

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет экономики и права

Т.И. Копылова  
Е.К. Копылова

# **ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебник

Иркутск  
Издательство БГУЭП  
2013

УДК 657.1(075.8)  
ББК 65.052я7  
К65

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты д-р экон. наук, доц. И.А. Слободняк  
главный бухгалтер аутсорсинговой компании ООО  
«Дебет и Кредит» Н.Е. Олисова

К65 Копылова Т.И.  
Теория бухгалтерского учета : учебник / Т.И. Копылова, Е.К. Копы-  
лова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2013. – 150 с.

ISBN 978-5-7253-2681-9

В учебнике даны основные понятия бухгалтерского учета, рассмотрены вопросы его развития и представлен механизм нормативного регулирования. Раскрыты элементы метода бухгалтерского учета: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность. Материал изложен с учетом действующих на момент публикации нормативных документов.

Предназначен для студентов бакалавриата направления 080100.62 «Экономика» профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», слушателей курсов повышения квалификации, студентов других экономических профилей, а также для магистрантов направления «Экономика». Весьма полезным будет знакомство с учебником для практических работников, индивидуальных предпринимателей и руководителей предприятий.

ББК 65.052я7

ISBN 978-5-7253-2681-9

© Копылова Т.И.,  
Копылова Е.К., 2013  
© Издательство БГУЭП, 2013

## Оглавление

Предисловие .....	5
1. Бухгалтерский учет, его сущность и значение .....	6
1.1. История развития бухгалтерского учета .....	6
1.2. Классификация хозяйственного учета .....	9
1.3. Измерители, применяемые в бухгалтерском учете .....	12
1.4. Функции бухгалтерского учета .....	14
1.5. Требования и допущения, используемые при организации и ведении бухгалтерского учета .....	16
1.6. Упражнения .....	17
2. Предмет и метод бухгалтерского учета .....	19
2.1. Предмет бухгалтерского учета, его объекты .....	19
2.2. Классификация объектов бухгалтерского учета .....	21
2.3. Метод бухгалтерского учета и его элементы .....	27
2.4. Упражнения .....	28
3. Бухгалтерский баланс .....	31
3.1. Сущность бухгалтерского баланса .....	31
3.2. Классификация бухгалтерских балансов .....	32
3.3. Структура и содержание бухгалтерского баланса .....	32
3.4. Типы изменений бухгалтерского баланса .....	42
3.5. Упражнения .....	46
4. Система счетов и двойная запись .....	48
4.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и назначение .....	48
4.2. Двойная запись на счетах, ее обоснование и контрольное значение .....	50
4.3. План счетов бухгалтерского учета и его значение .....	52
4.4. Классификация счетов бухгалтерского учета .....	53
4.5. Упражнения .....	56
5. Синтетический и аналитический учет .....	59
5.1. Сущность синтетического и аналитического учета .....	59
5.2. Обобщение данных текущего учета .....	62
5.3. Упражнения .....	64
6. Стоимостное измерение и учет хозяйственных процессов .....	67
6.1. Правила оценки объектов бухгалтерского учета .....	67
6.2. Калькуляция как метод оценки в бухгалтерском учете .....	71

6.3. Учет хозяйственных процессов приобретения, производства, продажи .....	73
6.4. Упражнения .....	83
7. Первичное наблюдение: документация и инвентаризация.....	86
7.1. Сущность документов, их значение и классификация.....	86
7.2. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов.....	89
7.3. Документооборот. Проверка и обработка документов .....	91
7.4. Порядок проведения инвентаризации и оформление ее результатов в учете.....	92
7.5. Упражнения .....	96
8. Регистры бухгалтерского учета .....	97
8.1. Сущность регистров и их классификация .....	97
8.2. Техника записей в учетных регистрах .....	105
8.3. Упражнения .....	106
9. Формы бухгалтерского учета.....	107
9.1. Сущность формы бухгалтерского учета .....	107
9.2. Краткая характеристика форм бухгалтерского учета.....	108
9.3. Упражнения .....	122
10. Бухгалтерская отчетность организации .....	124
10.1. Сущность и содержание бухгалтерской отчетности .....	124
10.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	127
10.3. Упражнения .....	130
11. Правовое и методическое обеспечение бухгалтерского учета.....	132
11.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации .....	132
11.2. Учетная политика организации, принципы ее формирования.....	135
11.3. Упражнения .....	136
Список рекомендуемой литературы.....	138
Приложения.....	139

## Предисловие

Реформирование высшего образования в Российской Федерации, ориентированное на двухуровневую систему образования, оказало сильнейшее воздействие на систему высшего бухгалтерского образования. Федеральный государственный образовательный стандарт высшего профессионального образования предъявляет совокупность требований, обязательных при реализации основных образовательных программ бакалавриата по направлению подготовки 080100 «Экономика» образовательными учреждениями высшего профессионального образования на территории Российской Федерации. Исходя из требований стандарта бакалавр должен обладать общекультурными и профессиональными компетенциями.

