перед продавцом, размер которой определяется, исходя из количества реализованных ценностей и договорной цены на них.

Для учета процесса продажи используется система активных, активно-пассивных и сопоставляющих бухгалтерских счетов: 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

В учете процесса реализации основными являются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Эти счета являются сопоставляющими. **По дебету** этих счетов показывают стоимость реализуемой продукции, другого имущества и коммерческие расходы, которые формируют полную (коммерческую) себестоимость реализованных ценностей. **По кредиту** отражают выручку за реализованные ценности. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов счетов выявляют финансовый результат.

Затраты организации, связанные с реализацией продукции (упаковка, транспортировка, реклама и др.), отражаются на собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета накапливаются расходы по реализации; по кредиту они распределяются и списываются на счета реализации по конкретным видам ценностей. Счет закрывается и остатка не имеет. Если реализуется только один вид продукции, то коммерческие расходы полностью списываются на ее себестоимость. Если реализуется несколько видов продукции, то расходы подлежат распределению.

Например. Организация реализует два вида продукции: продукцию А и продукцию Б. Транспортировка обоих видов продукции осуществлялась одновременно на одной автомашине, и затраты, связанные с перевозкой, составили 500 тыс. руб. Эти расходы нужно распределить между двумя видами продукции пропорционально фактической производственной себестоимости.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции А – 480 тыс. руб., продукции Б – 720 тыс. руб. Также, как и при распределении накладных расходов, составим ведомость (табл. 7.3):

Таблица 7.3 - **Ведомость распределения коммерческих расходов**

| Наименование продукции | Производственная себестоимость, тыс. руб. | Структура затрат, % | Коммерческие расходы, тыс. руб. |
|------------------------|---|---------------------|---------------------------------|
| Продукция А | 480 | 40 | 200 |
| Продукция Б | 720 | 60 | 300 |
| Итого | 1200 | 100 | 500 |

Распределение коммерческих расходов по отдельным видам реализованных ценностей производится так же, как и при учете процесса производства.

Таким образом, полная (коммерческая) себестоимость продукции А складывается из производственной себестоимости и коммерческих расходов и составляет 680 тыс. руб. (480 + 200), продукции Б – 1020 тыс. руб. (720 + 300).

В соответствии с действующим порядком бухгалтерского учета финансо-

вые результаты определяются по каждому виду реализованной продукции, работ, услуг, других материальных ценностей. Выявленный результат в целом отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

Предположим, выручка за реализованную продукцию А составляет 600 тыс. руб., за продукцию Б – 2000 тыс. руб. Таким образом, общая сумма выручки составляет 2600 тыс. руб. и отражается по кредиту счета 90 «Продажи». Полная себестоимость составляет 1700 тыс. руб. (сумма производственной себестоимости 1200 тыс. руб. и коммерческих расходов 500 тыс. руб.) и отражается по дебету этого счета.

Счет 90 «Продажи»

| Д-т | К-т |
|---|----------------|
| 1700 (полная себестоимость проданной продукции) | 2600 (выручка) |

Для выявления финансового результата необходимо сопоставить дебетовый и кредитовый обороты. Если выручка превышает полную себестоимость, то разница является прибылью, при обратном соотношении фиксируется убыток. В данном примере прибыль от продаж составляет 900 тыс. руб. (2600 тыс. руб. – 1700 тыс. руб.).

Отсюда следует правило: если сумма записей по дебету счета 90 «Продажи» (т.е. дебетовый оборот) меньше кредитового оборота (выручки), то финансовым результатом является **прибыль**; если дебетовый оборот больше кредитового оборота, то финансовый результат – **убыток**.

Запись выявленного финансового результата производится на счете 99 «Прибыли и убытки», который является сопоставляющим. По дебету счета отражается убыток, по кредиту – прибыль.

Для отражения финансового результата его сумму необходимо указать на дебете счета 90 «Продажи» и закрыть этот счет, затем указать сумму на кредите счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 90 «Продажи»

| Дебет | Кредит |
|---------|---------|
| 1) 1700 | 2) 2600 |
| 3) 900 | |
| До 2600 | Ко 2600 |

Счет 99 «Прибыли и убытки»

| Дебет | Кредит |
|-------|--------|
| | 3) 900 |

Рассмотрим выявление финансового результата по реализации продукции

каждого вида в отдельности.

Полная себестоимость продукции А составила 680 тыс. руб., выручка – 600 тыс. руб. Таким образом, финансовым результатом является убыток: $(600 - 680 = -80$ тыс. руб.).

Финансовым результатом по реализации продукции Б является прибыль 980 тыс. руб. $(2000 - 1020$ тыс. руб.).

Общий финансовый результат от реализации двух видов продукции – прибыль 900 тыс. руб. (прибыль по продаже продукции Б – 980 тыс. руб. минус убыток от реализации продукции А – 80 тыс. руб.). На аналитических счетах реализации финансовый результат выявляется по каждому виду реализованных ценностей.

Общий финансовый результат от реализации списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Практические задания по теме 7

Задание 7.1 «Учет процесса заготовления (снабжения)»

На основе данных для выполнения задания:

- откройте счета бухгалтерского учета;
- отразите на счетах операции по заготовлению материалов;
- определите суммы транспортно-заготовительных расходов и посчитайте коэффициент ТЗР;
- спишите отклонения в стоимости материалов, отпущенных в производство пропорционально их учетной цене.

Данные для выполнения задания

Таблица 7.4 - Бухгалтерский баланс организации

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс. руб. |
|---|---------------------|-----------------------------------|---------------------|
| Основные средства | 6200 | Уставный капитал | 7500 |
| Долгосрочные финансовые вложения | 60 | Нераспределенная прибыль | 2440 |
| Материалы | 2200 | Резервный капитал | 1300 |
| Готовая продукция | 1600 | Краткосрочные кредиты | 80 |
| Незавершенное производство, в т.ч. - основное производство - вспомогательное производство | 1500 1100 400 | Задолженность по налогам и сборам | 70 |
| Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков | 45 | Задолженность по оплате труда | 290 |
| Касса | 8 | Задолженность прочим кредиторам | 120 |
| Расчетные счета | 272 | Доходы будущих периодов | 85 |
| Баланс | 11885 | Баланс | 11885 |

**Таблица 7.5 - Расшифровка остатка по синтетическому
счету «Материалы»**

| Наименование материалов | Единица измерения | Учетная цена, руб. | Количество | Сумма, руб. |
|-------------------------|-------------------|--------------------|------------|-------------|
| Семена озимой пшеницы | ц | 180 | 750 | 135000 |
| Семена подсолнечника | ц | 380 | 250 | 95000 |
| Дизельное топливо | т | 12000 | 30 | 360000 |
| Бензин АИ-93 | т | 13000 | 10 | 130000 |
| Суперфосфат | ц | 4200 | 5 | 21000 |
| Краска масляная | кг | 35 | 200 | 7000 |
| Электролампы | шт | 10 | 100 | 1000 |
| Прочие | - | - | - | 1251000 |
| Итого по учетным ценам | - | - | - | 2000000 |
| Отклонения | - | - | - | 200000 |
| Итого: | | | | 2200000 |

Таблица 7.6 – Журнал фактов хозяйственной жизни за 20__ г.

| № п/п | Содержание факта хозяйственной жизни | Сумма, руб. |
|-------|--|---------------------------|
| 1. | Акцептованы счета поставщиков за приобретенные материалы по учетным ценам: - дизельное топливо – 10 т. - бензин АИ-93 – 3 т. - прочие материалы Итого: | X X 56000 X |
| 2. | Начислено автотранспортной организации за доставку материалов | 98000 |
| 3. | Начислено работникам предприятия за разгрузку материалов | 25000 |
| 4. | Начислены взносы на социальное страхование и обеспечение от фонда заработной платы работников | X |
| 5. | Отпущены в основное производство материалы по учетным ценам: - семена озимой пшеницы – 150 ц.; - суперфосфат – 5 ц.; - прочие Итого: | X X 38000 X |
| 6. | Отпущены на вспомогательные производства материалы по учетным ценам: - дизельное топливо – 10 т.; - бензин АИ – 93 – 2 т.; - краска масляная – 10 кг. - прочие Итого: | X X X 27000 X |
| 7. | Отнесена соответствующая сумма транспортно-заготовительных расходов на: - основное производство; - вспомогательные производства. | X X |
| 8. | Погашена с расчетного счета задолженность перед: - поставщиками и подрядчиками; - автотранспортной организацией. | 100000 98000 |

Задание 7.2 «Учет процесса производства»

На основе данных для выполнения задания:

1. откройте синтетические счета бухгалтерского учета;
2. откройте аналитические счета к счету 20 «Основное производство» и счету 43 «Готовая продукция»;
3. отразите на синтетических и аналитических счетах операции по производству продукции;
4. определите суммы прямых и косвенных затрат на производство продукции;
5. распределите суммы косвенных (общехозяйственных) затрат пропорционально прямым затратам на производство продукции;
6. определите фактическую производственную себестоимость единицы готовой продукции;
7. посчитайте и спишите калькуляционную разницу по каждому виду продукции.

Данные для выполнения задания

Таблица 7.7 - Бухгалтерский баланс организации

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс. руб. |
|--|---------------------|--|---------------------|
| Основные средства | 7800 | Уставный капитал | 7480 |
| Материалы | 2000 | Резервный капитал | 1500 |
| Готовая продукция (озимая пшеница) 2000 ц. | 400 | Амортизация основных средств | 2800 |
| Незавершенное производство растениеводства | 1200 | Кредиторская задолженность: - персоналу по оплате труда | 170 |
| Животные на выращивании и откорме | 270 | - бюджету по налогам | 250 |
| Дебиторская задолженность покупателей | 200 | - органами социального страхования | 35 |
| Денежные средства на расчетных счетах | 525 | - поставщиками и подрядчиками | 160 |
| Баланс | 12145 | Баланс | 12145 |

Таблица 7.8 - Хозяйственные операции за 3-й квартал 20__ г.

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. |
|-------|--|------------------------------|
| 1. | Начислена заработная плата работникам предприятия, занятым: - в растениеводстве; - в животноводстве; - управленческому персоналу; - Итого: | 73000 85000 41000 X |
| 2. | Начислены взносы на социальное страхование и обеспечение от фонда оплаты труда работников, занятых: - в растениеводстве; - в животноводстве; - управленческого персонала; Итого: | X X X X |

Продолжение таблицы 7.8

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. |
|-------|--|--------------------------------|
| 3. | Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников предприятия | 25800 |
| 4. | Начислена амортизация основных средств, используемых в: - растениеводстве; - животноводстве; - управлении предприятия; Итого: | 26000 42000 11000 X |
| 5. | Израсходованы материалы по учетным ценам: - на производство продукции растениеводства (в т.ч. стоимость семян – 25000 руб.); - на производство продукции животноводства (в т.ч. стоимость кормов – 39000 руб.); - на общехозяйственные нужды; Итого: | 195000 230000 69000 X |
| 6. | Списаны отклонения (12%) в стоимости отпущенных материалов, израсходованных: - на производство продукции растениеводства; - на производство продукции животноводства; - на общехозяйственные нужды; Итого: | X X X X |
| 7. | Акцептованы счета поставщиков за электроэнергию, израсходованную на нужды: - растениеводства; - животноводства; - общехозяйственные цели; Итого: | 2000 18000 4200 X |
| 8. | Погашена с расчетного счета задолженность перед поставщиками | 160000 |
| 9. | Поступили деньги в кассу с расчетного счета для выдачи заработной платы | 170000 |
| 10. | Выдана из кассы заработная плата | 170000 |
| 11. | Выпущена из производства готовая продукция по плановой себестоимости: - озимая пшеница – 5250 ц. по 180 руб. за 1 ц.; - молоко – 420 ц. по 1000 руб. за 1 ц.; Итого: | X X X |
| 12. | Распределяются и списываются косвенные расходы на производство: - озимой пшеницы; - молока; Итого: | X X X |
| 13. | Списана калькуляционная разница между фактической и плановой себестоимостью: - озимой пшеницы; - молока; Итого: | X X X |

Примечание. Незавершенное производство на конец года составило: в растениеводстве - 550000 тыс. руб.; в животноводстве – 0 руб.

Расчет калькуляционных разниц произведите в таблице следующей формы:

Таблица 7.9 – Расчет калькуляционных разниц по каждому виду продукции

| Наименование продукции | Ед. измерения | Количество | Плановая себестоимость ед. продукции | Фактическая себестоимость ед. продукции | Калькуляционная разница | |
|------------------------|---------------|------------|--------------------------------------|---|-------------------------|-------|
| | | | | | ед. продукции | всего |
| озимая пшеница | ц | | | | | |
| молоко | ц | | | | | |
| Итого: | х | х | | | х | |

Задание 7.3 «Учет процесса продажи»

На основе данных для выполнения задания:

1. откройте синтетические счета бухгалтерского учета;
2. откройте аналитические счета к счету «Продажи» по видам проданной продукции;
3. отразите на синтетических и аналитических счетах операции по продаже продукции;
4. распределите суммы расходов на продажу пропорционально фактической себестоимости отгруженной продукции;
5. определите полную коммерческую себестоимость проданной продукции;
6. определите финансовый результат от продажи продукции.

Данные для выполнения задания

Таблица 7.10 – Бухгалтерский баланс организации

| Актив | Сумма, тыс. руб. | Пассив | Сумма, тыс. руб. |
|--|------------------|-----------------------------|------------------|
| Основные средства | 6410 | Уставный капитал | 3000 |
| Материалы | 1230 | Добавочный капитал | 2470 |
| Незавершенное производство | 850 | Нераспределенная прибыль | 1800 |
| Готовая продукция | 158 | Краткосрочные займы | 998 |
| Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков | 130 | Кредиторская задолженность: | |
| Расчетные счета | 250 | - поставщикам и подрядчикам | 566 |
| Расходы будущих периодов | 16 | - по оплате труда | 210 |
| Баланс | 9044 | Баланс | 9044 |

Таблица 7.11 – Остатки на аналитических счетах к синтетическому счету «Готовая продукция»

| Наименование продукции | Количество, ц | Фактическая себестоимость ед. продукции, руб. | Фактическая себестоимость всего, руб. |
|------------------------|---------------|---|---------------------------------------|
| озимая пшеница | 310 | 300 | 93000 |
| подсолнечник | 45 | 520 | 23400 |
| прочая | - | - | 41600 |
| Итого: | - | - | 158000 |

Таблица 7.11 – Хозяйственные операции за 20__ г.

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. |
|-------|--|----------------------|
| 1. | Отгружена покупателям готовая продукция по ценам реализации: - озимая пшеница – 165 ц. по 700 руб. за 1 ц.; - подсолнечник – 25 ц. по 1000 руб. за 1 ц.; - прочая - Итого: | X X 32000 X |
| 2. | Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции: - озимой пшеницы; - подсолнечника; - прочей - Итого: | X X 24500 X |
| 3. | Начислено транспортной организации за перевозку готовой продукции | 18100 |
| 4. | Начислена заработная плата работникам предприятия за погрузку готовой продукции | 23200 |
| 5. | Начислены взносы на социальное страхование и обеспечение от фонда заработной платы работников предприятия | 6287 |
| 6. | Списаны расходы на продажу пропорционально фактической себестоимости готовой продукции: - озимой пшеницы; - подсолнечника; - прочей Итого: | X X X X |
| 7. | Начислен налог на добавленную стоимость по отгруженной продукции (ставка НДС – 10%), в т.ч.: - озимой пшеницы; - подсолнечника; - прочей Итого: | X X X X |
| 8. | Поступили на расчетный счет деньги от покупателей | 172500 |
| 9. | Погашена с расчетного счета задолженность перед транспортной организацией | 18100 |
| 10. | Выявлен и списан финансовый результат от продажи продукции: - озимой пшеницы; - подсолнечника; - прочей Итого: | X X X X |

Распределение суммы расходов на продажу осуществите в таблице следующей формы:

Таблица 7.12 – Ведомость распределения общехозяйственных расходов

| Виды проданной продукции | Фактическая себестоимость всего, руб. | Доля фактических затрат в общей их сумме, % | Расходы на продажу, руб. |
|--------------------------|---------------------------------------|---|--------------------------|
| озимая пшеница | | | |
| подсолнечник | | | |
| прочая | | | |
| Итого: | | 100 % | |

Контрольные вопросы по теме 7

1. Назовите и охарактеризуйте хозяйственные процессы в соответствии с кругооборотом хозяйственных средств.
2. Охарактеризуйте счета для отражения процесса заготовления.
3. Как называется себестоимость, формируемая в процессе заготовления?
4. Из каких затрат складываются ТЗР и как они учитываются?
5. Как классифицируются затраты, возникающие в процессе производства?
6. Охарактеризуйте счета для отражения процесса производства.
7. Как осуществляется формирование себестоимости продукции (работ, услуг) в процессе производства? Как это отражается на счетах бухгалтерского учета?
8. Охарактеризуйте счета для отражения процесса продажи (реализации).
9. Из каких затрат складываются коммерческие расходы и как они учитываются?
10. Как исчисляется себестоимость в процессе продажи (реализации)?
11. Как выявляется и отражается финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета?

Тесты для контроля знаний по теме 7

1. Под фактической заготовительной себестоимостью предметов труда понимается:
 - а) плановая себестоимость;
 - б) первоначальная стоимость;
 - в) стоимость предметов труда по договорным ценам;
 - г) стоимость приобретенных предметов труда и транспортно-заготовительных расходов.
2. Запись «Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К-т сч. 90 «Продажи» отражает:
 - а) долг покупателя за поставленную ему продукцию;
 - б) отгрузку продукции;
 - в) начисление налога на добавленную стоимость.
3. Под прямыми расходами на производство продукции понимаются:
 - а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
 - б) расходы, возникшие в конкретном цехе;
 - в) все производственные расходы.
4. Затраты на производство по отношению к объему выпускаемой продукции подразделяются на:
 - а) прямые и косвенные;
 - б) планируемые и непланируемые;
 - в) условно-постоянные и переменные;
 - г) одноэлементные и комплексные.
5. На счете 90 «Продажи» отражается:
 - а) фактическая производственная себестоимость проданной продукции;

- б) учетная оценка;
в) полная фактическая себестоимость проданной продукции.
6. *Отпуск материалов в цехи вспомогательных производств отражается записью:*
- а) Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 10 «Материалы»;
б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» К-т сч. 10 «Материалы»;
в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 10 «Материалы»;
г) Д-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства» К-т сч. 10 «Материалы».
7. *Запись Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» означает:*
- а) начисление рабочим пособия по временной нетрудоспособности;
б) выплату рабочим основного производства пособия по временной нетрудоспособности;
в) включение в себестоимость продукции взносов на социальное страхование и обеспечение от сумм начисленной оплаты труда рабочих основного производства;
г) перечисление органам социального страхования причитающихся им сумм отчислений.
8. *Выпущенная из производства готовая продукция оценивается по:*
- а) фактической производственной себестоимости;
б) полной фактической себестоимости;
в) хозрасчетной себестоимости;
г) полной плановой себестоимости.
9. *Готовая продукция — продукция:*
- а) выпущенная из производства и сданная на склад;
б) отгруженная покупателям;
в) оплаченная покупателями.
10. *Затраты на производство по способу включения в себестоимость продукции делятся на:*
- а) постоянные и переменные;
б) прямые и косвенные;
в) условно-постоянные и переменные;
г) одноэлементные и комплексные.
11. *Коммерческие расходы — это расходы:*
- а) прямые;
б) косвенные;
в) прямые и косвенные.
12. *При отпуске топлива на работу автотранспорта на счетах производится запись:*
- а) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы»;
б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» К-т сч. 10 «Материалы», субсчет «Топливо»;
в) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

г) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 10 «Материалы».

13. Проданная продукция оценивается по:

- а) фактической производственной себестоимости;
- б) полной фактической себестоимости;
- в) хозрасчетной себестоимости;
- г) полной плановой себестоимости.