Параллельно с этим продолжается реформирование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. С 1 января 2013 г. вступил в силу новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, который по-новому определил «бухгалтерский учет» и установил его объекты, внес изменения в уровни регулирования учета. Все это требует совершенствования процесса преподавания дисциплин по бухгалтерскому учету, среди которых «Теория бухгалтерского учета» занимает основополагающее место.

Дисциплина «Теория бухгалтерского учета» в соответствии с ФГОС ВПО относится к базовой части профессионального цикла и является основной для подготовки студентов к организационно-управленческой деятельности предприятия любой формы собственности. При освоении дисциплины «Теория бухгалтерского учета» формируются общие знания о бухгалтерском учете как науке, познается сущность бухгалтерского учета, складывается представление о направленности развития методов получения, обработки и использования учетной информации в практической деятельности, а также приобретаются знания о принципах бухгалтерского учета, его нормативной и методологической базе.

В этой связи не подлежит сомнению целесообразность пересмотра и обновления как методической, так и учебной литературы, поэтому данный учебник включает основы бухгалтерского учета, отвечающие требованиям действующего законодательства РФ в сфере бухгалтерского учета.

Ценность предлагаемого вашему вниманию издания заключается в том, что он содержит не только теоретический материал по теории бухгалтерского учета, но и тесты и задания, ориентированные на знание, понимание, умение, что позволяет сформировать как общекультурные, так и профессиональные компетенции обучающегося.

Учебник предназначен для студентов всех форм профессиональной подготовки бакалавриата по направлению 080100 «Экономика».

# 1. Бухгалтерский учет, его сущность и значение

1. Узнать об истории развития бухгалтерского учета.
2. Классифицировать хозяйственный учет.
3. Дать определения видам учета.
4. Рассмотреть основные измерители, применяемые в учете.
5. Определить основные функции бухгалтерского учета.
6. Познакомиться с основными требованиями и допущениями, используемыми при организации и ведении бухгалтерского учета.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

В современных условиях развития экономики России усиливается роль бухгалтерского учета, предъявляются особые требования к процессу формирования учетно-отчетной информации о деятельности экономического субъекта. Ориентация на международные бухгалтерские стандарты предполагает повышение роли и значения системы бухгалтерского учета.

Реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с потребностями развития России в мировой рыночной экономике предопределило необходимость изменения требований к учетно-информационной среде организаций. Вопросы реорганизации и модернизации действующих на предприятиях систем бухгалтерского учета становятся важными.

Российское предпринимательство должно учитывать особенности совершенствования современной системы обеспечения информационной открытости хозяйственной деятельности организаций, в том числе повышения ответственности за содержание публичной отчетности, совершенствование правил и процедур организации и ведения бухгалтерского учета.

Основой существования и развития любого общества является материальное производство. Для получения необходимых сведений о ходе хозяйственных процессов организовывается хозяйственный учет. Он возник из потребностей управления материальным производством: при руководстве надо знать конкретные факты хозяйственной жизни и учитывать их.

**Хозяйственный учет** представляет собой систему наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного социального строя.

## 1.1. История развития бухгалтерского учета

В своем развитии бухгалтерский учет прошел несколько этапов.

На вопрос, когда возникла бухгалтерия, можно дать три ответа: в первобытно-общинном строе, когда началась прямая регистрация фактов хозяйственной жизни; в Средние века, когда был опубликован труд Луки Пачоли и началось описательное осмыс-

ЦЕЛЬ 1  
Рассмотреть  
историю  
учета

ление учета; в конце XIX в., когда появились первые теоретические конструкции и учет становится наукой.

Учет зародился в странах Древнего мира. Достижения первобытных людей в области учета заключаются в том, что появились системы исчисления и записи, позволяющие регистрировать объекты в натуральных измерителях. Это привело к возникновению первых документов – материальных носителей информации. Но методологии сбора, обработки и анализа числовой информации не было.

В Древнем Египте учетным носителем информации служил папирус, что предопределило появление хронологической записи, в Древней Греции – восковые и глиняные таблички, в Древнем Риме – мраморные доски.

В Древнем Египте появились задатки инвентарного учета, а отчетность носила публичный характер. В Вавилоне была осуществлена первая попытка государственного регулирования методики ведения учета. В Древнем Китае зародились основы складского учета материальных ценностей.

В Древней Греции с появлением денег возникает всеобщий универсальный эквивалент и стоимостный измеритель в бухгалтерии. Появляются первые безналичные расчеты и первые банки. Так начался поворот от натурального учета к стоимостному.

В Древнем Риме благодаря римскому праву экономические сделки приобрели обоснование и защиту, а бухгалтерские книги в качестве доказательств представлялись в суд. Появились предпосылки для создания языка бухгалтерского учета, так, терминология в области учета расчетов была оформлена латинским учетно-экономическим словарем. Зарождение бухгалтерской процедуры: понятие систематической и хронологической записи.

В Средневековье основным центром просвещения и кредитным учреждением становится церковь. Возникает бухгалтерская профессия, в том числе профессия странствующих писцов, оказывающих свои услуги за вознаграждение. Первый бухгалтер – итальянец Христоф Штехер (1498 г.)

Появляется специальная литература по учету (методические указания и рекомендации). Применение арабских цифр и измерительных приборов Средних веков привело к появлению новых приемов в бухгалтерском учете.

Возникают предпосылки учета кассовых операций в Новой Испании (Инструкция 1531 г.). Особый порядок учета был у рыцарей. Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирочного учета. Для защиты интересов участников сделок появляются посреднические суды.

Возникновение двойной записи обусловлено рядом причин, среди которых экономический рост и возникновение капиталистических отношений. Признание двойной бухгалтерии состоялось в XV–XVIII вв. в Европе. Описанием двойной записи занимались Бенедетто Котрульи, который издал печатный труд «О торговле и совершенном купце», и Лука Пачоли, его труд «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Значение для бухгалтерской профессии 11 трактата Луки Пачоли («Трактат о счетах и записях») невозможно переоценить. В данном трактате Лука Пачоли дает описательную характеристику природы двойной записи, задает цели учета, выдвигает постулаты и рассматривает основные процессы в торговле.

Двойная запись получает развитие в странах Европы, США и России. Происходит формирование основных национальных школ со сложившимися взглядами на организацию и ведение бухгалтерского учета. Возникает юридическое и экономическое направление учета. Появляются различные формы счетоводства (староитальянская, новоитальянская, французская, немецкая, английская, американская и т.д.), первые теоретические конструкции учета (объект, предмет, метод, принципы), первые определения учета.

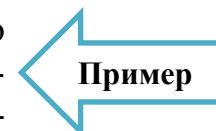
Ф. Беста: «...счетоводство – наука, изучающая законы экономического контроля...».

Э. Леотэ, А. Гильбо: «...счетоводство, будучи отраслью математики, есть наука о разумной организации счетов...».



В России первый государственный акт по бухгалтерскому учету (1714 г.) возник во времена Петра I. Формирование русской школы бухгалтерского учета происходило под влиянием работ И. Ахматова (1809 г.), И.С. Вавилова (1843 г.), Э.А. Мудрова (1846 г.).

Э.А. Мудров: «...счетоводство (бухгалтерия) есть искусство записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на перемены, в нем происходящие, всегда можно было усмотреть настоящее его положение со значением того, что последовало от перемен, в нем произведенных...».



Ф.В. Езерский: «...под счетоводством понимается стройный распорядок в одном целом всех частей, где каждая часть связана с остальными, и хозяин в этом целом находит ответы на все свои вопросы, не прибегая ни к выборкам и ни к какому новому труду...».

Появляются две школы учета: московская и петербургская. Основным различием в идеях школ явилось применение счетов и баланса.

В конце XIX – начале XX в. вышли первые печатные издания по бухгалтерскому учету: журналы «Счетоводство», «Коммерческий мир», «Коммерческое образование» и др. В 50-х гг. XX в. появляется журнально-ордерная форма учета.

Влияние новых общественных и экономических наук, новых информационных технологий и систем автоматизации на развитие бухгалтерского учета способствовало формированию системы национальных стандартов учета и отчетности, тем самым было обеспечено законодательное и нормативное регулирование учета и отчетности в России. В 2001 г. появляется современный типовый план счетов, применяемый всеми экономическими субъектами РФ.

В настоящее время наблюдается международное сотрудничество в области бухгалтерского учета, сближение российских стандартов с международной системой финансового учета и отчетности.

## 1.2. Классификация хозяйственного учета

Наблюдение за финансово-хозяйственной деятельностью организации осуществляется с помощью хозяйственного учета. Хозяйственный учет, в свою очередь, состоит из трех видов учета (рис. 1.1).