14. На выявленную недостачу незавершенного производства по цеху основного производства производится запись:

- а) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 20 «Основное производство»;
- б) Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 20 «Основное производство»;
- в) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- г) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

15. Запись Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 43 «Готовая продукция» означает:

- а) списание производственной себестоимости проданной продукции;
- б) выпуск продукции из производства;
- в) отгрузку продукции покупателям;
- г) возврат продукции покупателем.

16. На списание общепроизводственных расходов растениеводства производится запись:

- а) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;
- б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;
- в) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;
- г) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет «Растениеводство».

17. Под полной фактической себестоимостью проданной продукции понимается:

- а) сметная себестоимость производства и продажи;
- б) фактическая себестоимость производства и продажи;
- в) фактическая себестоимость изготовления продукции.

18. Статьи затрат на производство по экономической однородности подразделяются на:

- а) прямые и косвенные;
- б) постоянные и переменные;
- в) планируемые и непланируемые;
- г) одноэлементные и комплексные.

19. Под косвенными расходами понимаются:

- а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
- б) расходы, связанные с изготовлением двух и более изделий;
- в) расходы, возникшие в структурном подразделении (цехе, участке).

8. Учетные регистры, формы и процедуры бухгалтерского учета

8.1. Учетные регистры, их виды и содержание

Учетные регистры в бухгалтерском учете используются для группировки и регистрации однородных показателей, отраженных в первичных документах, в необходимых разрезах.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта.

Учетные регистры – это совокупность специально разграфленных таблиц, в которых осуществляется группировка и регистрация однородных хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета.

В учетных регистрах информация, содержащаяся в принятых к бухгалтерскому учету первичных документах, фиксируется, оценивается, накапливается и обобщается (систематизируется).

Информация о хозяйственных фактах, имевших место в определенном отчетном периоде (месяц, квартал, полугодие, год), из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты.

Виды учетных регистров

Учетные регистры различаются между собой по характеру бухгалтерских записей, объему содержания операций, внешнему виду и способу записи (строению).

1. По характеру бухгалтерских записей учетные регистры делятся на:

- хронологические,
- систематические
- комбинированные.

В *хронологических регистрах* бухгалтерские записи производятся в календарной последовательности по мере поступления и обработки документов (например, журнал отправки продукции покупателям, книга покупок, регистрационный журнал и т.п.).

В *систематических регистрах* осуществляется группировка хозяйственных фактов по однородному содержанию и соответствию с определенными признаками. Записи составляются на бухгалтерских счетах синтетического и аналитического учета (например, Главная книга).

Комбинированные представляют собой регистры, в которых операции записывают одновременно и в хронологическом, и в систематическом порядке (например, журнал-ордер № 1, 2 и др.).

Систематическая и хронологическая записи (формы регистрации хозяйственных фактов в бухгалтерском учете) объединяются в одном учетном регистре – журнале-ордере, где они дополняют друг друга.

2. По объему содержания операций учетные регистры делятся на:

- регистры синтетического учета;
- регистры аналитического учета.

В *синтетических регистрах* учет ведется общими итоговыми суммами на основании заранее сгруппированной информации только в денежном выраже-

нии с указанием корреспондирующих счетов без пояснительного текста (например, Главная книга, журнал – ордер № 8).

В *аналитических регистрах* записи выполняются подробно с пояснениями по каждому документу в отдельности или по группам однородных документов. Учет ведется в натуральных, трудовых и стоимостных измерителях (например, ведомость движения материалов).

3. По внешнему виду учетные регистры делятся на книги, ведомости машинограммы и карточки.

Книги ведут для учета кассовых операций, покупок, продаж, обобщения общей учетной информации в Главной книге. Характерной особенностью книг является то, что их заполняет один человек. В некоторых книгах все листы не только нумеруются, но и прошиваются и скрепляются печатью и подписью. Примерами таких книг являются кассовая книга, книга учета движения ценных бумаг.

Ведомости представляют собой листы либо отдельные, либо скрепленные между собой. Данные из ведомостей, как правило, переносятся в журналы-ордера. Использование ведомостей делает возможным разделение учетной работы, так как они любым способом могут распределяться между счетными работниками, что облегчает своевременные записи в учетные регистры.

Машинограммы получают при распечатке информации с компьютера или других ЭВМ. Информация может быть сгруппирована как в разрезе аналитических счетов, так и в целом по синтетическим счетам.

Карточки применяются для аналитического учета и группируются по определенным признакам. Карточки ведутся в пределах каждого синтетического счета и регистрируются в специальных реестрах. В отличие от ведомостей карточки, как правило, применяются на ограниченных участках работы. Они используются главным образом для аналитического учета товарно-материальных ценностей, основных средств.

Записи в регистрах бухгалтерского учета могут осуществляться вручную или при помощи вычислительной техники (компьютеров).

4. По способу записи (строению) регистры делятся на:

- *односторонние* – в них показатели расположены в одной стороне и объединены в отдельные графы дебетовых и кредитовых оборотов (например, карточки для учета расчетов, материальных ценностей);

- *двусторонние* – в них счет открывается на двух развернутых страницах: на левой – дебет, на правой – кредит (например, лицевой счет подразделения);

- *многографные* – предназначены для учета операций, суммы которых необходимо учитывать по отдельным элементам, подразделениям, складам и т.п. (например, книга учета затрат и выхода продукции);

- *конткоррентная форма* – используется для учета расчетов с дебиторами и кредиторами в денежном выражении (например, журнал-ордер № 6, ведомость № 5);

- *шахматные регистры* – применяются для отражения сумм по дебету одного счета и кредиту другого счета (например, журналы – ордера № 1, 2).

8.2. Процедура записей в регистры бухгалтерского учета, этапы процедуры, контрольные моменты

Процедура записей в учетных регистрах - это порядок и последовательность выполнения бухгалтерских действий по отражению информации в учетных регистрах.

Техника записей в учетных регистрах. Записи в учетные регистры производятся исключительно на основании оформленных, проверенных, утвержденных документов, в которых проставлена корреспонденция счетов. Записи в учетные регистры (вручную или на ЭВМ) необходимо производить сразу же вслед за проверкой и проставлением корреспонденции в бухгалтерских документах. Необходимо, чтобы каждый хозяйственный факт, оформленный документом, нашел свое отражение в бухгалтерской проводке, составляемой в том или ином учетном регистре.

На основании данных сводных документов (отчетов по кассе, выписок из расчетного счета, авансовых отчетов подотчетных лиц и др.), представляющих собой итог нескольких простых документов, производятся бухгалтерские записи в регистры (учета денежных средств в кассе, на расчетном счете, расчетов с подотчетными лицами и др.).

Окончание записи отмечается на каждом документе путем проставления номера учетного регистра (ведомости, карточки и т.п.), в котором этот документ отражен. Это гарантирует от повторного (ошибочного) включения документа в бухгалтерские проводки.

В конце месяца по итогам оборотов составляют оборотные ведомости с целью текущего контроля данных счетов.

Разноска (запись) операций в учетные регистры производится аккуратно, понятно и кратко. Не допускаются помарки, подчистки, различные неоговоренные исправления цифр и текста.

После проверки правильности записей в регистрах составляется бухгалтерский баланс и другие формы отчетности.

Содержание записей в учетных регистрах определяется их видами, построением и назначением.

Каждый регистр бухгалтерского учета должен содержать все обязательные реквизиты, установленные ч. 4 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическую и (или) систематическую группировку объектов бухгалтерского учета;
- 5) величину денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Указанные элементы в том или ином сочетании встречаются во всех видах и формах учетных регистров как отдельные графы, строки и другие предусмотренные реквизиты.

8.3. Способы выявления и исправления ошибок в учетных записях

В практике бухгалтерского учета применяется **несколько способов проверки итогов записей.**

1. Взаимная система увязки данных учетных регистров. Так, если регистр построен по шахматному принципу, то общий итог по вертикали должен совпадать с итоговой суммой по горизонтали.

2. Для проверки полноты записей можно подсчитать итоговые суммы, учтенные в том или ином учетном регистре, и сопоставить их с общей суммой, подсчитанной по первичным документам (тем самым убедиться в равенстве контрольных итогов).

3. Взаимосверка итоговых сумм в одних бухгалтерских регистрах с аналогичными суммами в других. Дело в том, что некоторые хозяйственные факты учитываются в учетных регистрах дважды в силу оформления одного хозяйственного факта в двух документах, каждый из которых создается в разных инстанциях. Например, получение денежных средств с расчетного счета в кассу владельца счета банк оформляет в выписке из расчетного счета, а предприятие-получатель – в приходном кассовом ордере, и оба документа на один факт фиксируются в двух бухгалтерских проводках. В результате неизбежно появляется повторный счет, поэтому бухгалтерская проводка на сумму денежных средств, поступивших с расчетного счета (валютного, специального и других счетов в банке), составляется и переносится в Главную книгу один раз. В нашем примере – по итоговым данным ведомости № 1 (машинограммы) учета поступления кассовой наличности в текущем отчетном периоде. Эта же сумма, но учтенная в аналитической корреспонденции счетов в регистре учета расходования денежных средств после сверки «открывается» в соответствии с банковским счетом в отдельности.

4. Сверка данных синтетического и аналитического учета.

Обнаруженные ошибки в документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), **исправляются следующим образом:**

1. **Корректирный способ.** Зачеркивается неправильный текст и над зачеркнутой надписью записывается исправленный текст или сумма; зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки в документе должно быть оговорено надписью «Исправлено», подтверждено подписью работников, подписавших документ, также должна быть поставлена дата исправления. *Например*, если в учетном регистре неверно была сделана запись, скажем, вместо 1000 руб. ошибочно было записано 1100 руб., то следует аккуратно одной чертой зачеркнуть 1100 руб., рядом поставить

1000 руб., надписать «Исправлено», проставить дату исправления и скрепить записи подписью ответственного работника, который внес исправление;

2. Способ «красное сторно». Состоит в том, что неправильно составленная корреспонденция счетов или сумма записывается чернилами красного цвета, что в бухгалтерском учете заменяет знак минус, т.е. означает вычитание. Записи красными чернилами можно заменить записью синими или черными чернилами в квадратной рамке, что также означает способ «красного сторно». Этот способ применяется и для записей сумм экономии средств в производстве.

Например, организация оприходовала материалы, полученные от поставщика, на сумму 100 000 руб., отразив их ошибочно бухгалтерской проводкой:

Дебет счета «Товары» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 100 000 руб. – ошибочная запись.

Исправление можно осуществить следующим образом:

Дебет счета «Товары» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –

| |
|--------------|
| 100 000 руб. |
|--------------|

 – «сторно», исправление ошибки.

Дебет счета «Материалы» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 100 000 руб. – верная запись.

3. Способ дополнительной записи. Применяется в случаях, когда сумма хозяйственного факта, записанная в правильной корреспонденции счетов, занижена.

Например, в документах на поступление материальных ценностей от поставщика значится сумма 100 000 руб., а принято к учету только на 80 000 руб. Необходимо сделать дополнительную запись еще на 20 000 руб. в пределах того же отчетного периода, в котором сделана неверная запись:

Дебет счета «Материалы» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 80 000 руб. – первоначально учтенная сумма.

Дебет счета «Материалы» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 20 000 руб. – дополнительная запись.

4. Метод обратных проводок – применяется для исправления неправильных записей на счетах путём составления бухгалтерской проводки, обратной ранее сделанной.

Все ошибки, обнаруженные в бухгалтерском учете, должны быть исправлены в том отчетном периоде, когда они были обнаружены.

8.4. Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета – это совокупность учетных регистров и техника (способ) отражения в них хозяйственных операций.

Организации самостоятельно имеют право выбирать форму бухгалтерского учета в соответствии со своей учетной политикой. Однако в течение отчетного года должна использоваться только одна выбранная форма.

В настоящее время основными формами бухгалтерского учета являются: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная форма учета.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.

Данная форма рекомендуется для организаций с небольшими потоками информации. Заключается в том, что на каждый первичный учетный документ или группу хозяйственных операций, объединенных в сводные документы (накопительные и группировочные ведомости), выписываются *мемориальные ордера*. В мемориальном ордере отражены корреспонденция счетов, краткое содержание операции, суммы и дата составления проводок.

Каждая хозяйственная операция записывается только в одном мемориальном ордере.

Мемориальные ордера записывают в хронологическом порядке в *регистрационный журнал*, который предназначен для нумерации ордеров и контроля за их сохранностью. Правильность записей подтверждается равенством итоговой суммы в регистрационном журнале и оборота за учетный период по синтетическим счетам. Записи мемориальных ордеров группируют в Главной книге.

Аналитический учет ведется в книгах, карточках или на свободных листах. В конце месяца по данным Главной книги составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам. Ее итоги используют при составлении баланса.

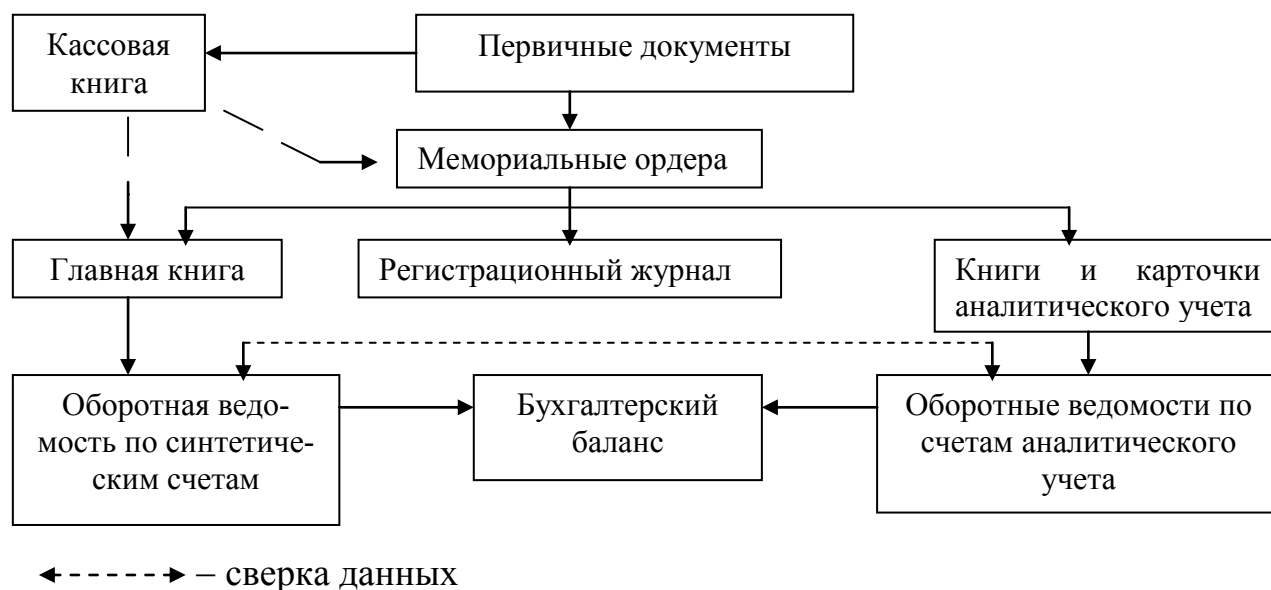


Рисунок 8.1 - Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма учета является несложной и наглядной. Но при этом ей присущ *ряд недостатков*, которые ограничивают ее применение. Основными из них являются: многократность записей одних и тех же данных, разрыв во времени синтетического и аналитического учета, перенесение большей части нагрузки работников на последние дни учетного периода, недостаточная приспособленность для составления бухгалтерской финансовой и производственной (управленческой) отчетности.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

Для журнально-ордерной формы учета характерны следующие особенности:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, которые ведутся по кредиту соответствующих счетов;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- совмещение систематической и хронологической записи.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или группу счетов и имеют свой постоянный номер. Записи в них производят либо из первичных документов или из вспомогательных ведомостей, которые ведутся по дебетовому признаку.

В составе регистров журнально-ордерной формы учета имеются также листки-расшифровки, разработочные таблицы.

Разработочная таблица. Главное ее назначение группировка по счетам и расшифровка по статьям аналитически учета сумм, которые записываются в дебет или кредит соответствующих счетов.

Листок-расшифровка ведется по дебетовому признаку, записи в нем производятся на основании однородных документов за день или несколько дней. На каждый счет по дебету открывается отдельный листок-расшифровка на месяц. Его итоги в конце месяца отражаются в соответствующих ведомостях или журналах-ордерах.

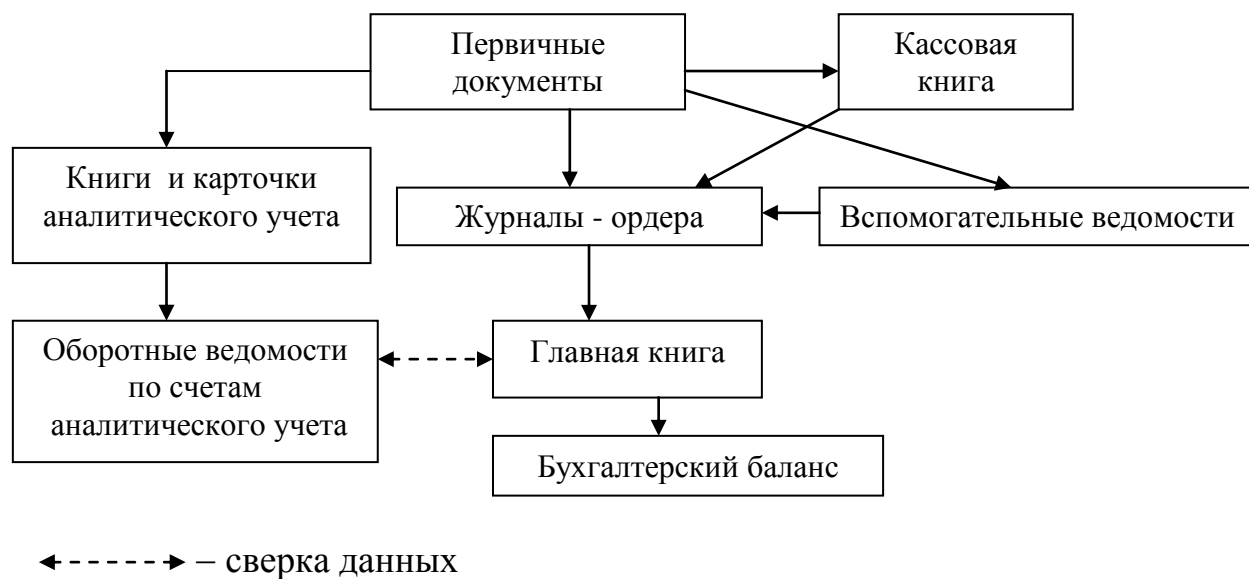


Рисунок 8.2 - Журнально-ордерная форма учета

Преобладающее большинство регистров журнально-ордерной формы учета построено исходя из **двух основных принципов**, характеризующих собой современную технику бухгалтерского учета при ручном его ведении:

- шахматная форма графления учетных регистров;
- линейный способ записи в них хозяйственных операций.

Шахматное построение регистров дает возможность записывать операции по дебету и кредиту счетов за один рабочий прием, при этом сохраняются строгая

последовательность отражения операций. Такое построение регистров позволяет также группировать показатели по двум направлениям одновременно.

Линейно-позиционный способ записи дает возможность организовать аналитический учет параллельно с синтетическим, часто обеспечивает совмещение этих видов учета, устраняет необходимость составления оборотных ведомостей, повышает оперативное значение аналитического учета и т. д.

В конце месяца в этих регистрах подсчитывают итоги, которые используют для записей в журналы-ордера. После подведения итогов за месяц в журналах-ордерах производят взаимную сверку данных журналов-ордеров, а также других регистров. *Окончательные итоги всех журналов-ордеров переносят в Главную книгу*, на основе данных которой составляют баланс и другие формы отчетности.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета.

В настоящее время широкое распространение получило применение персональных электронно-вычислительных машин, что дало возможность автоматизировать рабочее место бухгалтера и в целом процедуру бухгалтерского учета. В результате созданы современные информационные системы (программы для ЭВМ) автоматизации учетно-аналитических процедур в любой организации, что привело к появлению автоматизированной формы бухгалтерского учета (рис. 8.3.).