**ЦЕЛЬ 2**  
Классифицировать хозяйственный учет

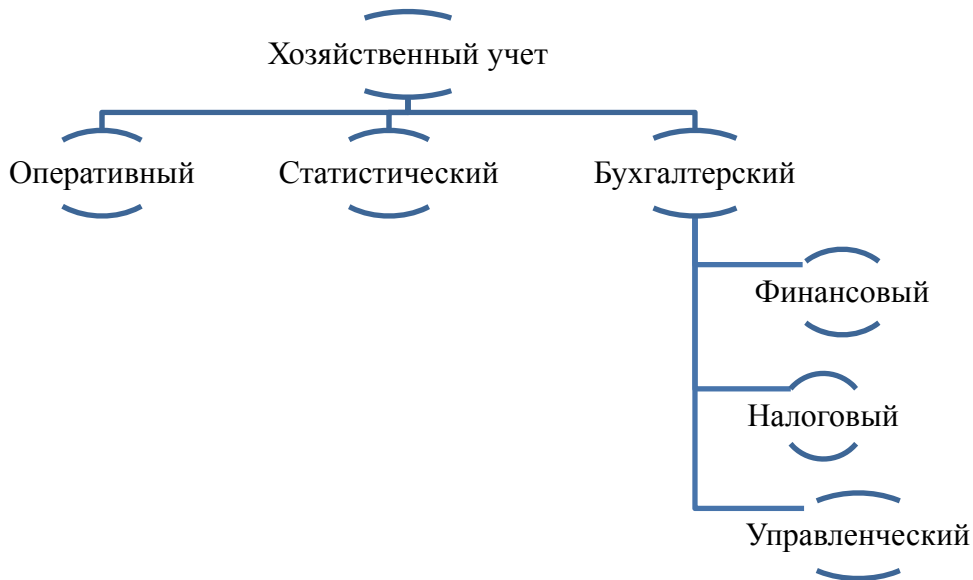


Рис. 1.1. Виды хозяйственного учета

Каждый вид учета имеет свои конкретные объекты и особенности, которые отличаются между собой областью применения, назначением и методологией.

**Оперативный (или оперативно-технический) учет** – это наблюдение и контроль за отдельными хозяйственными явлениями непосредственно в процессе их совершения.

Отличительные признаки:

- оперативность получения и использования данных;
- источником информации оперативного учета служат как письменные свидетельства, так и данные, полученные по телефону, телетайпу, факсу, в устной форме;
- прерывен во времени, необходимость в нем появляется по мере запроса;
- не имеет определенной системы документации;
- для обработки данных возможно использование простейших приемов вычислений и подсчетов.

**ЦЕЛЬ 3**  
Дать определения видам учета

Значение оперативного учета и области его применения в последнее время все более возрастает в связи с общим ростом автоматизации учетных процессов, дающих возможности быстрее обработки и использования данных оперативного учета в текущей оперативной работе.

В бухгалтерской программе «1С: Предприятие» версии 8.2 реализована удобная функция для получения данных оперативного учета в закладке «Монитор бухгалтера» (рис. 1.2). В частности, формируются оперативные отчеты по движению дебиторской и кредиторской задолженности, по движению наличных и безналичных денежных средств.

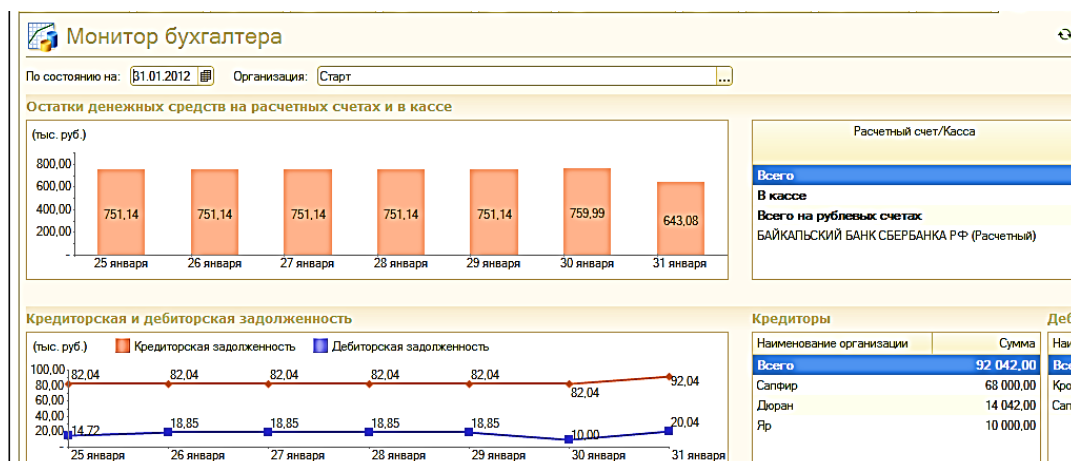


Рис. 1.2. Закладка «Монитор бухгалтера» для получения оперативных данных в программе «1С: Предприятие»

В оперативном учете используются преимущественно натуральные и трудовые измерители. Денежный измеритель используется лишь в необходимых случаях по отдельным операциям.

**Статистический учет** изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях экономики, науки, образования и других сферах.

Отличительные признаки:

- обобщение информации о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, основных средств, численности работающих и т.п.;
- используется выборочный метод наблюдения;
- различные измерители.

Фрагмент статистического отчета о производстве и отгрузке товаров и услуг представлен на рис. 1.3.