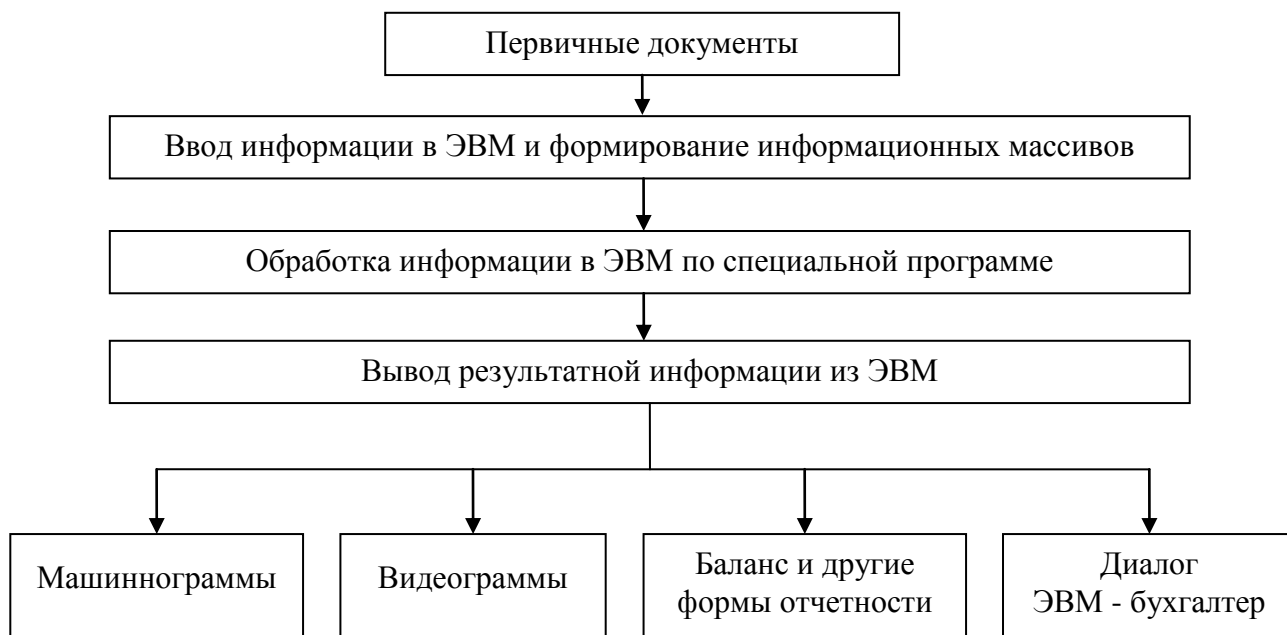


Рисунок 8.3 - Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Прикладные программы автоматизации учетно-аналитических процедур подразделяются **на шесть классов**:

- 1) мини-бухгалтерия;
- 2) интегрированная система бухгалтерского учета;
- 3) инструментальная система (конструктор);
- 4) комплекс автоматизированных рабочих мест (АРМ);
- 5) программы для ведения отдельных участков учета;
- 6) заказные системы.

Мини-бухгалтерия предназначена для предприятий с малым количеством основных средств и небольшой товарной номенклатурой. Путем оформления и обработки бухгалтерских проводок они обеспечивают ведение аналитического и синтетического учетов, упрощенного натурального учета, Главной книги, оборотной ведомости, некоторых журналов-ордеров и ведомостей.

Интегрированная система бухгалтерского учета гарантирует выполнение тех же функций, что и мини-бухгалтерия, но дополняет их широким множеством аналитических признаков натурально-стоимостного и инвентарного учетов за счет усложнения процедур обработки проводок и использования информации, необходимой для расширенного аналитического учета.

Инструментальная система (конструктор) может обеспечить выполнение всех функций, необходимых пользователю, при условии, что он сам сможет настраивать требуемые функции для ведения бухгалтерского учета. Предназначена для бухгалтеров высокой квалификации, владеющих техникой программирования, позволяет создать собственную программу бухгалтерского учета в организации.

Комплекс автоматизированных рабочих мест предназначен для бухгалтерий, имеющих такие участки учета, как учет основных средств, учет товарно-материальных ценностей, учет банковских и кассовых операций, учет готовой продукции, учет расчетов с дебиторами и кредиторами.

Программы для ведения отдельных участков учета имеют самостоятельную ценность в решении отдельных учетных задач.

Заказные системы создаются по индивидуальному проекту заказчика, они не подлежат тиражированию и могут быть отнесены к любому из вышеперечисленных классов.

Автоматизированная программа бухгалтерского учета работает при наличии:

- техники для ввода, обработки и вывода информации;
- техники для передачи данных;
- оргтехники;
- методических и руководящих материалов;
- технической документации;
- грамотно обученного обслуживающего персонала.

Выделяют следующие виды программных продуктов: «1С: Бухгалтерия», «Инфо-Бухгалтер», «БЭСТ», «Парус», «Турбо Бухгалтер», «Галактика», «Инфо-софт», «Финансы без проблем», «КомТех+», «Бухгалтерский конструктор», «Интегратор», «Бухсофт» и др.

Все имеющиеся бухгалтерские программы работают с тем или иным видом журнала регистрации фактов хозяйственной жизни по традиционной схеме: первичные документы – журнал регистрации фактов предпринимательской деятельности – системные отчеты (учетные регистры) – бухгалтерская отчетность. Формирование журнала регистрации фактов предпринимательской деятельности в разных программах осуществляется в следующих вариантах: 1) когда его составление бухгалтер берет полностью на себя; 2) когда используется целый ряд вспомогательных и справочных данных, вплоть до автоматического

написания отдельных блоков, что реализует способность пользователей разной квалификации и опыта.

Большинство прикладных бухгалтерских программ составляется на базе одного из двух следующих принципов:

1) как универсальная программа с механизмом настройки на конкретные особенности организации: «1С: Бухгалтерия», «Инфо-Бухгалтер», «Турбо Бухгалтер», «Финансы без проблем» и др.;

2) как программа с фиксированным количеством готовых решений и ситуаций с механизмом параметрических настроек: «Галактика», «Инфософт», «Парус» [43].

В тоже время применение машинно-ориентированной формы учета обеспечивает: автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность учета; повышает производительность труда; увязку всех видов учета и планирования.

Программное обеспечение должно удовлетворять требованиям универсальности и надежности. Надежность системы позволяет ей быть устойчивой при неправильных командах пользователей, при отказах технических средств. Автоматизированный бухгалтерский учет дополняется информационными системами позволяющими получить оперативную консультацию по налоговому законодательству, по ведению бухгалтерского учета, по методикам заполнения форм отчетности, консультации по правовым вопросам. Российский рынок представлен такими справочно-правовыми системами как: «Консультант-Плюс», «Гарант», «Кодекс», «Референт».

Упрощенную форму учета применяют на малых предприятиях, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров:

- «Книгу учета хозяйственных операций», записи в которой осуществляют *в хронологическом порядке* в течение года (регистр синтетического учета);
- ведомостей учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и т.д.), являющихся регистрами аналитического учета. Первые восемь ведомостей представляют собой счетные таблицы, в которых учитываются соответствующие объекты. Девятая – ведомость **шахматной формы** для синтетического учета.

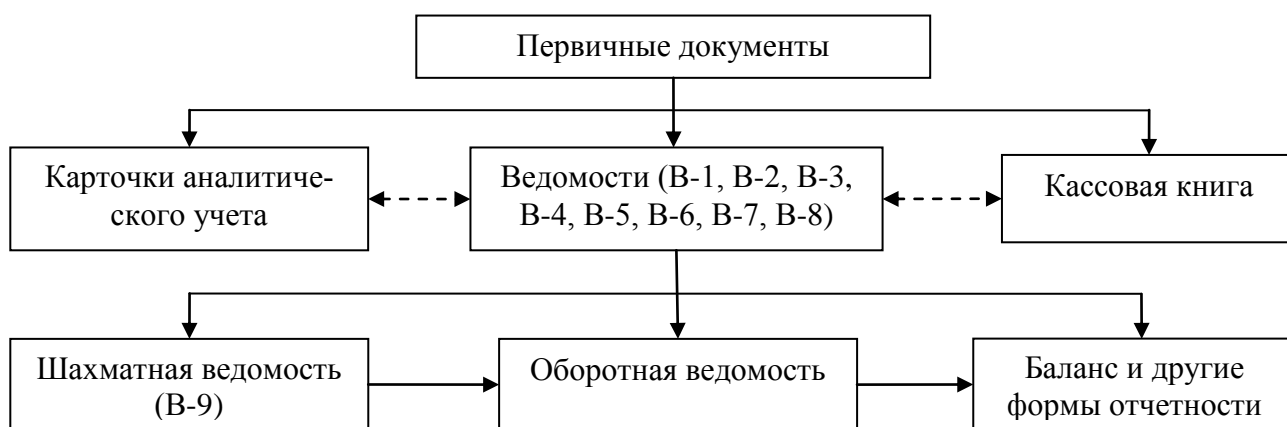


Рисунок 8.4 - Упрощённая форма бухгалтерского учета

Книга учета хозяйственных операций заполняется по данным первичных документов или по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной Книги и ведомостей используются для составления баланса и других форм отчетности.

Практические задания по теме 8

Задание 8.1 На основе данных для выполнения задания выявите допущенную ошибку и исправьте.

Данные для выполнения задания

На предприятие поступили от поставщиков материалы на сумму 74000 руб. В бухгалтерском учете сделана запись:

Д-т сч. 10 «Материалы» - 7400 руб.

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 7400 руб.

Задание 8.2 На основе данных для выполнения задания выявите допущенную ошибку и исправьте.

Данные для выполнения задания

На предприятии списаны семена на посев зерновых на сумму 136000 руб. В бухгалтерском учете сделана запись:

Д-т сч. 25.1 «Общепроизводственные расходы» – 136000 руб.

К-т сч. 10 «Материалы» – 136000 руб.

Задание 8.3 На основе данных для выполнения задания выявите допущенную ошибку и исправьте.

Данные для выполнения задания

4 апреля 20__ г. выдана из кассы по расчетно-платежной ведомости заработная плата, на общую сумму 115000 руб. составлен расходный кассовый ордер № 351. В конце дня кассир в кассовой книге сделал записи:

Таблица 8.1 - Отчет кассира

| Дата | Номер документа | От кого получено или кому выдано | Кор. счет | Приход, руб. | Расход, руб. |
|------------------------|-----------------|---|-----------|--------------|--------------|
| Остаток на начало дня: | | | | 15000 | |
| 04.04 | 350 | завхозу Петрову А.В. | | | 10000 |
| 04.04 | 253 | С расчетного счета по чеку № 410052 | 51 | 120000 | |
| 04.04 | 351 | З/п по расчетно-платежной ведомости № 9 | 70 | | 120000 |
| | | Итого за день: | | 120000 | 130000 |
| Остаток на конец дня: | | | | 5000 | |

Задание 8.4 Исправление ошибок, допущенных в бухгалтерских записях.

На основе данных для выполнения задания доведите плановую себестоимость готовой продукции до уровня фактической производственной себестоимости.

Данные для выполнения задания

В течение года было оприходовано зерно озимой пшеницы в количестве 50000 ц. по плановой себестоимости 180 руб. за 1 ц. В конце года определена фактическая себестоимость продукции, которая составила 150 руб. за 1 ц. зерна.

Задание 8.5 Исправление ошибок, допущенных в бухгалтерских записях.

На основе данных для выполнения задания доведите плановую себестоимость готовой продукции до уровня фактической производственной себестоимости.

Данные для выполнения задания

В течение года было оприходовано молоко в количестве 600 ц. по плановой себестоимости 1800 руб. за 1 ц. В конце года определена фактическая себестоимость молока, которая составила 1950 руб. за 1 ц.

Задание 8.6 Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. заполните кассовую книгу;
2. откройте регистры синтетического учета по счету «Касса»;
3. отразите в журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 согласно кассовой книге операции за месяц.

Данные для выполнения задания

Таблица 8.2 - Остатки на счетах на 1 января 200__ г.

| Номер счета | Наименование счета | Сумма, руб. |
|-------------|--|----------------|
| 01 | Основные средства | 2510000 |
| 02 | Амортизация основных средств | 1089000 |
| 10 | Материалы | 450000 |
| 50 | Касса | 3300 |
| 51 | Расчетные счета | 180000 |
| 60 | Расчеты с поставщиками (кредиторская задолженность) | 329300 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность) | 62000 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | 445000 |
| 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами: дебиторская задолженность кредиторская задолженность | 10000 35000 |
| 80 | Уставный капитал | 1317000 |

Таблица 8.3 - Хозяйственные операции за 20__ г.

| Дата | № документа | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. |
|-------|-------------|--|-------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 03.01 | 1 | Получено с расчетного счета в кассу по чеку № 112450 на хозяйственные расходы | 31000 |
| 03.01 | 1 | Выдано из кассы зам. директора Петрову П.П. под отчет на командировочные расходы | 10000 |
| 04.01 | 2 | Выдано из кассы завхозу Аникину Л.М. под отчет на приобретение хоз. товаров | 15000 |
| 04.01 | 3 | Выдано из кассы под отчет бухгалтеру Прохоровой А.Ю. на приобретение канцтоваров | 2500 |

Продолжение таблицы 8.3

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-------|----|---|--------|
| 04.01 | 2 | Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы инженером Ивановым Р.С. | 320 |
| 05.01 | 3 | Получено с расчетного счета в кассу по чеку № 112451 на выдачу заработной платы и депонированных ранее сумм | 145000 |
| 05.01 | 4 | Выдана из кассы по платежным ведомостям № 1-3 заработная плата рабочим и служащим | 132500 |
| 05.01 | 5 | Выданы из кассы по платежной ведомости заработная плата депонентам | 10000 |
| 08.01 | 6 | Выдано из кассы завхозу Аникину Л.М. под отчет на приобретение письменного стола | 4500 |
| 08.01 | 4 | Сдан в кассу зам. директора Петровым П.П. остаток неиспользованных подотчетных сумм | 710 |
| 08.01 | 5 | Получены в кассу деньги от покупателей и заказчиков в счет погашения задолженности | 42000 |
| 08.01 | 7 | Сданы на расчетный счет деньги, полученные от покупателей и депонированная заработная плата | 44500 |
| 09.01 | 6 | Получено с расчетного счета в кассу по чеку № 112452 на хозяйственные расходы | 40000 |
| 09.01 | 8 | Выдано из кассы под отчет инженеру Иванову Р.С. на командировочные расходы | 3500 |
| 09.01 | 7 | Получены в кассу деньги от работника предприятия в счет возмещения материального ущерба | 800 |
| 09.01 | 9 | Оплачено из кассы ЗАО «Сатурн» за материалы | 12000 |
| 09.01 | 10 | Выдан из кассы заем работнику предприятия на приобретение садового участка | 10000 |
| 09.01 | 11 | Выдано из кассы под отчет зав. фермой Молотову В.С. на общепроизводственные расходы | 2100 |
| 10.01 | 12 | Выданы деньги из кассы главному бухгалтеру Никоноровой Л.Д. под отчет на командировочные расходы | 3000 |
| 10.01 | 13 | Выдан из кассы поставщикам аванс в счет предстоящей поставки ТМЦ | 10000 |
| 10.01 | 8 | Поступила в кассу выручка от продажи продукции | 19400 |
| 10.01 | 14 | Сдана из кассы на расчетный счет выручка от продажи продукции | 19400 |
| 10.01 | 15 | Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы от завхоза Аникина Л.М. | 100 |

Решение задачи осуществите в регистрах бухгалтерского учета, представленных в таблицах 8.4-8.6:

Таблица 8.4- **Кассовая книга по счету 50 «Касса» за январь 20__ г.**

| Дата | Номер документа | От кого получено или кому выдано | Кор. счет | Приход, руб. | Расход, руб. |
|---------------------------|-----------------|----------------------------------|-----------|--------------|--------------|
| Остаток на 01.01.20__ г. | | | | | |
| | | ... | | | |
| Итого за месяц: | | | | | |
| Остаток на 31.01.20__ г.: | | | | | |

**Таблица 8.5 - Журнал-ордер № 1 по кредиту счета «Касса»
за январь 20__ г.**

| Дата или за какие числа | С кредита счета «Касса» в дебет счетов | | | Итого |
|----------------------------|--|----|--------|-------|
| | 51 | 71 | и т.д. | |
| 03 | | | | |
| и т.д. | | | | |
| Итого | | | | |

Таблица 8.6 - Ведомость № 1 по дебету счета «Касса» за январь 20__ г.

| Дата или за какие числа | В дебет счета «Касса» с кредита счетов | | | Итого |
|----------------------------|--|----|--------|-------|
| | 51 | 71 | и т.д. | |
| Сальдо на начало месяца: | | | | |
| 03 | | | | |
| и т.д. | | | | |
| Итого | | | | |
| Сальдо на конец месяца: | | | | |

Задание 8.7 Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. откройте регистр синтетического и аналитического учета по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
2. отразите в журнале-ордере № 6 операции за месяц;
3. посчитайте сальдо на конец месяца.

Данные для выполнения задания

1. Остаток на 1 апреля 20__ г. по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитовый – 41520 руб., в том числе:

- ОАО «Югснаб» – 15400 руб.;
- СПК «Донской» – 4920 руб.;
- ЗАО «Кубань» - 21200 руб.

Таблица 8.7 - Хозяйственные операции апрель за 20__ г.

| Дата | Наименование и номер документа | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. |
|------|--------------------------------|--|----------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | счет-фактура № 425 | Поступили на склад запчасти от ОАО «Югснаб» | 123000 |
| 1 | счет-фактура № 1112 | Приняты к оплате счета ОАО «Западные электросети» за электроэнергию, израсходованную на нужды производства | 45000 |
| 1 | платежное поручение № 52, 53 | Оплачено с расчетного счета: - ОАО «Югснаб» - ЗАО «Кубань» Итого: | 15400 21200 |
| 2 | счет-фактура № 123 | Получен от СПК «Дон» и оприходован молодняк крупного рогатого скота | 24200 |
| 2 | счет-фактура № 241 | Поступили от комбикормового завода и оприходованы на склад комбикорма | 63000 |
| 3 | требование № 451 | Отпущены со склада во вспомогательные производства запчасти для ремонта тракторов | 21000 |

Продолжение таблицы 8.7

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|--------------------------|---|-------|
| 3 | счет-фактура № 178 | Поступили от ЗАО «Кубань» и оприходованы на склад семена подсолнечника | 63800 |
| 5 | платежное поручение № 54 | Перечислено с расчетного счета ЗАО «Кубань» за семена | 63800 |
| 8 | РКО № 285 | Погашена из кассы задолженность СПК «Донской» | 4920 |
| 9 | счет-фактура № 452 | Акцептованы счета Ростоврегионгаз за природный газ, израсходованный на общехозяйственные нужды | 85000 |
| 10 | накладная № 15 | Отпущены со склада на посев семян подсолнечника | 14300 |
| 12 | платежное поручение № 55 | Перечислен с расчетного счета аванс Заводу минеральных удобрений в счет предстоящей поставки суперфосфата | 20000 |
| 15 | счет-фактура № 272 | Поступил на склад суперфосфат от Завода минеральных удобрений | 20000 |

Решение задачи осуществите в таблице следующей формы:

Таблица 8.8 - Журнал-ордер № 6 по кредиту счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за апрель 20 г.

| Дата | Регистрационный номер счета-фактуры | Поставщик | Сальдо на начало месяца | | С кредита счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счетов | | |
|------|-------------------------------------|-----------|-------------------------|--------|--|-----------------------|--------|
| | | | Дебет | Кредит | Материалы | Основное производство | и т.д. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| | | | | | | | |

Продолжение таблицы 8.8

| Итого по кредиту счета 60 | Отметки об оплате | | | | Сальдо на конец месяца | |
|---------------------------|------------------------|----------------|-------|--------------------------|------------------------|--------|
| | Дата и номер документа | Расчетный счет | Касса | Итого по дебету счета 60 | Дебет | Кредит |
| 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
| | | | | | | |

Задание 8.8 Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.