0610013	72382680			
Раздел 1.				
Общие экономические показатели				
(без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)				
Код по ОКЕИ: тысяча рублей - 384				
Наименование показателя	№ строки	За отчетный месяц	За предыдущий месяц	За соответствующий месяц прошлого года
А	Б	1	2	3
Отгружено товаров собственного производства, выполнено работ и услуг собственными силами	01			
Продано товаров несобственного производства	02			
Остатки готовой продукции собственного производства на конец месяца <1>:	03			
промышленной продукции				
сельскохозяйственной продукции	04			

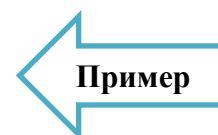
Рис. 1.3. Фрагмент статистического отчета

**Бухгалтерский учет** – это формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом о бухгалтерском учете, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отличительные признаки:

- систематическое отражение всех фактов хозяйственной жизни в первичных документах, регистрах и формах отчетности;
- имеет определенную систему документации;
- пользуется всеми измерителями, обобщая данные в едином денежном измерителе;
- для обработки данных бухгалтерский учет использует специфичный, характерный только ему прием: обеспечивает систематическое взаимосвязанное отражение всей хозяйственной деятельности организации по отдельным ее элементам и в целом;
- является непрерывным во времени;
- является сплошным, т.е. все факты хозяйственной жизни подвергаются полному и точному исчислению и отражению, соответствующему фактическим данным;
- определяет результат деятельности экономического субъекта;
- в максимальной степени обладает функциями контроля.

Фрагмент журнала операций, формируемый по данным бухгалтерского учета, представлен на рис. 1.4.



		05.01.2012 12:00:02	00000000003	Реализация товаров и услуг	Старт	Яр		
		10.01.2012 12:00:00	00000000008	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		11.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление на расчетный счет	Старт	Яр		
		11.01.2012 12:00:01	00000000001	Требование-накладная	Старт	Основной склад		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт	Дюран		
		21.01.2012 12:00:01	00000000001	Поступление доп. расходов	Старт	Помощь		
		21.01.2012 12:00:00	00000000003	Поступление товаров и услуг	Старт			

Рис. 1.4. Фрагмент журнала операций, отражающий корреспонденцию счетов по данным бухгалтерского учета

Разновидности бухгалтерского учета (финансовый, налоговый, управленческий) выделены для обеспечения различных пользователей необходимой информацией. Это означает, что виды бухгалтерского учета формируют свою особую информационную базу и предназначены для определенного круга пользователей (внутренних, внешних, имеющих или не имеющих прямой финансовый интерес).

Цель финансового учета – формирование информации о деятельности организации в целом: доходах и расходах, состоянии денежных средств, дебитор-

ской и кредиторской задолженности, платежах в бюджет и внебюджетные фонды, о финансовых вложениях, финансовых результатах и т.п. Отчетность по данным финансового учета формируется для широкого круга пользователей – администрации, собственников, кредиторов, налоговых и статистических органов, кредитных организаций, аудиторских организаций.

**Налоговый учет** – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

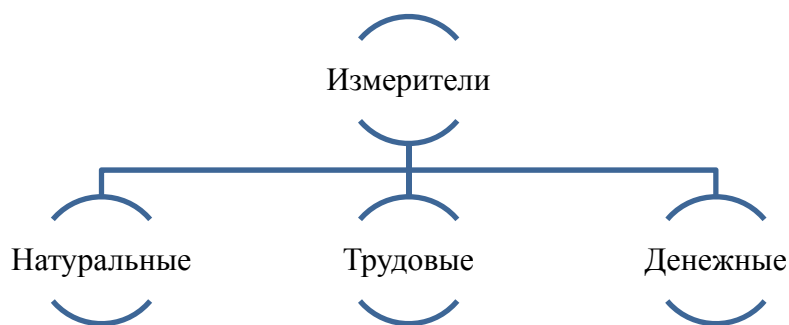
Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

**Управленческий учет** в общем смысле – это подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает менеджмент организации информацией, необходимой для планирования, управления и контроля. Пользователями информации управленческого учета являются внутренние пользователи – администрация, персонал, менеджеры.

Основной задачей управленческого учета является ответ на вопрос, в каком состоянии находится организация, как необходимо распределить имеющиеся ресурсы, чтобы повысить эффективность деятельности. Соответственно, управленческий учет требует оценки результативности по тем или иным параметрам во времени и связи с каким-либо событием.

### 1.3. Измерители, применяемые в бухгалтерском учете

Особое, немаловажное значение при организации бухгалтерского учета имеет использование учетных измерителей. Существует три вида учетных измерителей (рис. 1.5).



**ЦЕЛЬ 4**  
Рассмотреть  
основные из-  
мерители,  
применяемые  
в учете

Рис. 1.5. Измерители, применяемые в учете

**Натуральные измерители** предназначены для характеристики учитываемых объектов в натуральном выражении. В зависимости от физических свойств объектов применяются различные измерители (например, м, кг, м<sup>2</sup> и т.д.).

Натуральные измерители используются для получения данных о состоянии, движении и использовании имущества (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). Натуральные измерители применяют лишь для характеристики однородных предметов, с их помощью нельзя обобщить разные объекты учета.