На основе данных для выполнения задания:

1. составьте мемориальные ордера кассовых операций;
2. посчитайте по каждому мемориальному ордеру суммы дебетовых и кредитовых оборотов;
3. составьте регистрационный журнал мемориальных ордеров;
4. составьте Главную книгу по счету «Касса»;
5. составьте оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Данные для выполнения задания

Для решения задачи используйте данные о хозяйственных операциях, приведенных в задании 8.6.

Решение задачи осуществите в регистрах следующей формы:

Таблица 8.9 - Мемориальный ордер № ___

| № операции | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
|------------------|---------------------|-------------------------|--------|-------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| | | | | |
| Итого по ордеру: | | | | |

Таблица 8.10 - Регистрационный журнал мемориальных ордеров за январь 20__ г.

| Номер мемориального ордера | Дата составления ордера | Сумма, руб. |
|----------------------------|-------------------------|-------------|
| 1 | | |
| и т.д. | | |
| Итого: | | |

Таблица 8.11 - Главная книга по счету «Касса» за январь 20__ г.

| Дата | Номер мемориального ордера | Кредит счетов | | | Итого | Дата | Номер мемориального ордера | Дебет счетов | | | Итого |
|-----------------|----------------------------|---------------|----|--|-------|------|----------------------------|--------------|----|--|-------|
| | | 50 | 51 | | | | | 50 | 71 | | |
| 03 | | | | | | | | | | | |
| и т.д. | | | | | | | | | | | |
| Итого за январь | | | | | | | | | | | |

Таблица 8.12 - Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 20__ г.

| Номер мемориального ордера | Дата | Сумма по ордеру | Счет | | Счет | | Итого | |
|----------------------------|------|-----------------|------|-----|------|-----|-------|-----|
| | | | Д-т | К-т | Д-т | К-т | Д-т | К-т |
| Сальдо на 01.01.20__ г. | | | | | | | | |
| Итого: | | | | | | | | |
| Сальдо на 31.01.20__ г. | | | | | | | | |

Контрольные вопросы по теме 8

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. Что представляет собой форма бухгалтерского учета?
6. Сущность упрощенной формы учета.
7. Сущность мемориально-ордерной формы учета.
8. Сущность журнально-ордерной формы учета.
9. Сущность автоматизированной формы учета.
11. Как классифицируют учетные регистры по форме построения?
12. Как классифицируют учетные регистры по характеру записей?
13. Как классифицируют учетные регистры по способу обработки?
14. Что представляют собой сторнировочные проводки?
15. Объясните сущность корректурного способа исправления ошибок.

Тесты для контроля знаний по теме 8

1. Учетные регистры в бухгалтерском учете используются для:

- а) упрощения бухгалтерского учета;
- б) группировки данных в необходимых разрезах;
- в) подготовки данных для обработки с использованием вычислительной техники.

2. Форма бухгалтерского учета – это:

- а) совокупность бухгалтерских регистров;
- б) это совокупность учетных регистров и техника (способ) отражения в них хозяйственных операций;
- в) система структурных элементов, их связь с первичными документами;
- г) способ представления результатной учетной информации.

3. При журнально-ордерной форме учета баланс по данным Главной книги:

- а) составляется;
- б) не составляется.

4. Регистры бухгалтерского учета по объему содержания операций подразделяются:

- а) систематические и аналитические;
- б) синтетические и хронологические;
- в) синтетические, аналитические, комбинированные;
- г) хронологические и аналитические.

5. Регистры бухгалтерского учета по внешнему виду подразделяются на:

- а) книги, карточки, свободные листы (ведомости), магнитные диски;
- б) книги, перфокарты, журналы;
- в) карточки, свободные листы и книги;
- г) книги, магнитные ленты и карточки.

6. При неравенстве дебетовых и кредитовых оборотов по синтетическим счетам ошибку выявляют способом:

- а) выборки;
- б) красного сторно;
- в) дополнительной бухгалтерской записи;
- г) корректурным.

7. Систематические регистры бухгалтерского учета предназначены для:

- а) отражения однородных по экономическому содержанию операций;
- б) подготовки данных для обработки на компьютере;
- в) отражения операций в хронологическом разрезе.

8. Регистры по признаку последовательности регистрации (по характеру бухгалтерских записей) делятся на:

- а) синтетические и аналитические;
- б) синтетические и хронологические;
- в) систематические и аналитические;
- г) хронологические и систематические.

9. Для регистрации хозяйственных операций при мемориально-ордерной форме используются:

- а) регистрационный журнал;

- б) кассовые книги;
- в) вспомогательные ведомости;
- г) инвентаризационные ведомости.

10. Форма бухгалтерского учета на предприятии устанавливается:

- а) Министерством финансов России;
- б) Центральным банком России;
- в) приказом руководителя об учетной политике на год;
- г) главным бухгалтером самостоятельно.

11. Записи по синтетическим и аналитическим счетам в журналах-ордерах размещаются способом:

- а) шахматным; б) линейно-позиционным;
- в) смешанным; г) линейно-позиционным, шахматным, смешанным.

12. Корректировка меньшей суммы на большую при правильной корреспонденции счетов осуществляется способом:

- а) дополнительной бухгалтерской записи;
- б) пунктировки;
- в) корректурным;
- г) красного сторно.

13. Неправильная корреспонденция счетов исправляется способом:

- а) пунктировки; б) красного сторно;
- в) дополнительной бухгалтерской записи; г) корректурным.

14. В основу строения журналов-ордеров положен признак

- а) произвольный; б) кредитовый; в) дебетовый.

15. Процедура записей в учетных регистрах - это:

- а) способ отражения информации в бухгалтерском учете;
- б) порядок и последовательность выполнения бухгалтерских действий по отражению информации в учетных регистрах;
- в) способ представления резульатной учетной информации.

16. Корректировка большей суммы на меньшую осуществляется способом:

- а) дополнительной бухгалтерской записи;
- б) выборки;
- в) красного сторно;
- г) пунктировки.

17. При журнально-ордерной форме учета оборотная ведомость по синтетическим счетам:

- а) составляется; б) не составляется.

18. При журнально-ордерной форме учета дебетовые обороты раскрываются в:

- а) журналах-ордерах;
- б) оборотной ведомости по синтетическим счетам;
- в) Главной книге.

19. Учетные регистры – это совокупность:

- а) специально разграфленных таблиц, в которых осуществляется группировка и регистрация однородных хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета;
- б) ведомостей, книг, первичных документов;
- в) отдельных листов, заверенных руководителем.

9. Основы бухгалтерской отчетности

9.1. Сущность, назначение и виды бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность любой организации является основным источником информации о её деятельности. Составление отчетности представляет завершающий этап учетной работы, в результате которого обобщаются и представляются внутренним и внешним пользователям итоговые сведения, характеризующие имущественное и финансовое положение организации, её финансовые результаты.

Бухгалтерская отчетность - единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, которая составляется на основе данных бухгалтерского учета.

Основная целевая установка, преследуемая при составлении отчетности, - обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных пользователей, такая цель определяется стремлением организации максимально расширить круг пользователей.

Концептуальной основой бухгалтерской отчетности организаций в условиях рынка является формирование отчетных показателей для внешних пользователей. Поэтому бухгалтерская отчетность служит важной предпосылкой эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений. Недостаток информации, представляемой пользователям отчетности, может существенно ограничить приток дополнительного капитала как одного из источников расширения деятельности организации, если деловые партнеры не могут получить интересующие их сведения о финансовой устойчивости, платежеспособности, перспективах развития организации.

Кроме того, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, необходима руководству организации для координации своей деятельности. Изучение бухгалтерской (финансовой) отчетности и её экономический анализ, позволяют выявить резервы, имеющиеся у организации, сформировать и обосновать мероприятия, которые следует предпринять в управленческой деятельности для их реализации.

В современных условиях бухгалтерская отчетность служит, с одной стороны, интересам организации, представляющей итоговую информацию о результатах своей деятельности, а с другой – интересам всех заинтересованных пользователей этой информации (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т.д.).

Бухгалтерская отчетность классифицируется по различным признакам:

1. **По назначению** отчетность бывает:

– *внутренняя (управленческая)* – для руководителей различных уровней управления, составляется по правилам и в сроки, установленные руководством хозяйствующего субъекта;

– *внешняя (финансовая)* – для внешних пользователей (инвесторов, кредиторов, налоговых служб и т.д.), формируется по правилам, установленным государством.

2. В зависимости **от периода составления** отчетность делится на:

– *промежуточную* – составляется нарастающим итогом с начала года (квартал, полугодие, 9 месяцев);

– *годовую* – содержит итоговые показатели деятельности организации за календарный год.

3. **По степени детализации** отчетность бывает:

– *общая* — характеризует хозяйственную деятельность всей организации;

– *специальная* – раскрывает информацию об отдельных направлениях деятельности организации (материально-техническое снабжение, состояние расчетов с дебиторами или кредиторами, продажи по регионам или видам продукции, работ, услуг и т.п.).

4. **По степени обобщения** отчетность бывает:

– *единичная* – охватывает показатели отдельной организации, подразделения, выделенного на отдельный баланс;

– *сводная* – раскрывает объединенные показатели юридического лица, включая филиалы и подразделения, выделенные на отдельный баланс;

– *консолидированная* – раскрывает информацию о группе взаимосвязанных организаций, каждая из которых может быть самостоятельным юридическим лицом (холдинг, финансово-промышленная группа и т.п.).

При составлении и представлении бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться Федеральным законом от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 года. №34н (в ред. от 24.12.2010 № 186н)), Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ/99) (утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. от 08.11.2010 № 142н)), Приказом Минфина России от 02 июля 2010 года № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», а также другими методическими указаниями и рекомендациями Минфина России. Кроме того, необходимо учитывать положения учетной политики организации, которая утверждается руководителем экономического субъекта.

9.2. Состав бухгалтерской отчетности и требования по ее формированию

Согласно ст. 14 ФЗ от 06.12.2011 № 402 –ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность коммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

В качестве приложений к бухгалтерской отчетности выступают:

- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», устанавливается федеральными стандартами.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности утверждены приказом Минфина России от 2 июля 2010 года №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 04.12.2012 № 154н).

Организации, имеющие дочерние общества, составляют и представляют, помимо собственного бухгалтерского отчета, также консолидированную (сводную) отчетность, включающую отчеты своих дочерних обществ. Организации, имеющие филиалы, представительства и иные подразделения, в том числе выделенные на отдельные балансы, включают показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений в показатели форм своей бухгалтерской отчетности. 27 июля 2010 г. президентом РФ был подписан Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», содержащий положение о том, что консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», к ним относятся:

1. Требование достоверности и полноты. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. В бухгалтерском учете это требование выражается в сплошной и непрерывной регистрации всех фактов хозяйственной деятельности в хронологическом порядке. Важным условием для выполнения данного требования является решение самой организации о степени раскрытия отчетной информации. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, она имеет право включать в отчетность дополнительные показатели и пояснения.

2. Требование нейтральности означает, что при формировании отчетной бухгалтерской информации должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей при игнорировании интересов других. К тому же формирование информации в угоду одних, как правило, налоговых органов, приводит к её искажению с точки зрения экономического реального состояния дел организации.

3. Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

4. Требование последовательности, закрепляемое учетной политикой организации, означает постоянство избранных способов (методов) от одного отчетного периода к другому. Изменения принятых способов допускаются в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности, что подлежит обязательному подтверждению обоснованности каждого такого изменения.

5. Требование сопоставимости в бухгалтерской отчетности предусматривает содержание данных, позволяющих осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. При этом если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период по ряду причин, то данные предшествующего периода подлежат корректировке с последующим раскрытием в пояснениях с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

6. Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве *отчетного года* в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным. Для составления бухгалтерской отчетности *отчетной датой* считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяцев для периодической бухгалтерской отчетности). Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

7. Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях). Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме установленных случаев.

Отрицательные (вычитаемые) показатели приводятся в формах отчетности в круглых скобках. Статьи типовых форм отчетности, по которым отсутствуют числовые значения показателей, в формы организации не включаются. Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), вид деятельности, организационно-правовая форма, единица измерения, местонахождение (адрес), дата утверждения, дата отправки.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс.

Практические задания по теме 9

Задание 9.1 На основе данных для выполнения задания определите стоимость основного средства для отражения в бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Данные для выполнения задания

Организация в феврале отчетного года получила безвозмездно от физического лица объект основных средств. Рыночная стоимость данного объекта на день передачи определена в 180 000 руб. В марте объект основных средств введен в эксплуатацию. По объекту основных средств установлен срок полезного использования 6 лет, амортизация начисляется линейным способом.

Задание 9.2 Определите сумму дебиторской задолженности для отражения в бухгалтерском балансе на 01.01.20__ г. и на 31.03.20__ г.

Данные для выполнения задания

Остатки по счетам дебиторов на 01.01.20__ г.

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Авансы выданные» – 80 тыс. руб.,

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 420 тыс. руб.,

75 «Расчеты с учредителями» – 40 тыс. руб.,

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 14 тыс. руб.,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 37 тыс. руб.

Хозяйственные операции за I квартал отчетного года:

1. Поступили от поставщиков материалы – 70 тыс. руб.

2. Зачтен ранее выданный поставщикам аванс – 80 тыс. руб.

3. Отгружена продукция покупателю по ценам реализации, включая НДС – 170 тыс. руб., НДС – 10%.

4. Создан резерв по сомнительным долгам – 18 тыс. руб.

5. Получен от учредителей компьютер в счет вклада в уставный капитал – 40 тыс. руб.

6. Поступила от покупателей оплата за продукцию – 180 тыс. руб.

7. По авансовому отчету списаны командировочные расходы – 8 тыс. руб.

8. Выдано из кассы в подотчет на хозяйственные нужды – 7 тыс. руб.

Задание 9.3 Определите стоимость основных средств для отражения в бухгалтерском балансе по состоянию на 01.01.20__ г. и на 31.06.20__ г.

Данные для выполнения задания

Состав основных средств организации на 01.01.20__ г.

Сооружения:

- первоначальная стоимость – 1150 тыс. руб.
- амортизация – 870 тыс. руб.
- срок полезного использования – 12 лет.

Силовые машины и оборудование:

- первоначальная стоимость – 1100 тыс. руб.
- амортизация – 420 тыс. руб.
- срок полезного использования – 10 лет

Инвентарь:

- первоначальная стоимость – 900 тыс. руб.
- амортизация – 300 тыс. руб.
- срок полезного использования – 3 года.

Хозяйственные операции по движению основных средств за I квартал

1. В марте куплено оборудование, первоначальная стоимость которого составила 90 тыс. руб., срок полезного использования – 3 года.

2. В апреле списан инвентарь, первоначальная стоимость которого составила 30 тыс. руб., амортизация – 29 тыс. руб. Начисление амортизации производилось линейным способом.

Контрольные вопросы по теме 9

1. Что представляет собой отчетность?
2. Что является основанием составления отчетности?
3. Назовите основные целевые установки бухгалтерской отчетности.
4. По каким признакам классифицируется бухгалтерская отчетность?
5. Назовите состав бухгалтерской отчетности коммерческой и некоммерческой организации.
6. Какие требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?
7. Назовите основные нормативные акты, регулирующие порядок составления бухгалтерской отчетности.
8. Назовите периодичность и сроки предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.
9. Что понимается под достоверностью и полнотой отчетности?
10. Что понимается под нейтральностью отчетности?
11. Что понимается под целостностью бухгалтерской отчетности?
12. Что подразумевают требования последовательности и сопоставимости?
13. Что подразумевает требование соблюдения отчетного периода?
14. Что подразумевает требование правильного оформления бухгалтерской отчетности?

Тесты для контроля знаний по теме 9

1. Что входит в состав годовой бухгалтерской отчетности в России:

а) бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу;

- б) отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств;
- в) бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к ним, аудиторское заключение, если организация в соответствии с федеральным законодательством подлежит обязательному аудиту.

2. Профессиональные организации работников относятся:

- а) к внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности с прямым финансовым интересом;
- б) к внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности с косвенным финансовым интересом;
- в) к внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности без финансового интереса;
- г) к внутренним пользователям.

3. Числовые показатели, представляемые в отчетных формах, должны быть приведены:

- а) только за отчетный год;
- б) за период с начала деятельности;
- в) как минимум за два года последовательных отчетных периода.

4. Как можно сформулировать определение бухгалтерской финансовой отчетности:

- а) как систему данных о результатах производственно – хозяйственной деятельности организации, сформированных на базе статистической, оперативной отчетности и данных бухгалтерского учета;
- б) как единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета;
- в) как систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым можно судить о финансовом состоянии организации и эффективности ее деятельности.

5. По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности можно установить:

- а) степень финансовой устойчивости организации;
- б) квалификационный состав работников организации;
- в) величину собственных средств организации;
- г) совокупность имущества, не принадлежащего организации на праве собственности.

5. Отчетным периодом для бухгалтерской (финансовой) отчетности является:

- а) временной период, в течение которого формируются показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) временной период, в течение которого собственники (акционеры, участники, учредители) утверждают бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- в) временной период, за который организация составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- г) временной период, за который организация составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с законодательными и нормативными документами.

б. В зависимости от периода, по итогам которого формируются отчетные данные, бухгалтерская (финансовая) отчетность подразделяется на следующие виды:

- а) индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;*
- б) промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;*
- в) годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность;*
- г) консолидированную (сводную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность.*

7. Консолидированная финансовая отчетность составляется, когда в состав организации входят:

- а) производственные подразделения;*
- б) дочерние общества;*
- в) зависимые общества;*
- г) филиалы.*

8. Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливаются:

- а) организацией самостоятельно;*
- б) Министерством финансов РФ;*
- б) Министерством финансов РФ совместно с Росстатом.*

9. Достоверной считается бухгалтерская (финансовая) отчетность, если она сформирована в соответствии:

- а) с положениями учетной политики организации;*
- б) правилами нормативных актов по бухгалтерскому учету;*
- в) законодательством по бухгалтерскому учету;*
- г) Международными стандартами финансовой отчетности.*

10. Форматом представления числовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- а) рубли;*
- б) тысячи рублей;*
- в) миллионы рублей;*
- г) рубли и копейки.*

11. Сроком, установленным для представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации, является:

- а) 3 месяца по окончании отчетного года;*
- б) 60 дней по окончании отчетного года;*
- в) 90 дней по окончании отчетного года;*
- г) 120 дней по окончании отчетного года;*
- д) 2 месяца по окончании отчетного года.*

10. Учетная политика и организация бухгалтерского учета

10.1. Понятие, значение и функции учетной политики

Учетная политика (УП) организации – принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Согласно ст. 8 нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ «Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами».

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Учетная политика является важным инструментом, регулирующим методологические и организационные основы учета в организации.

Значение учетной политики в организации всего учетного процесса крайне велико. Это связано с тем, что действующие нормативно-правовые акты в ряде случаев допускают выбор юридическим лицом способа организации учета из нескольких, определенных соответствующим нормативно-правовым актом, а иногда даже устанавливают обязанность разработать соответствующий порядок самостоятельно. *В этой связи учетная политика организации выполняет сразу несколько функций.*

Во-первых, учетная политика представляет собой руководство по организации и ведению учета внутри предприятия – это правила, установленные для всех работников организации, принимающих участие в учетном процессе. Данная функция приобретает особую актуальность для организаций, имеющих обособленные подразделения, самостоятельно ведущие учет результатов своей финансово-хозяйственной деятельности. В этом случае качественная учетная политика часто выступает единственным способом надлежащей организации унифицированного учета.

Во-вторых, грамотно сформированная учетная политика – это очень весомый аргумент для предотвращения или, по крайней мере, решения в свою пользу споров с налоговыми органами.

В-третьих, учетная политика – это мощный инструмент оптимизации. Учетная политика может обеспечивать не только оптимизацию налогообложения, но и в очень многих случаях оптимизацию учетного процесса с точки зрения снижения его трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации и т.п.

Данные бухгалтерского учета служат основой для формирования публичной бухгалтерской отчетности, по которой, в свою очередь, все заинтересованные пользователи, собственники (учредители, акционеры), инвесторы, кредиторы (включая банки) – будут судить о финансовом состоянии и эффективности деятельности организации.

Содержание учетной политики оформляется специальным внутренним документом – приказом об учетной политике. Главный бухгалтер организации составляет этот документ (с ежегодным уточнением) и несет ответственность за его формирование. Руководитель организации утверждает приказ об учетной политике и несет ответственность за его содержание и исполнение.

Вновь созданные организации, а также организации, возникшие в результате реорганизации, должны оформить учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица, хотя утвержденная учетная политика считается применяемой прямо со дня государственной регистрации юридического лица.

Бухгалтерское законодательство выдвигает определенные требования не только к формату бухгалтерской отчетности, но и к содержанию ее показателей, и формулирует некоторые постулаты, основополагающие принципы, которые должны быть учтены при подготовке учетной политики и организации бухгалтерского учета в каждой конкретной организации.

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» представлены две группы таких принципов - допущения и требования.

Каждое из требований и допущений влияет на порядок признания, оценки, учета различных объектов и хозяйственных операций.

Если учетная политика составлена с соблюдением всех допущений и требований, исполнение ее положений при организации и ведении бухгалтерского учета должно обеспечить высокое качество информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности организации.

Изменение учетной политики производится в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

По этим критериям главный бухгалтер организации может определить, есть ли необходимость принимать новую учетную политику на текущий год. Изменение учетной политики должно быть разумным и обоснованным.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации. Это значит, что при возникновении таких фактов уточнение учетной политики можно производить и в течение календарного года. К числу таких фактов можно отнести, приобретение объектов основных средств, относящихся к группе, которая ранее в организации отсутствовала.

При внесении изменения в учетную политику необходимо оценить в денежном выражении степень влияния, которое окажет это изменение на финансовое положение, финансовые результаты, движение денежных средств организации. При существенном характере такого влияния ПБУ 1/2008 предусматривает следующую схему отражения изменений в учете и отчетности (рис. 10.1).

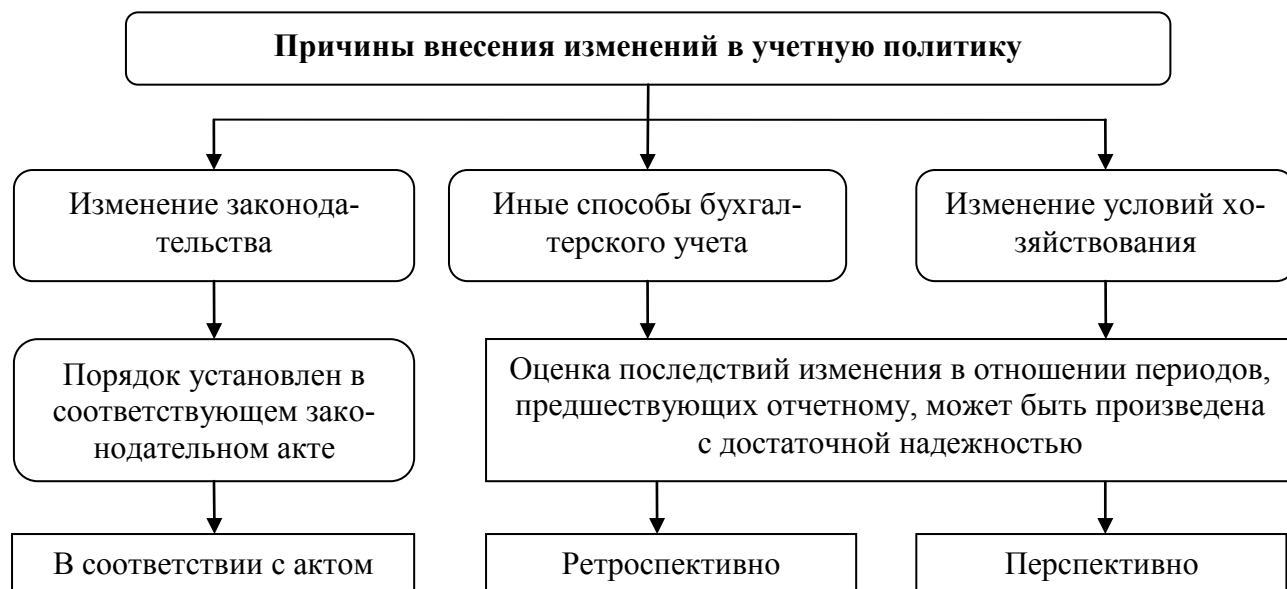


Рисунок 10.1 - Схема отражения изменений в учете и отчетности на основе ПБУ 1/2008

Пунктом 12 ПБУ 1/2008 специально оговорено, что изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

После изменения учетной политики в бухгалтерскую отчетность вносятся изменения - либо предусмотренные законодательным актом, либо ретроспективные изменения, учитывающие, как повлияло бы изменение на прошлые отчетные периоды, если бы оно применялось.

Когда изменения учетной политики не обусловлены изменениями законодательной или нормативной базы, последствия изменений должны быть рассчитаны и отражены в отчетности минимум за два года [28].

В п. 15 ПБУ 1/2008 минимальный период, за который производится указанный расчет, исключается, но вводится понятие «*ретроспективное отражение*» (последствий изменений в учетной политике), то есть отражение пересчитанных показателей за максимально возможный период времени. При этом устанавливается только одно ограничение по продолжительности периода: «за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью». Иначе говоря, предлагается производить перерасчеты до тех пор, пока имеются необходимые данные. На практике это означает, что максимальная продолжительность указанного периода ограничивается пятью годами.

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», которая производится за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период. Корректируются также значения показателей бухгалтерской отчетности, связанных со статьей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период. Корректировка производится так, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

При ретроспективном изменении учетной политики корректируются значения показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала, которые связаны со статьей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Перспективное отражение применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа. Бухгалтерское законодательство содержит принцип рациональности, упомянутый в п. 6 ПБУ 1/2008, который предполагает, что польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации. Изменения учетной политики на предшествующий год должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерской отчетности отчетного года.

В п. 21 ПБУ 1/2008 определена информация, которую организация должна раскрывать в случае изменения учетной политики. В состав данной информации входят:

- причина изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытке) на акцию;
- сумма соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

10.2. Методические, организационные и технические аспекты учетной политики

Выбор учетной политики зависит от особенностей деятельности организации: технологического процесса, квалификации счетных работников, уровня автоматизации учета и других факторов. Принятые варианты учета по соответствующим его разделам отражаются в приказе об учетной политике.

С 2002 г. рекомендуется Положение об Учетной политике предприятия

оформлять в виде двух самостоятельных распорядительных документов (приказов, положений и т.п.). Первый документ посвящен учетной политике предприятия в области собственно бухгалтерского учета. Второй документ – учетной политике в области налогообложения.

Принятая учетная политика организации должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского учета. Для этого она должна охватывать все аспекты учетного процесса: организационный, технический и методический.

Организационный аспект раскрывает, как реализуются способы ведения бухгалтерского учета с точки зрения построения бухгалтерской службы, ее места в системе управления, взаимосвязи и взаимодействие с другими элементами и звеньями системы управления, взаимосвязи с другими структурными подразделениями организации, распределения функциональных обязанностей в бухгалтерии. Основными организационными элементами учетной политики являются организационная форма бухгалтерской службы, структура бухгалтерской службы, выделение подразделений на отдельный баланс, порядок организации системы учета, отчетности и контроля.

Технический аспект показывает, как применяются эти же способы в учетных регистрах, схемах отражения на счетах бухгалтерского учета. Технический аспект предполагает следующие составляющие учетной политики: рабочий план счетов бухгалтерского учета, выбранная форма бухгалтерского учета, технология обработки учетной информации и документооборот, формы первичной документации и внутренней отчетности, организация составления бухгалтерской отчетности для внешних пользователей, порядок утверждения и представления бухгалтерской отчетности, порядок организации и проведения инвентаризации имущества и обязательств.

Методический аспект учетной политики предполагает разные способы оценки и учета имущества и обязательств, начисления амортизации разными методами по различным видам имущества, методы исчисления прибыли, дохода и др. Приказ об учетной политике должен содержать описание существенных способов ведения учета.

В п. 18 ПБУ 1/2008 перечислены те способы ведения бухгалтерского учета, которые организация должна утвердить в учетной политике, это способы:

- амортизации основных средств;
- амортизации нематериальных и иных активов;
- оценки материально-производственных запасов;
- оценки товаров;
- оценки незавершенного производства и готовой продукции;
- признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- другие существенные способы.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания, о применении которых пользователи бухгалтерской отчетности не имеют возможности достоверно оценить финансовое положение организации (п. 17 ПБУ 1/2008).

На основании данных бухгалтерского учета, сформированных на базе положений учетной политики, разрабатываются и принимаются различные управленческие решения, основной целью которых выступает обеспечение прибыльности функционирования предприятия. Поэтому при грамотном подходе к составлению учетной политики можно добиться весьма существенного повышения эффективности работы сельскохозяйственного предприятия, а также оптимизировать его налогообложение.

10.3. Принципы и значение организации бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительной работ, объем и содержание отчетности.

По закону ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций на сельскохозяйственном предприятии, как и в других сферах деятельности, несет руководитель. Он назначает главного бухгалтера, который, в свою очередь, несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, проводит контроль за рациональным использованием ресурсов и руководит бухгалтерской службой.

При постановке бухгалтерского учета руководитель и главный бухгалтер организации имеют право:

- самостоятельно устанавливать организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
- определять форму и методы бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
- разрабатывать систему внутрипроизводственного управленческого учета, отчетности и контроля;
- формировать в установленном порядке учетную политику организации.

В соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Руководитель должен создать необходимые условия для правильного веде-

ния бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений. *Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.*

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план инвентаризации; План счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности бланках.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам.

В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним пользователем, во второй — по отчетности, получаемой от отдельных подразделений предприятия.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

10.4. Централизация и децентрализация бухгалтерского учета

Организационная структура бухгалтерской службы зависит, прежде всего, от организационной структуры самой организации, поскольку в состав могут входить филиалы, представительства, обособленные подразделения.

Под **структурой бухгалтерского аппарата** понимаются состав и соподчиненность взаимосвязанных организационных единиц или звеньев бухгалте-

рии, выполняющих различные функции, т.е. деление аппарата бухгалтерии на составные части на основе принципов разделения труда.

В современных условиях сложились **три основных типа организации структуры бухгалтерии**: линейная (иерархичная), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейной структуре бухгалтерии ее работники подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Данная структура предусматривает централизацию бухгалтерского учета.

При централизованной форме вся учетная работа проводится в центральной бухгалтерии, т.е. подразделения не составляют не только внутренние балансы, но и бухгалтерские регистры, а в установленные графиком сроки документооборота сгруппированные первичные документы передаются в центральную бухгалтерию (рис. 10.2).

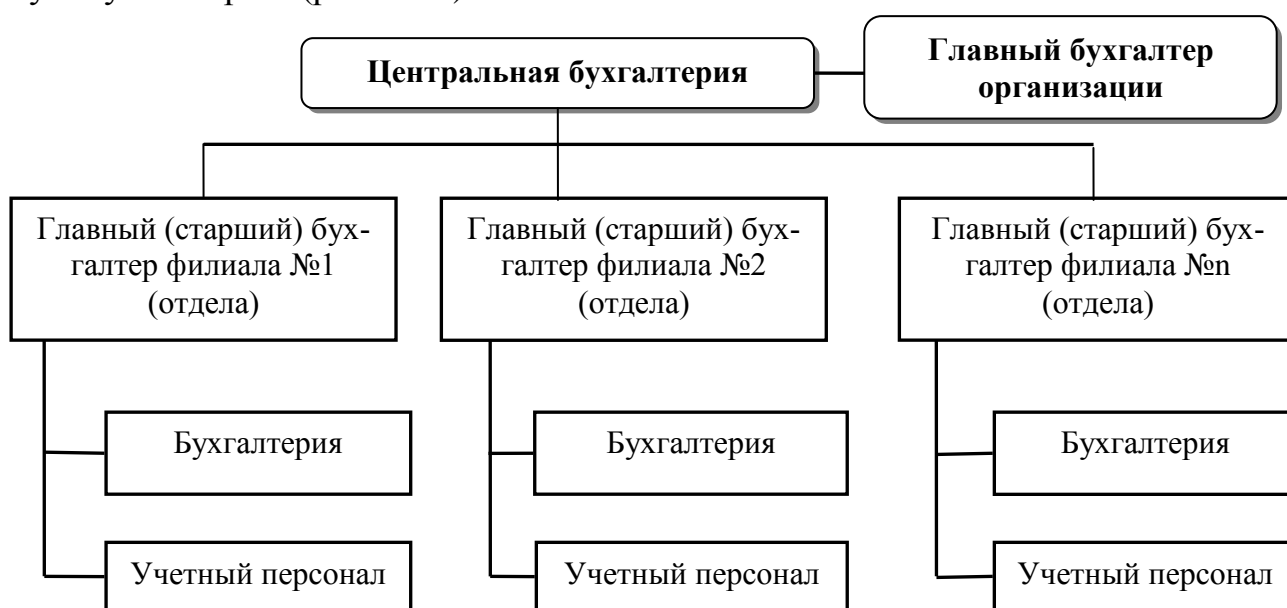


Рисунок 10.2 - Схема централизованной организации учета

Децентрализация бухгалтерского учета, состоит в том, что в отдельных бизнес-единицах не только оформляются первичные документы, но и ведется синтетический и аналитический учет, составляются бухгалтерские балансы и отчеты, которые сдаются в главную бухгалтерию.

Децентрализация учета используется там, где она неизбежна в силу территориальной или оперативно-управленческой обособленности подразделений и служб организации.

При вертикальной структуре бухгалтерии создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Персонал бухгалтерии подчиняется непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Данная модель структуры бухгалтерии применяется в средних и крупных предприятиях (рис. 10.3).

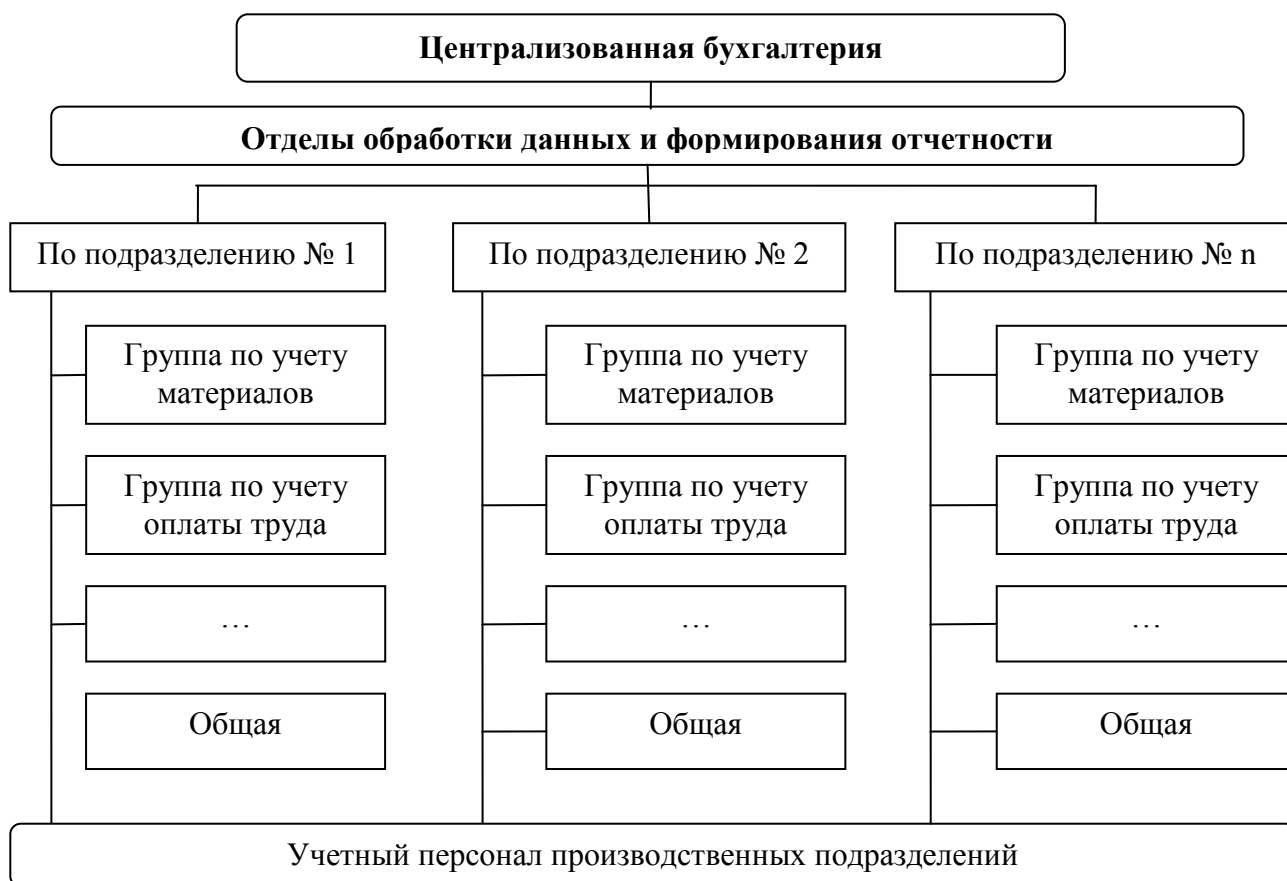


Рисунок 10.3 - Схема децентрализованной организации бухгалтерского учета (по вертикали)

В самих бухгалтерских службах могут выделяться следующие группы по участкам учетной работы:

- материальная, ведущая учет по МПЗ, их поступлению и выбытию, хранению и использованию;
- расчетов по оплате труда, осуществляющая учет расчетов с работниками, бюджетом, с государственными внебюджетными фондами и т. п.;
- производственно-калькуляционная - ведет учет затрат, осуществляет калькулирование себестоимости продукции и готовит производственный отчет;
- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализацию;
- общая, ведущая учет по остальным операциям. На крупных предприятиях также могут выделяться группы учета по основным средствам, денежным средствам, расчетам с поставщиками и подрядчиками.

При функциональной (комбинированной) организации структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы, кроме того, в ее структуру могут быть включены секторы внутреннего аудита, управленческого и налогового учета или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности (рис. 10.4).

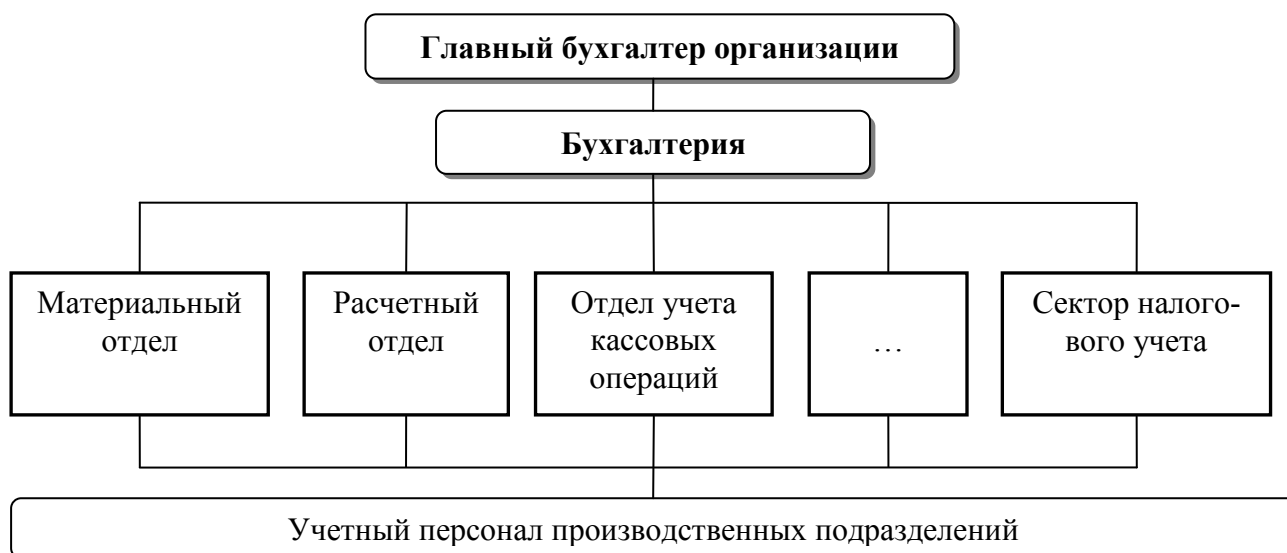


Рисунок 10.4 - Схема комбинированной организации бухгалтерского учета по участкам учетной работы

При комбинированной организации структуры бухгалтерии права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений бухгалтерий, которые самостоятельно распоряжаются в пределах установленной компетентности. Такая форма организации аппарата бухгалтерии применяется в особо крупных организациях и в производственных объединениях.