Для кодового обозначения единиц измерения в России применяется Общероссийский классификатор единиц измерения (ОКЕИ). Например, для обозначения метра используется код 006, который указывается во всех соответствующих первичных документах. Фрагмент ОКЕИ представлен на рис. 1.6.



<p>ОБЩЕРОССИЙСКИЙ КЛАССИФИКАТОР ЕДИНИЦ ИЗМЕРЕНИЯ  Russian Classification of Units of Measurement  ОК 015-94 (МК 002-97)  Дата введения 1 января 1996 года</p> <p>(в ред. Изменений  1/97, утв. Госстандартом РФ 13.01.1997,  2/98, утв. Госстандартом РФ 30.09.1998,  3/98, утв. Госстандартом РФ 22.10.1998,  4/99, утв. Постановлением Госстандарта РФ от 24.09.1999 N 312-ст,  5/99, утв. Госстандартом РФ,  6/2000, утв. Госстандартом РФ,  7/2000, утв. Госстандартом РФ)</p>			
Международные единицы измерения, включенные в ЕСКК			
Код	Наименование единицы измерения	Условное обозначение (национальное)	Условное обозначение (международное)
<b>Единицы длины</b>			
003	Миллиметр	мм	mm
004	Сантиметр	см	cm
005	Дециметр	дм	dm
006	Метр	м	m
008	Километр	км	km
	Тысяча метров	1000 м	
009	Мегаметр	Мм	Mm
	Миллион метров	10 <sup>6</sup> м	
039	Дюйм (25,4 мм)	дюйм	in
041	Фут (0,3048 м)	фут	ft
043	Ярд (0,9144 м)	ярд	yd
047	Морская миля (1852 м)	миля	n mile
<b>Единицы площади</b>			
050	Квадратный миллиметр	мм <sup>2</sup>	mm <sup>2</sup>
051	Квадратный сантиметр	см <sup>2</sup>	cm <sup>2</sup>
053	Квадратный дециметр	дм <sup>2</sup>	dm <sup>2</sup>
055	Квадратный метр	м <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>
058	Тысяча квадратных метров	1000 м <sup>2</sup>	das
059	Гектар	га	ha

Рис. 1.6. Фрагмент ОКЕИ

**Трудовые измерители** – это разновидность натуральных измерителей. Они используются для исчисления количества затрат рабочего времени, выраженного в определенных единицах времени (например, в рабочих днях, часах, минутах). Данные измерители применяют для расчета заработной платы персоналу организации, контроля за ходом выполнения норм выработки сельщика-ми, а также для оценки производительности труда. Однако трудовые измерители не всегда пригодны в качестве универсальных показателей для широкого обобщения трудовых затрат на производство разнородных видов продукции и изделий.

**Денежные измерители** используются для обобщения имущества, обязательств и хозяйственных операций в едином универсальном измерителе – в валюте РФ (в рублях). Как правило, показатели в денежных измерителях применяются на основе натуральных и трудовых измерителей.

#### 1.4. Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис. 1.7).

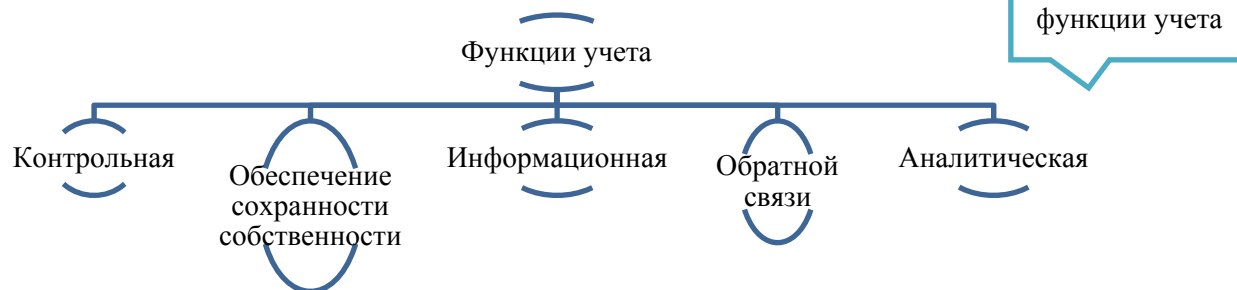


Рис. 1.7. Функции бухгалтерского учета

**Контрольная функция.** С помощью специальных приемов и способов бухгалтерского учета ведутся три вида контроля: предварительный – до совершения хозяйственной операции, текущий – во время осуществления операции, последующий – после ее совершения.

Реализации задач по усилению контрольной функции бухгалтерского учета в управлении способствует широкое применение ЭВМ и других средств вычислительной техники на всех стадиях учетного процесса, начиная со сбора, измерения, регистрации информации и кончая получением необходимых промежуточных, результативных и отчетных показателей.

Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления.

Сферой контроля со стороны главного бухгалтера, работников учетного аппарата совместно с руководителями, работниками соответствующих подразделений и служб являются:

- соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;
- правильность и обоснованность применяемых цен в условиях действия рыночного механизма;
- правильность начисления заработной платы по всем основаниям, удержаний из начисленных сумм (налогов, страховых взносов и др.);
- правильность применения тарифных таблиц, должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;
- соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств, расчетов и обязательств;

- взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;
- законность списания различных недостач, дебиторской задолженности и др.;
- правильность определения прибыли, облагаемой налогом;
- правильность определения и своевременность выплаты дивидендов акционерам;
- правильность определения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и направлений ее использования и др.

**Обеспечение сохранности собственности.** Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Следует особо отметить, что для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары, расходомеров и др.

Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения в составе собственности. В процессе инвентаризации проверяется, все ли хозяйственные операции были оформлены документами и отражены в бухгалтерском учете, вносятся ли необходимые уточнения и исправления и увязываются ли показатели текущего учета и фактические данные.

Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным видам хищений, порчи и потерь.

**Информационная функция.** Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления – службам организации, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70 % общего объема экономической информации организации (колебания этого показателя зависят от особенностей техники и технологии производства, организации производства, труда, управления и др.).

Именно бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности и др.

**Функция обратной связи.** Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой немыслимо действие системы управления, тем более ориентированной на функционирование в условиях широкой автоматизации.

Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за

определенный период, о состоянии имущества, источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов, прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками (акционерами, учредителями и т.д.).

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдением экономного использования всех видов ресурсов, обнаруживают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования.

Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

**Аналитическая функция.** Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов и т.п.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа.

### 1.5. Требования и допущения, используемые при организации и ведении бухгалтерского учета

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 разделяет основные методологические положения на допущения (п. 5) и требования (п. 6). Уяснение этих различий – одна из задач бухгалтера, вырабатывающего свое профессиональное суждение.

**ЦЕЛЬ 6**  
Рассмотреть требования и допущения учета

Под **требованиями** понимаются основные принципы, обязывающие организацию соблюдать принятые правила ведения бухгалтерского учета.

**Допущения** – базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые организацией и не подлежащие изменению.

В соответствии с ПБУ 1/2008, при формировании учетной политики организации предполагается соблюдение четырех допущений и шести требований.

**Допущения**, применение которых предполагается при ведении бухгалтерского учета, следующие:

1. Имущественная обособленность: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

2. Непрерывность деятельности: организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необхо-

димось ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

3. Последовательность применения учетной политики: принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

4. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности: 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.

**Требования**, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета:

1. Полнота: предполагается полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

2. Своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

3. Осмотрительность: предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

4. Приоритет содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

5. Непротиворечивость – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

6. Рациональность – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации.

В практической деятельности возможны ситуации, когда организация должна исходить из иных допущений. Например, допущение непрерывности деятельности не применимо при определении учетной политики на период ликвидации организации.



**Пример**

Названные допущения и требования должны составлять основу выбора и обоснования учетной политики организации, в которой заключены основные способы организации и ведения бухгалтерского учета. Несоблюдение требований и допущений без достаточных оснований способно исказить картину имущественного и финансового положения организации, результаты ее деятельности и при определенных условиях может трактоваться как неправильное ведение учета.

## 1.6. Упражнения

1. Особенностью бухгалтерского учета является отражение хозяйственных процессов:

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



**ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ**

2. Статистический учет – это:

- а. система быстрого, своевременного отражения хозяйственных процессов с целью воздействия на них;
- б. система сплошного, непрерывного и документального отражения хозяйственной деятельности организации;
- с. система количественного и качественного отражения массовых явлений и хозяйственных операций.

3. Натуральные измерители применяют:

- а. для расчета производительности труда;
- б. для характеристики однородных предметов;
- с. в качестве универсальных показателей.

4. Инструментом для реализации функции обеспечения сохранности собственности является:

- а. инвентаризация активов организации;
- б. контроль материально-ответственных лиц;
- с. контроль главного бухгалтера.

5. Суть допущения имущественной обособленности состоит в следующем:

- а. учет активов и обязательств организации и его владельцев осуществляется в единой информационной совокупности;
- б. расчетные счета организации существуют обособленно от расчетных счетов владельцев этой организации;
- с. активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

1. Что представляет собой бухгалтерский учет? Назовите его разновидности.

2. Каковы связи между различными видами учета?

3. Какие функции выполняет бухгалтерский учет в системе управления?

4. Перечислите основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету. Дайте их характеристику.

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

За отчетный год в организации наблюдаются следующие события:

1. Значительные убытки от основной деятельности.

2. Неспособность погашать кредиторскую задолженность в установленные сроки.

3. Трудности в выполнении условий договоров займа.

4. Потеря важнейшего рынка сбыта, основных поставщиков (подрядчиков).

5. Существенная зависимость от успешного выполнения определенного проекта.