Бухгалтерия как система хозяйственного учета в правовом отношении выполняет двудединую роль. С одной стороны, она юридически обязана быть, т.е. без обязательства вести бухгалтерский учет организации не имеет права на существование. С другой – бухгалтерия является одной из служб управления, обязанной следить за соблюдением действующего законодательства, прежде всего хозяйственного, трудового и налогового. Только законные сделки и операции подлежат отражению в бухгалтерском учете.

Эффективному управлению предприятием, тесному взаимодействию всех подразделений и служб, исключению дублирования в работе способствует разработка нормативных документов регламентирующих деятельность, четко определяющих функции, права, обязанности каждого подразделения, а также отдельных исполнителей с учетом специфических особенностей их деятельности. К числу таких документов относятся положения об отделах и службах предприятия и должностные инструкции работников, согласно которым определяются роль подразделений в системе управления предприятием, основные задачи, обязанности, права, ответственность исполнителей за выполняемую работу.

Положение о бухгалтерии должно быть утверждено руководителем организации. Срок действия его действия не ограничен, но его содержание может быть изменено после реорганизации организации, переименования или изменения структуры бухгалтерии. После внесения изменений в Положение о бухгалтерии оно должно быть вновь утверждено приказом руководителя организации.

10.5. Процедуры бухгалтерского учета. Этапы процедуры и контрольные моменты

Под *процедурой бухгалтерского учета* понимается логически выдержанная строгая последовательность выполнения бухгалтерских действий по отражению информации в процессе регистрации, накопления и обработки учетных данных с целью формирования финансовой отчетности и управленческих сводок.

Процедура предусматривает следующие этапы: инвентарь, вступительный баланс, журнал, Главная книга, оборотная ведомость и заключительный баланс.

Этапы организационного периода

Инвентарь — перечень, во-первых, имущества, которым владеет и распоряжается экономический субъект; во-вторых, долгов перед ним; в третьих, обязательств по признанным долгам перед различными физическими или юридическими лицами.

Стоимость нетто-активов, исчисленная по инвентарю, применяется при формировании вступительных балансов, составляемых для организаций, которые по каким-то причинам не вели учет с момента начала деятельности. Аналогично строится восстановительный баланс в тех случаях, когда организации нарушают принцип непрерывности бухгалтерского учета: допускают «провалы» в последовательности отражения фактов хозяйственной жизни, например утеря, хищение или уничтожение в случае пожара или стихийных бедствий значительного количества оправдательных документов, возобновить которые не представляется реальным.

Вступительный (организационный) баланс согласно принципу непрерывности ведения бухгалтерского учета должен строиться по регистрационному документу – уставу. Инициализация бухгалтерского учета экономического субъекта по времени совпадает с датой регистрации устава. Уравнение двойственности отличается упрощенным видом:

$$\text{Активы} = \text{Капитал собственника}$$

В приведенной формуле отсутствуют обязательства экономического субъекта перед вторыми и третьими лицами, так как на данный момент времени производственно-хозяйственная и финансовая деятельность еще не велась, капитал собственников не внесен, а только объявлен, обязательства (кредиторская задолженность) не образовались и налицо обязательства (дебиторская задолженность) учредителей по взносам в уставный капитал. Следовательно, для организаций, строящих вступительный баланс по уставу в момент организации экономического субъекта, инвентарь должен содержать только перечень обязательств (долгов перед организацией) по взносам учредителей в уставный капитал и перечень имущества, реально внесенного участниками на момент регистрации устава. Вступительный баланс строится по формуле, аналогичной :

Имущество, реально внесенное + Дебиторская задолженность участников = Капитал собственника авансированный

Этапы процедуры, выполняемые в каждом отчетном периоде

Информационную основу **начального баланса** на новый отчетный период составляют данные заключительного баланса на конец предшествующего периода, а для вновь созданных предприятий начальный баланс совпадает со вступительным.

На основании данных баланса на начало отчетного периода открываются постоянные счета с явно выраженным сальдо. Данные статей баланса, расположенные в левой его стороне (активы), переносятся как начальное сальдо на левую сторону (в дебет) счетов активов, а данные, отраженные на правой стороне баланса (в российской интерпретации – в пассиве), помещаются на правую сторону (в кредит) счетов капитала и обязательств.

Следующий этап процедуры можно отнести к механическим, не творческим – это перенос в *журнал* записей (журнал регистрации фактов хозяйственной жизни) из первичных документов, служащих оправдательной основой для регистрации данных бухгалтерского учета. Все факты хозяйственной жизни регистрируются в журнале по мере их возникновения в хронологическом порядке.

Регистрация в журнале называется *хронологической записью*.

Главная книга – совокупность бухгалтерских счетов, открываемых в организации в течение отчетного периода; основная часть бухгалтерской информационной системы, в которой отражаются все объекты бухгалтерского наблюдения, обеспечивающие производственно–хозяйственную и финансовую деятельность (активы, капитал и пассивы), и объекты, ее составляющие (хозяйственные и финансовые процессы и их результаты), а также последствия свершившихся фактов хозяйственной жизни.

Главная книга как этап процедуры бухгалтерского учета тоже относится к механическим этапам – это перенос хозяйственных фактов из журнала регистрации на счета Главной книги. Цель этапа – систематизировать бухгалтерские записи (отразить системно), ранее зарегистрированные в хронологическом порядке. В конце отчетного периода по счетам Главной книги подсчитывают обороты (сумма всех показателей по дебетовой или кредитовой стороне) и выводится предварительный показатель конечного сальдо. Бессальдовые счета (временные, переменные и транзитные) закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

10.6. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

Главный бухгалтер относится к категории руководителей организации, поэтому принимается на работу и увольняется директором.

В новом Федеральном законе № 402 «О бухгалтерском учете» сказано, что в открытых акционерных обществах, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением

кредитных организаций) главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- 1) иметь высшее профессиональное образование;
- 2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее 3-х лет из последних 5 календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита - не менее 5 лет из последних 7 календарных лет;
- 3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

- 1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

- 2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Главный бухгалтер обязан:

1. Осуществлять организацию бухгалтерского учета производственно-финансовой деятельности предприятия и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности организации.
2. Формировать в соответствии с требованиями бухгалтерского учета учетную политику исходя из структуры и особенностей деятельности организации, необходимости обеспечения ее финансовой устойчивости.

3. Возглавлять работу по подготовке и принятию рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни и внутренней бухгалтерской отчетности.

4. Обеспечивать порядок проведения инвентаризации. Осуществлять контроль за проведением инвентаризаций основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

5. Контролировать проведение фактов хозяйственной жизни, соблюдение технологии обработки бухгалтерской информации и порядка документооборота. Организовывать составление годового отчета, проверять его достоверность и своевременно представлять в соответствующие организации.

6. Обеспечивать рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях и в его подразделениях на основе максимальной централизации учетно-вычислительных работ и применения современных технических средств и информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля.

7. Обеспечивать формирование и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской информации о деятельности предприятия, его имущественном положении, доходах и расходах. Обеспечивать защиту информационных ресурсов, содержащих собственные сведения ограниченного доступа и полученных от других организаций.

8. Обеспечивать разработку и осуществление мероприятий, направленных на укрепление финансовой дисциплины. Организовывать учет финансовых, расчетных и кредитных операций. Обеспечивать законность, своевременность и правильность оформления документов.

9. Организовывать учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни, поступающих основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств. Организовывать своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, связанных с их движением. Организовывать учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ (услуг), результатов хозяйственно-финансовой деятельности предприятия.

10. Обеспечивать составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ (услуг).

11. Обеспечивать расчеты по заработной плате и своевременную ее выплату. Осуществлять контроль за расходованием фонда оплаты труда. Осуществлять контроль за установлением должностных окладов работникам предприятия.

12. Обеспечивать правильное начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, платежей во внебюджетные фонды, в банковские учреждения, средств на финансирование капитальных вложений. Осуществлять контроль за соблюдением порядка оформления первичных и бухгалтерских документов, расчетов и платежных обязательств.

13. Организовывать проведение проверок организации бухгалтерского учета и отчетности, а также документальных ревизий в структурных подразделениях предприятия.

14. Участвовать в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета в отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, устранения потерь и непроизводительных затрат.

15. Принимать меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства. Участвовать в оформлении материалов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей, обеспечивать передачу в необходимых случаях этих материалов в следственные и судебные органы.

16. Осуществлять взаимодействие с банками по вопросам размещения свободных финансовых средств на банковских депозитных вкладах (сертификатах) и приобретения высоколиквидных государственных ценных бумаг. Осуществлять контроль за проведением учетных операций с депозитными и кредитными договорами, ценными бумагами.

17. Вести работу по обеспечению строгого соблюдения финансовой и кассовой дисциплины, смет административно-хозяйственных и других расходов, законности списания с бухгалтерских балансов недостатков, дебиторской задолженности и других потерь, сохранности бухгалтерских документов, а также оформления и сдачи их в установленном порядке в архив.

18. Участвовать в разработке и внедрении рациональной плановой и учетной документации, прогрессивных форм и методов ведения бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники. Обеспечивать составление баланса и оперативных сводных отчетов о доходах и расходах средств, об использовании бюджета, другой статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы.

19. Сообщать руководителю предприятия обо всех выявленных недостатках в работе бухгалтерии предприятия, его структурных подразделений с обязательным объяснением причин их возникновения, а также предложением способов их устранения.

20. Разрабатывать должностные инструкции подчиненных ему работников и принимать меры по обеспечению их исполнения.

21. Согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц. Проводить инструктаж материально ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении.

22. Организовывать управление движением финансовых ресурсов предприятия и регулирование финансовых отношений, возникающих между хозяйствующими субъектами в условиях рынка, в целях наиболее эффективного использования всех видов ресурсов в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг) и получения максимальной прибыли.

23. Определять источники финансирования производственно-хозяйственной деятельности предприятия, включающие бюджетное финансирование, краткосрочное и долгосрочное кредитование, выпуск и приобретение ценных бумаг, лизинговое финансирование, привлечение заемных и использование собственных средств, проводить исследование и анализ финансовых рынков, оценивать возможный финансовый риск применительно к каждому источнику средств и разрабатывать предложения по его уменьшению.

24. Осуществлять инвестиционную политику и управление активами предприятия, определять их оптимальную структуру, подготавливать предложения по замене, ликвидации активов, следить за портфелем ценных бумаг.

25. Представлять по требованию ревизионной комиссии предприятия или контрольно-ревизионной службы со стороны (аудиторская проверка) разъяснения по вопросам, возникающим в ходе ревизии, связанным с производственно-хозяйственной и финансовой деятельностью предприятия.

26. Поддерживать уровень квалификации, необходимый для надлежащего исполнения должностных инструкций. Соблюдать правила делового общения, служебную субординацию.

27. Организовывать проведение сегментации рынка, определять состав потребителей и их покупательные мотивы. Организовывать и проводить анализ, прогноз и оценку потенциальных возможностей продаж, имеющихся товаров и уровня удовлетворения спроса потребителей.

28. Управлять анализом, оценкой и прогнозированием тенденций изменения потребительских свойств товаров, сервисного, эстетического и психологического обеспечения. Участвовать в анализе объема продаж товаров, уровня удовлетворения спроса потребителя на них, выявлять аспекты неудовлетворения спроса в соответствующих сегментах рынка.

29. Планировать и организовывать работы по выявлению новых сегментов и ниш рынка, а также новых рынков. Организовывать и изучать: коммерческую деятельность на рынке; конкурентную борьбу; бизнес. Участвовать в определении существующей и перспективной конкурентоспособности предприятия, товара и бизнеса в целом.

30. Организовывать транспортировку и хранение товаров. Создавать оптимальные условия для проведения торговли. Формировать товарную марку и имидж товара. Обеспечивать гарантии и сервисное обслуживание.

31. Организовывать участие предприятия в ярмарках, выставках, дегустациях и т.д. Проводить анализ системы менеджмента качества сельхозпродукции и технологических процессов в определенных интервалах времени для обеспечения ее постоянной пригодности, соответствия, эффективности и результативности. Оказывать методическую помощь работникам подразделений предприятия по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.

32. Выполнять в пределах своей компетенции иные обязанности, возлагаемые руководителем сельхозорганизации.

Главный бухгалтер имеет право:

1. Действовать от имени бухгалтерии организации, представлять ее интересы во взаимоотношениях с иными структурными подразделениями организации и другими юридическими и физическими лицами по вопросам, относящимся к его компетентности.

2. Вносить на рассмотрение руководства предприятия предложения по улучшению его деятельности, а также по улучшению своей работы.

3. Запрашивать от структурных подразделений предприятия и самостоятельных специалистов необходимую информацию.

4. Самостоятельно вести переписку со структурными подразделениями предприятия, а также иными юридическими и физическими лицами по вопросам, входящим в компетенцию бухгалтерии и не требующим решения руководителя организации.

5. Взаимодействовать с руководителями всех структурных подразделений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации.

6. Участвовать в подготовке проектов приказов, инструкций, указаний, а также смет, договоров и других документов, связанных с деятельностью бухгалтерии.

7. Давать руководителям структурных подразделений предприятия указания по вопросам надлежащей организации и ведения учетной и отчетной финансовой работы.

8. Вносить предложения по корректировке планов производства и распределения продукции с учетом конъюнктуры рынка, изменения маркетинговой и бизнесной стратегии и тактики.

9. Требовать от руководителя предприятия обеспечения организационно-технических условий, необходимых для исполнения должностных обязанностей.

10. Знакомиться с документами, определяющими права и обязанности, полномочия и ответственность по любой должности данной организации, а также с критериями оценки качества исполнения должностных обязанностей.

11. Устанавливать эффективные внутривозрастные коммуникации и объяснять подчиненным причины и позитивные последствия данных изменений.

12. Согласовывать назначение, увольнение и перемещение подчиненных сотрудников, всех кроме руководителя.

13. Приостанавливать все работы, если экономическая целесообразность входит в противоречие с безопасностью людей.

Главный бухгалтер несет ответственность:

1. За ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации.

2. За правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности, в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации.

3. За причинение материального ущерба - в пределах, определенных действующим трудовым, гражданским, административным и земельным законодательством Российской Федерации.

4. За несвоевременное и некачественное исполнение документов по поручению руководителя сельхозпредприятия, ненадлежащее ведение делопроизводства в соответствии с действующими правилами и инструкциями, а также использование информации работниками отдела в неслужебных целях.

5. За организацию бухгалтерской работы в предприятии, направленной на рациональное использование его возможностей и резервов, ускорение развития, повышение эффективности всех отраслей, выполнение планов и договоров по производству и распределению продукции.

6. За организацию достоверного бухгалтерского учета и отчетности, финансовой работы, представление бухгалтерской и статистической отчетности в установленные сроки.

7. За рациональное использование материальных и денежных средств по целевому назначению и их сохранность, несвоевременную выдачу заработной платы.

8. Согласно Трудового кодекса РФ за совершение дисциплинарного проступка, то есть неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей, работодатель имеет право применить следующие дисциплинарные взыскания: замечание, выговор, увольнение по соответствующим основаниям.

9. За необеспечение руководства предприятия достоверной, достаточной, доступной и оперативной информацией.

10. За разглашение сведений, составляющих служебную или коммерческую тайну.

11. За невыполнение или несвоевременное выполнение приказов, распоряжений и поручений непосредственных руководителей и руководителя вышестоящей организации (учредителя), за исключением незаконных.

12. За препятствование созданию нормальной деловой обстановки в коллективе.

13. За несоблюдение порядка и сроков ответов на служебную корреспонденцию в пределах своей компетенции в государственный и муниципальный органы власти.

Главный бухгалтер имеет следующие полномочия:

1. Вносить на рассмотрение руководителя предприятия представления о назначении, перемещении и освобождении от занимаемых должностей работников бухгалтерии.

2. Вносить на рассмотрение руководителя предприятия предложения о поощрении отличившихся работников, о привлечении к материальной и дисциплинарной ответственности нарушителей производственной и трудовой дисциплины.

3. Требовать от руководителя предприятия (иных руководителей) оказания содействия в исполнении главным бухгалтером обязанностей и прав, ответственности и власти, предусмотренных настоящей должностной инструкцией.

4. Взаимодействовать с отделом кадров - по вопросам подбора, приема, увольнения, перемещения материально ответственных лиц и работников возглавляемого им структурного подразделения.

5. Подписывать по уполномочию руководителя предприятия финансовые и бухгалтерские документы.

6. Визировать все документы, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия (планы, отчеты и пр.).

7. В новых коммерческих и экстремальных условиях маневрировать уровнем цен на продукцию и услуги.

8. Принимать самостоятельные решения в нестандартных ситуациях.

9. Устанавливать запрет некоторым подчиненным в общении с клиентами и прессой.

10. Отстранять от работы лиц (или требовать их отстранения), находящихся в состоянии одурманивания, вызванного алкоголем, наркотическими или другими веществами.

Контрольные вопросы по теме 10

1. Охарактеризуйте организационные основы бухгалтерского учета.

2. Что понимается под учетной политикой?

3. Назовите принципы организации бухгалтерского учета на предприятии?

4. Какой нормативный документ регулирует порядок разработки учетной политики организации?

5. Какие структурные элементы включает учетная политика?

6. В каких случаях допускается внесение изменений в учетную политику организации?

7. В чём заключается ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики и как оно отражается в учете?

8. В каких случаях применяется перспективное отражение последствий изменения учетной политики?

9. Какую информацию организация должна раскрывать в случае изменения учетной политики?

10. Какие нормативные документы определяют методологические основы и порядок ведения бухгалтерского учета на предприятии?

11. Что понимают под организацией бухгалтерского учета на предприятии?

12. Перечислите основные слагаемые системы организации учета на предприятии?

13. Из каких элементов состоит План организации бухгалтерского учета? Охарактеризуйте их.

14. Что понимается под структурой бухгалтерского аппарата?

15. Назовите основные типы организации структуры бухгалтерии.

16. В чем особенность линейной структуры бухгалтерии с централизованной организацией учета?

17. В чем особенность вертикальной структуры организации бухгалтерии с децентрализованной организацией бухгалтерского учета?

18. В чем особенность комбинированной структуры бухгалтерии с децентрализованной организацией учета?

19. Какая структура бухгалтерии применяется в средних и крупных организациях?

20. Какая структура бухгалтерии применяется в холдинговых компаниях и производственных объединениях?

21. Что понимается под процедурой бухгалтерского учета?

22. Что относится в процедурам бухгалтерского учета, осуществляемым в организационный период?

23. Назовите процедуры бухгалтерского учета, выполняемые в каждом отчетном периоде.

24. Каким требованиям должен отвечать главный бухгалтер в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»?

25. Какие обязанности возложены на главного бухгалтера?

26. Какие права имеет главный бухгалтер?

27. Какую ответственность несет главный бухгалтер?

28. Какие полномочия имеет главный бухгалтер?

Тесты для контроля знаний по теме 10

1. Под учетной политикой организации понимают:

- а) жесткий свод положений, регулирующих порядок бухгалтерского учета;
- б) набор определенных правил постановки отдельных объектов учета, носящих рекомендательный характер;
- в) принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета, обязательная для применения.

2. Учетная политика охватывает:

- а) методологическое и техническое обеспечение бухгалтерского учета;
- б) методическое, техническое, организационное обеспечение бухгалтерского учета;
- в) практическое, техническое и теоретическое обеспечение бухгалтерского учета.

3. Учетная политика организации формируется на основе:

- а) плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению;
- б) положений по бухгалтерскому учету;
- в) Федерального закона «О бухгалтерском учете»;
- г) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

4. Структурные подразделения организации, выделенные на самостоятельный баланс:

- а) имеют право разрабатывать собственную учетную политику;
- б) не имеют право разрабатывать собственную учетную политику.

5. Учетную политику организации формирует:

- а) главный бухгалтер организации;
- б) главный бухгалтер по согласованию с руководителем организации;
- в) независимая аудиторская организация;
- г) аппарат управления организации.

б. Рабочие документы организации, на основе которых формируется учетная политика организации, являются документами:

- а) первого уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- б) второго уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- в) третьего уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- г) четвертого уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета.

7. Ответственность за формирование учетной политики несет:

- а) главный бухгалтер организации;
- б) совместно главный бухгалтер и руководитель организации;
- в) независимая аудиторская организация;
- г) аппарат управления организации.

8. Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при совершении хозяйственных операций несет:

- а) главный бухгалтер организации;
- б) руководитель организации;
- в) внутренние аудиторы;
- г) аппарат бухгалтерии.

9. Учетная политика подлежит оформлению следующей организационно-распорядительной документацией:

- а) уставом организации;
- б) учредительным договором;
- в) приказом руководителя организации;
- г) распоряжением руководителя организации;
- д) распоряжением главного бухгалтера.

10. Учетной политикой организации является:

- а) совокупность способов ведения бухгалтерского учета;
- б) совокупность приемов организации документооборота; инвентаризации и методов учета имущества и обязательств организации;
- в) системы учетных регистров и порядок их формирования;
- г) совокупность методик учета и составления отчетности.

11. Требованиями, реализуемыми при формировании учетной политики организации, являются:

- а) постоянство учетной политики;
- б) соответствие учетной политики нормам налогового законодательства РФ;
- в) соответствие учетной политики правилам нормативных документов по бухгалтерскому учету;
- г) своевременное извещение внешних пользователей учетной информации об изменениях учетной политики.

12. Условиями реализации требований и правил бухгалтерского учета в учетной политике организации являются:

- а) формы и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- в) формы внутренней бухгалтерской отчетности;
- г) унифицированные формы первичных учетных документов;
- д) формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы;
- е) порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств организации.

13. Условиями, способствующими применению способов оценки и методик учета имущества, обязательств организации и хозяйственных операций в учетной политике организации, являются:

- а) порядок контроля хозяйственных операций;
- б) правила документооборота;
- в) правила составления первичной учетной документации;
- г) технология обработки учетной информации.

14. К способам оценки и методикам бухгалтерского учета в учетной политике организации относятся:

- а) способы группировки фактов хозяйственной деятельности;
- б) способы оценки фактов хозяйственной деятельности;
- в) способы погашения стоимости активов;
- г) порядок признания в бухгалтерском учете активов и обязательств организации;
- д) способы переоценки активов и обязательств организации.

15. Учетная политика организации может быть пересмотрена:

- а) в случае изменения законодательства РФ;
- б) в случае изменения нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- в) по решению руководителя организации;
- г) по решению руководителя организации и главного бухгалтера.

16. Методический аспект учетной политики включает:

- а) способы оценки имущества и обязательств организации, начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- б) порядок реализации способов оценки имущества и обязательств организации в учетных регистрах;
- в) порядок отражения результатов оценки имущества и обязательств в первичных учетных документах.

17. Приказ об учетной политике организации разрабатывается и утверждается на следующий временной период:

- а) один квартал;
- б) один год;
- в) на период работы организации.

18. Организационную форму бухгалтерской работы на предприятии устанавливает:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель предприятия;
- в) руководитель и главный бухгалтер организации;
- г) собственник организации.

19. Предметное разделение труда в бухгалтерии предполагает:

- а) обособленность совокупности учетных работ;
- б) обособленность совокупности групп операций;
- в) установление определенной совокупности функций в рамках комплекса учетных работ.

20. Функциональное разделение труда предполагает:

- а) обособленность совокупности учетных работ;
- б) обособленность совокупности групп операций;
- в) установление определенной совокупности функций в рамках комплекса учетных работ.

21. Что понимают под организацией бухгалтерского учета?

- а) строгое исполнение бухгалтерией требований Федерального закона «О бухгалтерском учете»;
- б) соблюдение принципов бухгалтерского учета;
- в) основные правила и приемы ведения бухгалтерского учета;
- г) выбор вариантов ведения бухгалтерского учета.

22. Следует ли проводить проверку состояния бухгалтерского учета и его достоверности при освобождении главного бухгалтера?

- а) не следует;
- б) по обстановке;
- в) обязательно следует;
- г) по усмотрению руководителя.

23. Вновь созданные организации, а также организации, возникшие в результате реорганизации, должны оформить учетную политику не позднее:

- а) 60 дней со дня государственной регистрации юридического лица;
- б) 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица;
- в) 30 дней со дня государственной регистрации юридического лица.

24. Что относится к принципам – допущениям, которые необходимо учитывать при разработке учетной политики:

- а) принцип имущественной обособленности;
- б) принцип непрерывности деятельности организации;
- в) принцип рациональности;
- г) принцип последовательности применения учетной политики;
- д) принцип полноты;
- е) принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- ж) принцип осмотрительности.

25. Что относится к принципам – требованиям, которые необходимо учитывать при разработке учетной политики:

- а) принцип имущественной обособленности;
- б) принцип непротиворечивости;
- в) принцип непрерывности деятельности организации;
- г) принцип рациональности;
- д) принцип последовательности применения учетной политики;
- е) принцип полноты;
- ж) принцип своевременности;

- з) принцип осмотрительности;
- и) принцип приоритета содержания перед формой.

26. *Изменение учетной политики производится в случаях:*

- а) смены руководителя организации;
- б) изменения законодательства Российской Федерации и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- в) смены главного бухгалтера организации;
- г) разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- д) существенного изменения условий хозяйствования.

27. *Главный бухгалтер назначается (освобождается) на должность:*

- а) финансовым директором;
- б) руководителем организации;
- в) Министерством финансов РФ;
- г) налоговыми органами;

28. *Главный бухгалтер организации в своей работе должен руководствоваться:*

- а) действующим законодательством;
- б) Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- в) информацией, опубликованной в периодической печати;
- г) данными обследований организации;
- д) другими нормативными документами.

29. *К способам ведения бухгалтерского учета относятся:*

- а) методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- б) стоимостное измерение;
- в) методы погашения стоимости активов;
- г) приемы организации документооборота;
- д) порядок организации работы аппарата бухгалтерии;
- е) способы применения счетов;
- ж) совокупность используемых регистров;
- з) способы обработки информации.

11. Бухгалтерская профессия и профессиональные организации

11.1. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика

Бухгалтерский учет породил интересную, творческую и хорошо оплачиваемую профессию. В большинстве средних и крупных организаций бухгалтерский аппарат является самым многочисленным и делится в основном – на счетоводов и учетчиков, которые ведут подробные оперативные регистры, и дипломированных бухгалтеров высшей квалификации, которые решают, как должны быть представлены статьи в отчетности, составляют и интерпретируют ее, подготавливают специальные анализы, разрабатывают и управляют системами движения информации и удостоверяются в ее точности. Бухгалтерские отчеты многих организаций проверяются независимыми аудиторами. В настоящее время многие бухгалтеры, работающие в организациях различных отраслей, прошли специальную аттестацию и получили аттестат профессионального бухгалтера. Они являются членами Института профессиональных бухгалтеров России. Институт профессиональных бухгалтеров осуществляет сертификацию (аттестацию) дипломированных специалистов бухгалтерского учета. В состав данного Института входят также многие преподаватели бухгалтерского учета высших учебных заведений, которые также прошли аттестацию на звание профессионального бухгалтера.

Лица бухгалтерской профессии в настоящее время специализируются по следующим областям:

- 1) бухгалтерский учет в коммерческих организациях;
- 2) бухгалтерский учет в банках и других кредитных организациях;
- 3) бухгалтерский учет в бюджетных, казенных, автономных и некоммерческих организациях;
- 4) педагогическая деятельность;
- 5) независимая деятельность.

Бухгалтерский учет – это сложная функция дипломированных бухгалтеров, основная ответственность за организацию бухгалтерского учета лежит на руководителе организации. Однако одним из главных должностных лиц и главных специалистов в любой организации является главный бухгалтер (контролер).

В Российской Федерации инструментом общественного регулирования (саморегулирования) деятельности членов Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) является «Кодекс этики профессиональных бухгалтеров - членов ИПБ России» (утвержден Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, протокол № 09/-07 от 26.09.2007).

Данный Кодекс базируется на Кодексе этики профессиональных бухгалтеров («Code of ethics for professional accountants»), принятом Международной федерацией бухгалтеров (IFAC).

В Кодексе этики профессиональных бухгалтеров России говорится, что профессия профессионального бухгалтера является общественно значимой, что подразумевает признание и принятие на себя обязанности действовать в обще-

ственных интересах. Применительно к профессиональному сообществу бухгалтеров общество включает клиентов, кредиторов, работодателей, служащих, инвесторов, профессиональные объединения бухгалтеров, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность, независимость, честность профессиональных бухгалтеров в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Поэтому обязанности профессионального бухгалтера не сводятся исключительно к удовлетворению потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер обязан соблюдать и подчиняться требованиям Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Профессиональный бухгалтер обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональность поведения.

Принцип честности подразумевает, что профессиональный бухгалтер должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость. Профессиональный бухгалтер не должен иметь дело с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

- а) информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- б) информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- в) информация содержит пропуски или искажения необходимых данных там, где они могут вводить в заблуждение.

Принцип объективности заключается в том, что профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Он может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Определить и описать все подобные ситуации не представляется возможным. Профессиональному бухгалтеру следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности устанавливает, что профессиональный бухгалтер обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг профессиональный бухгалтер должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами. Квалифицированное оказание профессиональной услуги предполагает формирование обоснованного су-

ждения в отношении применения профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности о соответствующих технических, профессиональных и деловых новшествах. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно работать в профессиональной среде.

Под усердием понимается обязанность действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

Профессиональный бухгалтер должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели необходимую подготовку и должное руководство. В необходимых случаях профессиональный бухгалтер должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, с тем, чтобы избежать толкования выраженного профессиональным бухгалтером мнения как утверждения факта.

Принцип конфиденциальности означает, что профессиональный бухгалтер должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим соответствующими полномочиями, за исключением случаев, когда он имеет законное, профессиональное право либо обязанность по раскрытию такой информации. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться профессиональным бухгалтером для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ. Он должен соблюдать конфиденциальность даже вне своей профессиональной среды. Профессиональный бухгалтер должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем. Он должен соблюдать конфиденциальность информации внутри своей организации или в отношениях с работодателями. Профессиональный бухгалтер должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдения принципа конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и клиентом или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, профессиональный бухгалтер имеет право использовать предыдущий опыт. Однако профессиональный бухгалтер не должен использовать

или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате предыдущих профессиональных или деловых отношений.

Профессиональный бухгалтер должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию в следующих случаях:

а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем;

б) раскрытие требуется законом, например:

– при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства;

– при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом):

– при проверке качества работы организации - члена профессиональной организации или самой профессиональной организации;

– при запросе или расследовании, ведущимися организацией-членом, профессиональной организацией или надзорным органом;

– при защите профессиональным бухгалтером своих профессиональных интересов в процессе юридического разбирательства.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации профессиональный бухгалтер должен учитывать следующее:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации;

б) является ли информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место необоснованные факты, выводы, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения того, в каком виде следует раскрывать информацию (если необходимо раскрывать);

в) характер ожидаемого сообщения и его адресат. В особенности профессиональный бухгалтер должен быть уверен в том, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими его получателями.

Принцип профессионального поведения предполагает, что профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как оказывающие отрицательное влияние на хорошую репутацию профессии. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

а) делать заявления о преувеличенном качестве услуг, которые он может предоставить, своей квалификации и приобретенном опыте;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других бухгалтеров.

Этический механизм регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров является в современных условиях РФ дополнительным к административному и экономическому механизму. Его роль будет возрастать по мере увеличения роли профессиональных объединений.

11.2. Международные и национальные профессиональные организации бухгалтеров

Национальными общественными организациями профессиональных бухгалтеров в Российской Федерации являются Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России», НП «Ассоциация Профессиональных Бухгалтеров Содружество», Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов, ассоциации бухгалтеров по различным регионам, округам и субъектам РФ и др.

В апреле 1997 г. в Российской Федерации (г. Москва) создано Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России» (ИПБ России), учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимало Министерство финансов РФ.

ИПБ России объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они представляют руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

Основными целями ИПБ России являются:

- развитие саморегулирования профессии;
- совершенствование и организация образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования и повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента и т.п.;
- организация и проведение аттестации специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента и др. в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;
- разработка методических материалов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента и др.;
- разработка стандартов и правил профессиональной деятельности;
- разработка Кодекса этики профессионального бухгалтера и аудитора;
- контроль за соблюдением членами ИПБ России стандартов и норм профессиональной деятельности;

- создание системы оперативного информирования членов ИПБ России об изменениях и новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента и др.;
- совершенствование профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом, аудитом и т.п.;
- формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, аудита и т.п., защита интересов специалистов в законодательных и исполнительных органах власти, а также социальная защита специалистов;
- внедрение в практику новых форм и методов организации бухгалтерского учета, финансового менеджмента и аудита;
- формирование у специалистов экономического мышления, соответствующего рыночным отношениям;
- соблюдение ими норм профессиональной этики;
- представление и защита прав и законных интересов членов ИПБ России,
- оказание им помощи в защите их профессиональных интересов;
- осуществление систематического внешнего контроля за соблюдением членами ИПБ России стандартов и норм профессиональной деятельности и Кодекса профессиональной этики.

По своему юридическому статусу ИПБ России – некоммерческое партнерство и может объединять как физических, так и юридических лиц.

На протяжении 16 лет ИПБ России остается крупнейшим центром аттестации специалистов в области бухгалтерского учета. За эти годы на соответствие стандартам профессиональной деятельности было аттестовано более 240 тысяч специалистов.

ИПБ России, как крупнейшее российское профессиональное объединение специалистов в области бухгалтерского учета, заинтересован в разработке высококачественных стандартов профессиональной деятельности бухгалтеров.

Выполняя функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета, ИПБ России остается центром методологии, имеющим широкую региональную сеть и работающим для членов ИПБ России и широкого круга заинтересованных лиц.

В 2007 году было создано Всероссийское профессиональное объединение крупнейших профессиональных организаций и аттестованных высококвалифицированных специалистов России – **Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов (НКБФЭ)**. НКБФЭ признан Всемирной организацией по мировым и национальным стандартам аттестации и сертификации одним из лучших профессиональных объединений бухгалтеров в России. Авторитетная и крупнейшая организация бухгалтеров России заслуженно получила столь высокую оценку своей деятельности.

Целями создания НКБФЭ являются:

- объединения в единую профессиональную организацию и координации деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета и финансово-экономического профиля;

- организации и проведения аттестации и сертификации специалистов в области бухгалтерского учета, финансово-экономического профиля в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;

- разработки методологии и методики бухгалтерского учета;

- совершенствования профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом и т.д.;

- формирования положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансово-экономического профиля и т.п.;

- защиты интересов специалистов в законодательных и исполнительных органах власти, а также социальной защиты специалистов и т.д.

Участие в деятельности Национального комитета принимают такие ведомства, как Федеральная налоговая служба, Министерство финансов, Министерство экономического развития, а также Общественная палата, Государственная Дума и Правительство. Национальным комитетом была разработана и утверждена Всероссийская ежегодная программа аттестации, включающая Положение об аттестации на квалификационный аттестат профессионального бухгалтера.

НП «Ассоциация Профессиональных Бухгалтеров Содружество» важными направлениями своей деятельности считает:

- проведение совместных мероприятий с общероссийскими и региональными отраслевыми объединениями потенциальных клиентов;

- проведение совместных конференций с целью привлечения большего внимания к деятельности организации и роста поддержки среди органов государственной власти;

- расширение взаимодействия с федеральными органами законодательной и исполнительной власти (Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации, Совет Федерации, Министерство финансов Российской Федерации, Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации и другими министерствами, федеральными службами и агентствами и комиссиям), занимающихся вопросами бухгалтерского учета, налогообложения и аудита в стране;

- расширение взаимодействия с муниципальными органами законодательной и исполнительной власти по вопросам совершенствования и реформирования бухгалтерского учета, аудита и оценочной деятельности;

- заключение соглашений о взаимодействии с органами государственной власти всех уровней, общероссийскими и региональными отраслевыми и профессиональными объединениями, члены которых являются заказчиками аудита и сопутствующих услуг;

- организация и поддержание двухсторонних связей с национальными профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов;
- выступления в Министерстве финансов РФ на Совете по аудиторской деятельности с постоянной активной позицией в вопросах развития и совершенствования бухгалтерского учета, аудита и налогообложения.

В целях более активного взаимодействия, как с клиентами, так и с органами государственной власти руководство НП АБС проводит постоянную работу по вхождению своих представителей в рабочие группы, комитеты и советы, созданные при этих органах.

НП АБС занимает активную позицию в работе Совета по аудиторской деятельности при Минфине России и его рабочих органах. Руководством НП АБС установлены системные контакты с Федеральной службой по управлению федеральным имуществом, Федеральной службой по финансовым рынкам, Центральным банком России, Федеральной антимонопольной службой, Департаментом имущества г. Москвы, Контрольно-счетной палатой Москвы, ГК «Ростехнологии» и др.

Международные профессиональные организации бухгалтеров

Комитет по международным учетным стандартам (International Accounting Standards Committee — IASC) был создан для разработки стандартов, которые можно было бы распространить на все страны мира. По существу, деятельность IASC сводится к выделению и по возможности исключению тех национальных особенностей бухгалтерского учета, которые не могут быть объяснены влиянием окружающих социально-экономических факторов.

IASC был основан в 1973 г. ведущими профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. В настоящее время в него входят представители более 100 бухгалтерских организаций из 75 стран.

Работой IASC руководит совет, состоящий из представителей 13 стран, включая страны, основавшие комитет. В разработке международных стандартов могут принимать участие широкие слои профессиональных бухгалтеров. За 6 месяцев до издания окончательной редакции очередного стандарта совет IASC принимает и анализирует любые замечания и поправки. Получение мнений всех членов совета IASC по вновь выпускаемым стандартам является обязательным. Заседания совета проводятся несколько раз в году и в различных странах, чтобы обеспечить разнообразие мнений по обсуждаемым проблемам.

Стандарты IASC носят рекомендательный характер. Тем не менее поддержка деятельности IASC и признание его стандартов расширяются.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants — IFAC) была создана в 1977 г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями IASC, однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами IFAC являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования (International Auditing Practices Committee – IAPC) издает специаль-

ные руководства (guidelines), в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира.

Работа другого комитета — Комитета по профессиональной подготовке (Education Committee) — направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике (Ethics Committee) занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют guidelines по вопросам, входящим в сферу их компетенции.

Организация Объединенных Наций (ООН) также проявляет определенный интерес к проблемам учета и отчетности. В 1982 г. группа экспертов ООН выпустила новую редакцию guidelines (впервые вышли в свет в 1977 г.), в которых обобщаются требования к степени аналитичности финансовой отчетности мультинациональных корпораций (МНК).

В частности, предлагается в годовой отчет включать следующие документы: отчет о финансовых результатах, баланс, затраты на научно-исследовательские разработки, сведения об инвестициях в основные фонды и др. Одной из задач, стоящих перед экспертами ООН, является выработка рекомендаций по наполнению отчетов МНК такой информацией, которая позволила бы правительствам слаборазвитых стран получать более полное представление о деятельности этих корпораций на их территориях.

Проблемами стандартизации учета в ООН занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (Intergovernmental Working group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR).

Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) объединяет правительства 24 стран, включая большинство индустриально развитых государств: Австралию, Австрию, Бельгию, Канаду, Данию, Финляндию, Францию, ФРГ, Грецию, Исландию, Ирландию, Италию, Японию, Люксембург, Голландию, Новую Зеландию, Норвегию, Португалию, Испанию, Швецию, Швейцарию, Турцию, Великобританию и США. Ее цель – способствовать экономическому развитию стран – членов организации путем оказания консультационной помощи по широкому спектру проблем, таких, как, например, проблема упорядочения валютных курсов.

Региональные (локальные) организации бухгалтеров

Европейское экономическое сообщество (European (Economic) Community – EC), известное также как Европейский общий рынок, было создано в 1957 г.

С 1 июля 2013 в состав стран - членов Евросоюза входят 28 стран: Бельгия, Федеративная Республика Германия, Италия, Люксембург, Нидерланды, Франция, Великобритания, Дания, Ирландия, Греция, Португалия, Испания, Австрия, Финляндия, Швеция, Венгрия, Кипр, Латвия, Литва, Мальта, Польша, Словакия, Словения, Чехия, Эстония, Болгария, Румыния, Хорватия.

Особые территории вне Европы, также входящие в Европейский союз: Азорские острова, Гваделупа, Канарские острова, Мадейра, Майотта, Мартиника, Мелилья, Реюньон, Сеута, Гвиана.

Главными задачами при создании ЕС было обеспечение:

- а) свободного обращения материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- б) единых таможенных правил;
- в) гармонизации права.

Для поощрения финансовой деятельности и активизации усилий по накоплению капитала эксперты ЕС занимаются решением проблемы согласованности учета в рамках сообщества, что является частью более широкой программы унификации общих принципов экономической деятельности. В рамках этой программы ЕС опубликовало ряд директив (directive), представляющих собой в некотором роде свод законов сообщества, которые страны–участницы должны интегрировать в системы своих национальных законов.

Африканский совет по бухгалтерскому учету (African Accounting Council) был основан в 1979 г. с целью унификации методик учета, совершенствования профессионального образования, обмена опытом работы и новыми идеями. Его членами являются правительственные организации бухгалтеров из 27 африканских стран.

Ассоциация бухгалтеров стран Америки (Asociacion Interamericana de Contabilidad) объединяет бухгалтерские организации 21 страны американского континента. Сфера интересов ассоциации в основном ограничивается проблемами учета в южноамериканских странах. Каждые 2 - 3 года по результатам конференций участников публикуются научно-методические материалы.

Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (АСЕАН Federation of Accountants) объединяет бухгалтерские организации пяти стран – членов блока: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. Кроме решения основной задачи — повышения статуса бухгалтерской профессии – федерация рассматривает вопросы согласования национальных методик учета.

Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов (Confederation of Asian and Pacific Accountants) объединяет представителей более 20 стран. Ее текущая цель – координация развития учетной профессии в регионе. В будущем конфедерация планирует заняться проблемой гармонизации учета.

Федерация европейских бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Europeens) является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она была создана в 1986 г. в результате объединения двух профессиональных ассоциаций, одна из которых представляла интересы стран Общего рынка, а вторая — интересы других европейских стран. Федерация сохранила и развила европейские традиции проведения научно-исследовательской работы, организации конференций и семинаров, выпуска печатной продукции по проблемам учета. Так, в 1989 г. федерация опубликовала подробный отчет, посвященный сравнительному анализу четвертой директивы ЕС и международных стандартов, разработанных IASC.

Контрольные вопросы по теме 11

1. В каких областях деятельности специализируются лица бухгалтерской профессии в настоящее время?
2. Что в Российской Федерации является инструментом общественного регулирования (саморегулирования) деятельности бухгалтеров?
3. Какие основные принципы поведения обязан соблюдать профессиональный бухгалтер согласно Кодекса этики профессиональных бухгалтеров?
4. Что подразумевает принцип честности профессионального бухгалтера?
5. В чем заключается принцип объективности профессионального бухгалтера?
6. В чем суть принципа профессиональной компетентности и должной тщательности, который обязан соблюдать профессиональный бухгалтер?
7. Что означает принцип конфиденциальности, который обязан соблюдать профессиональный бухгалтер?
8. В каких случаях профессиональный бухгалтер должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию?
9. Что предполагает принцип профессионального поведения профессионального бухгалтера?
10. Назовите национальные общественные организации профессиональных бухгалтеров в Российской Федерации.
11. Каковы основные цели деятельности национальных общественных организаций профессиональных бухгалтеров?
12. Перечислите международные профессиональные организации бухгалтеров. Каковы основные цели их деятельности?
13. Перечислите региональные (локальные) организации бухгалтеров. Какие страны в них входят?
14. Каковы основные цели деятельности региональных организаций бухгалтеров?

Тесты для контроля знаний по теме 11

1. *Принцип честности подразумевает, что профессиональный бухгалтер должен:*
 - а) действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;
 - б) действовать открыто и правдиво во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;
 - в) соблюдать конфиденциальность полученной информации;
 - г) соблюдать соответствующие законы и нормативные акты.
2. *Принцип конфиденциальности подразумевает, что бухгалтер должен:*
 - а) действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;
 - б) действовать открыто и правдиво во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;
 - в) соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем;

г) соблюдать соответствующие законы и нормативные акты.

3. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности подразумевает, что профессиональный бухгалтер должен:

а) действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;

б) постоянно поддерживать свои знания и навыки на высоком уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве;

в) действовать открыто и правдиво во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;

г) соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем;

д) соблюдать соответствующие законы и нормативные акты.

4. Принцип объективности заключается в том, что профессиональный бухгалтер:

а) должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;

б) не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений;

в) действовать открыто и правдиво во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях.

5. Какие организации относятся к международным профессиональным организациям бухгалтеров:

а) Комитет по международным учетным стандартам;

б) Европейское экономическое сообщество;

в) Международная федерация бухгалтеров;

г) Федерация европейских бухгалтеров;

д) Организация Объединенных Наций (ООН);

е) Организация экономического сотрудничества и развития;

ж) Ассоциация бухгалтеров стран Америки.

6. Какие организации относятся к региональным (локальным) профессиональным организациям бухгалтеров:

а) Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов;

б) Комитет по международным учетным стандартам;

в) Европейское экономическое сообщество;

г) Международная федерация бухгалтеров;

д) Федерация европейских бухгалтеров;

е) Африканский совет по бухгалтерскому учету;

ж) Организация экономического сотрудничества и развития;

з) Ассоциация бухгалтеров стран Америки.

7. Какие из приведенных документов призваны обеспечить гармонизацию учета и отчетности на локальном уровне:

а) учетные Директивы Евросоюза (ЕС);

б) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);

в) стандарты МФБ (Международной Федерации бухгалтеров);

г) рекомендации по учету и отчетности экспертов ООН.

Библиография

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ (в ред. от 02.11.2013 № 292-ФЗ). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утверждено Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 г. №132н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 18.12.2012 № 164н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Положение по бухгалтерскому учёту ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности». Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н (в ред. от 27.04.2012 № 55н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Приказ Минфина РФ от 02.06.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» (в ред. от 04.12.2012 № 154н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержден Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142 н). - Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 (в ред. от 08.11.2010 №142н) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». – Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров - членов ИПБ России, утвержден Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, протокол № 09/-07 от 26.09.2007.
10. Алборов, Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие / Р.А. Алборов. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 288 с.
11. Артемова, И.В. Учетная политика на 2011 год / И.В. Артемова // Клуб главных бухгалтеров. - 2011. - № 1. - Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».
12. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов. – Издательский центр «МарТ», 2001.- 448 с.
13. Белов, Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий. – М.: ЭКСМО, 2010. – 608 с.
14. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. для вузов / Ю.А. Бабаев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 256 с.

15. Бычков, М.Ф. Концепция организации бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйства: автореф. доктор экономических наук: 08.00.12. / Бычков Михаил Федорович. – Волгоград, 2005.– 40 с.
16. Васькин, Ф.И. Теория бухгалтерского учета / Ф.И. Васькин, М.В. Свободина. – М.: Колос, 2000. – 208 с. (Учебники и учеб. пособия для студентов высших учебных заведений).
17. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 656 с. (Национальное экономическое образование)
18. Глущенко, А.В. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / А.В. Глущенко. – М.: Изд-во ВолГУ, 2003.- 134 с.
19. Гуденица, О.В. Стратегический учет в коммерческих организациях / О.В. Гуденица, Л.О.Ивашиненко. – Ростов-на-Дону, БУПК, 2008. – 233 с.
20. Ерофеева, В. А. Бухгалтерский учет: конспект лекций / В. А. Ерофеева, О. В. Тимофеева. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. — 142 с. — (Хочу все сдать!).
21. Захарьин, В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета на 2011 год / В. Захарьин // Новая бухгалтерия, 2011. - №1. - Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».
22. Ильичева, Е.В. Модель экологического бухгалтерского учета в соответствии с положениями Киотского протокола / Е.В. Ильичева // Экономические науки, 2009. - №1. URL. <http://www.rae.ru/fs>
23. Каспина, Р.Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. - Издательство «Бухгалтерский учет», 2006. – 205 с.
24. Кизиллов, А.Н. Бухгалтерский учет в торгово-снабженческих и обслуживающих организациях АПК: учебное пособие / А.Н. Кизиллов, З.В. Удалова, Т.К. Дущенко.- Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 352 с.
25. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.: ил.
26. Кучмий, О. Последствия изменения учетной политики организации с начала года / О.Кучмий // Финансовая газета, 2010. - № 33. - Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».
27. Международные стандарты финансовой отчетности / Под редакцией профессора В.Г. Гетьмана. - М.: Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
28. Мирошниченко, Т.А. Организация бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях: теория и практика: монография / Т.А. Мирошниченко, А.Н. Мищенко. – пос. Персиановский: Изд-во ДГАУ, 2012. – 130 с.
29. Перекрестова, Л.В. Услуги, сопутствующие аудиту (на примере постановки бухгалтерского учета в коммерческих организациях): Монография / Л.В. Перекрестова, Т.И. Черненко / ВолгГТУ. – Волгоград. 2004. – 79 с.
30. Поленова, С. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / С.Н. Поленова. - 2-е изд. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2012. — 464 с.

31. Поленова, С.Н. Классификация счетов бухгалтерского учета / С.Н. Поленова // Бухгалтер и закон, 2008. - № 6. - СПС «КонсультантПлюс».
32. Проняева, Л.И. Проблемы учета активов по справедливой стоимости / Л.И. Проняева // Международный бухгалтерский учет, 2010. - № 4.
33. Рассадин, В. Обязанности, права, ответственность и полномочия главного бухгалтера / В. Рассадин // Кадровик. Кадровое делопроизводство, 2007. - № 10.
34. Рябова, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / М.А. Рябова, Н.А. Богданова. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 158 с.
35. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет / Н.Г. Сапожникова. – М.: Кнорус, 2010. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM)
36. Семенихин, В. Учетная политика на 2012 год / В. Семенихин // Аудит и налогообложение, 2011. - №11. - Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».
37. Сигидов, Ю.И. Бухгалтерское дело: учебное пособие / Ю.И. Сигидов [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина. – М.: Рид Групп, 2011. – 400 с.
38. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: ЮНИТИ, 2000.
39. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.
40. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет — веселая наука. Сборник статей / Я.В. Соколов. - М.: ООО «1С-Публишинг», 2011. - 638 с.: ил.
41. Умрихин, С.А. Международные стандарты финансовой отчетности: российская практика применения / С.А. Умрихин, Ю.В. Ильина. – Издательство «ГроссМедиа», 2007.- 190 с.
42. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.В. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика. - 2000. – 576 с.: ил.
43. Церпенто, С.И. Бухгалтерский учет: теория: учебник / С.И. Церпенто, Н.В. Игнатова, Церпенто Д.П.; под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика. - 2008. – 192 с.
44. Цыганков, К.Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет, 2001. - № 18. – Доступ из справ. – правовой системы «Консультант Плюс».
45. Швецкая, В.М. Бухгалтерское дело: учебник / В.М. Швецкая. – М.: «Дашков», 2007. – 304 с.
46. Шишкеедова, Н.Н. Общие требования к формированию учетной политики / Н.Н. Шишкеедова // Советник бухгалтера, 2011. - №1. – Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

Приложение 1

Перечень действующих Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ)

1. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации». Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.12.2012 № 164н).
2. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н (в ред. от 27.04.2012 № 55н).
3. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
4. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (в ред. от 08.11.2010 № 142н).
5. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Приказ Минфина РФ от 09.06.01 № 44н (в ред. от 25.10.2010 № 26н).
6. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Приказ Минфина РФ от 30.03.01 № 26н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Приказ Минфина РФ от 25.11.98 г. № 56н (в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 г. № 143н).
8. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н).
9. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации». Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н).
10. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н).
11. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н.
12. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Приказ Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.
13. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» от 16.10.00 № 92н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н).
14. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
15. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н (в ред. от 27.04.2012 № 55н).
16. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» от 02.07.02 № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 144н).
17. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» от 19.11.2002 № 115н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н).
18. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» от 19.11.02 № 114н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н).
19. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Приказ Минфина РФ от 10.12.02 № 126н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н).
20. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» от 24.11.2003 № 105н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н).
21. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» от 06.10.2008 № 106н (в ред. Приказа Минфина России от 18.12.2012 № 164н).
22. Положение по бухгалтерскому учёту ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности». Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н (в ред. Приказа Минфина России от 27.04.2012 № 55н).
23. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н.
24. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Приказ Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н.

Таблица 1 - Международные стандарты финансовой отчетности

| Номер стандарта | Название стандарта |
|-----------------|---|
| МСФО (IAS) 1 | Представление финансовой отчетности |
| МСФО (IAS) 2 | Запасы |
| МСФО (IAS) 7 | Отчет о движении денежных средств |
| МСФО (IAS) 8 | Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки |
| МСФО (IAS) 10 | События после окончания отчетного периода |
| МСФО (IAS) 11 | Договоры на строительство |
| МСФО (IAS) 12 | Налоги на прибыль |
| МСФО (IAS) 16 | Основные средства |
| МСФО (IAS) 17 | Аренда |
| МСФО (IAS) 18 | Выручка |
| МСФО (IAS) 19 | Вознаграждения работникам |
| МСФО (IAS) 20 | Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи |
| МСФО (IAS) 21 | Влияние изменений обменных курсов валют |
| МСФО (IAS) 23 | Затраты по займам |
| МСФО (IAS) 24 | Раскрытие информации о связанных сторонах |
| МСФО (IAS) 26 | Учет и отчетность по пенсионным планам |
| МСФО (IAS) 27 | Консолидированная и отдельная финансовая отчетность |
| МСФО (IAS) 28 | Инвестиций в ассоциированные предприятия |
| МСФО (IAS) 29 | Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике |
| МСФО (IAS) 31 | Участие в совместном предпринимательстве |
| МСФО (IAS) 32 | Финансовые инструменты: представление информации |
| МСФО (IAS) 33 | Прибыль на акцию |
| МСФО (IAS) 34 | Промежуточная финансовая отчетность |
| МСФО (IAS) 36 | Обесценение активов |
| МСФО (IAS) 37 | Резервы, условные обязательства и условные активы |
| МСФО (IAS) 38 | Нематериальные активы |
| МСФО (IAS) 39 | Финансовые инструменты: признание и оценка |
| МСФО (IAS) 40 | Инвестиционное имущество |
| МСФО (IAS) 41 | Сельское хозяйство |
| МСФО (IFRS) 1 | Первое применение МСФО |
| МСФО (IFRS) 2 | Платеж, основанный на акциях |
| МСФО (IFRS) 3 | Объединения бизнеса |
| МСФО (IFRS) 4 | Договоры страхования |
| МСФО (IFRS) 5 | Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность |
| МСФО (IFRS) 6 | Разведка и оценка запасов полезных ископаемых |
| МСФО (IFRS) 7 | Финансовые инструменты: раскрытие информации |
| МСФО (IFRS) 8 | Операционные сегменты |
| МСФО (IFRS) 9 | Финансовые инструменты |
| МСФО (IFRS) 10 | Консолидированная финансовая отчетность |
| МСФО (IFRS) 11 | Совместная деятельность |
| МСФО (IFRS) 12 | Раскрытие информации об участии в других предприятиях |
| МСФО (IFRS) 13 | Оценка справедливой стоимости |

Продолжение приложения 2

Таблица 2 – Разъяснения (интерпретации) МСФО

| № п/п | Разъяснение | Стандарт, к которому относится разъяснение |
|-------|--|---|
| 1. | ПКИ (SIC) 7 «Введение евро» | МСФО (IAS) 21 |
| 2. | ПКИ (SIC) 10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» | МСФО (IAS) 20 |
| 3. | ПКИ (SIC) 12 «Консолидация — организации специального назначения» | МСФО (IAS) 8, 19, 27, 32, МСФО (IFRS) 2 |
| 4. | ПКИ (SIC) 13 «Совместно контролируемые организации — неденежные вклады со стороны предпринимателей» | МСФО (IAS) 31 |
| 5. | ПКИ (SIC) 15 «Операционная аренда — стимулы» | МСФО (IAS) 17 |
| 6. | ПКИ (SIC) 25 «Налоги на прибыль — изменения в налоговом статусе компании или ее акционеров» | МСФО (IAS) 12 |
| 7. | ПКИ (SIC) 27 «Оценка существа операций, обремененных в юридическую форму аренды» | МСФО (IAS) 1 |
| 8. | ПКИ (SIC) 29 «Раскрытие информации договоры концессии по предоставлению услуг» | МСФО (IAS) 1 |
| 9. | ПКИ (SIC) 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги» | МСФО (IAS) 18 |
| 10. | ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы — затраты на интернет-сайт» | МСФО (IAS) 38 |
| 11. | КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах» | МСФО (IAS) 1, 8, 16, 23, 36, 37 |
| 12. | КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты» | МСФО (IAS) 32, 39 |
| 13. | КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды» | МСФО (IAS) 8, 16, 17, 38 КРМФО (IFRIC) 12 |
| 14. | КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации» | МСФО (IAS) 8, 27, 28, 31, 37, МСФО (IFRS) 9, ПКР (SIC) 12 |
| 15. | КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования» | МСФО (IAS) 8, 37 |
| 16. | КРМФО (IFRIC) 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» | МСФО (IAS) 12, 29 |
| 17. | КРМФО (IFRIC) 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов» | МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 1 и 3 |
| 18. | КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» | МСФО (IAS) 34, 36, 39 |
| 19. | КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» | МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 7, МСФО (IAS) 8, 11, 16, 17, 18, 20, 23, 32, 36, 37, 38, 39, КРМФО (IFRIC) 4, ПКР (SIC) 29 |
| 20. | КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности клиентов» | МСФО (IAS) 8, 18, 37 |
| 21. | КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь 2» | МСФО (IAS) 1, 8, 19, 37 |
| 22. | КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» | МСФО (IAS) 1, 8, 11, 18, 37 |
| 23. | КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию» | МСФО (IAS) 8, 21, 39 |
| 24. | КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников» | МСФО (IFRS) 3, 5, 7, МСФО (IAS) 1, 10, 27 |
| 25. | КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов» | МСФО (IFRS) 1, МСФО (IAS) 8, 16, 18, 20, КРМФО (IFRIC) 12 |
| 26. | КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» | МСФО (IFRS) 2, 3, 9, МСФО (IAS) 1, 8, 32 |
| 27. | КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения» | МСФО (IAS) 1, 2, 16, 38 |

Учебное издание

Татьяна Александровна Мирошниченко

Зоя Васильевна Удалова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Компьютерная верстка: *Т.А. Мирошниченко*

Донской государственный аграрный университет,
346493, Ростовская обл., Октябрьский р-н,
пос. Персиановский

Подписано в печать 17.12.2013 г.

Печать оперативная. Объем 14 усл. п. л. Тираж 100 экз.
Заказ №1981

Типография Донского госагроуниверситета
346493, Ростовская обл., Октябрьский р-н,
пос. Персиановский