Требуется определить соблюдение допущения непрерывности деятельности.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

## 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

1. Определить предмет бухгалтерского учета.
2. Уяснить состав объектов бухгалтерского учета.
3. Научиться классифицировать объекты учета.
4. Рассмотреть сущность каждого объекта.
5. Ознакомиться с методом бухгалтерского учета и его элементами.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

### 2.1. Предмет бухгалтерского учета, его объекты

Бухгалтерский учет – часть системы управления организацией как отдельным имущественным комплексом, занятая формированием информации об объектах деятельности и передачей ее пользователям для принятия обоснованных управленческих решений.

В зависимости от характера деятельности и в силу своей специфики, юридическое лицо располагает определенными хозяйственными средствами, размер и состав которых зависит от объема производства или товарооборота.

В ходе деятельности предприятие вступает в хозяйственные взаимоотношения с другими организациями, которые перед данным предприятием выступают в роли поставщиков, покупателей его продукции, в роли финансовых органов и других организаций и лиц. Для расчетов с покупателями, заказчиками и другими организациями предприятие открывает расчетные счета в банках, если ведет внешнеэкономическую деятельность – валютный счет. Если собственных средств предприятию недостаточно, то оно пользуется кредитами банка на временные нужды, подлежащими возврату.

Таким образом, *предметом бухгалтерского учета* в обобщенном виде выступает финансово-хозяйственная деятельность предприятия, в более конкретном виде предмет состоит из многочисленных и разнообразных объектов.

ЦЕЛЬ 1  
Определить  
предмет учета

*Объектами бухгалтерского учета* экономического субъекта, в соответствии со ст. 5 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г., являются:

1. Активы.
2. Обязательства.
3. Факты хозяйственной жизни.
4. Источники финансирования деятельности.
5. Доходы.
6. Расходы.
7. Иные объекты, в случае если это установлено федеральными стандартами.

ЦЕЛЬ 2  
Уяснить  
состав объектов  
учета

*Активы* – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Активами организации являются: основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, денежные средства.



Пример

**Обязательства** – это существующая на отчетную дату задолженность, которая является следствием свершившихся проектов хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов.

Обязательствами организации являются: кредиторская задолженность перед поставщиками, перед персоналом по оплате труда, по налогам и сборам, заемные средства.



Пример

**Факт хозяйственной жизни** – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств (ст. 2 закона № 402-ФЗ).

Примерами фактов хозяйственной жизни, которые *оказывают влияние* на деятельность организации, являются:

- поступление с расчетного счета денежных средств в кассу организации;
- начисление заработной платы административно-управленческому персоналу;
- перечисление с расчетного счета страховых взносов во внебюджетные фонды.



Пример

Существуют факты хозяйственной жизни, *способные оказать влияние* на деятельность организации. Например, по состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что с достаточной долей вероятности судебное решение будет принято не в ее пользу, и сумма потерь организации составит от 500 до 5 млн р. Организация производит расчет величины оценочного обязательства:  $(500 + 5\,000\,000) / 2 = 2\,750\,000$  р.

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 мес. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 2 млн 750 тыс. р. и, таким образом, является фактом хозяйственной жизни, способным оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств.

**Источники финансирования деятельности** – источники формирования активов, за исключением обязательств.

Например, источниками финансирования деятельности могут служить уставный капитал, нераспределенная прибыль, резервный капитал.



Пример

**Доходы** – увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Под будущей экономической выгодой понимается потенциальная возможность актива прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Прочими доходами, например, являются поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров, поступления, связанные с предоставлением за плату по договору аренды активов организации.



Пример

**Расходы** – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации (п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Расходы организации классифицируются аналогично доходам и могут быть расходами по обычным видам деятельности и прочими расходами.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, оказанием услуг (например, себестоимость проданной продукции, расходы на продажу). Прочими расходами являются, например, расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

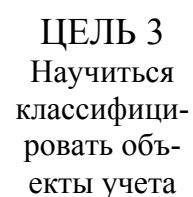


Пример

## 2.2. Классификация объектов бухгалтерского учета

Объекты бухгалтерского учета можно объединить в две группы:

1-я группа – объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации (основные средства, денежные средства, нематериальные активы, различные резервы, капитал, юридические отношения, материальные ценности, т.е. это средства и источники);



**ЦЕЛЬ 3**  
Научиться  
классифици-  
ровать объ-  
екты учета

2-я группа – объекты, составляющие хозяйственную деятельность, – хозяйственные процессы и их результаты (процесс снабжения, производства и реализации).

В целях управления хозяйственной деятельностью необходимо знать, какие виды средств имеются на данном предприятии, как размещены, за счет каких источников сформированы и каково их назначение. Следовательно, необходима классификация.

Классификация объектов первой группы проводится по двум признакам:

- по видам и размещению (по функциональной роли);
- по источникам формирования и целевому назначению.

На рис. 2.1 представлена классификация объектов по первому классификационному признаку.

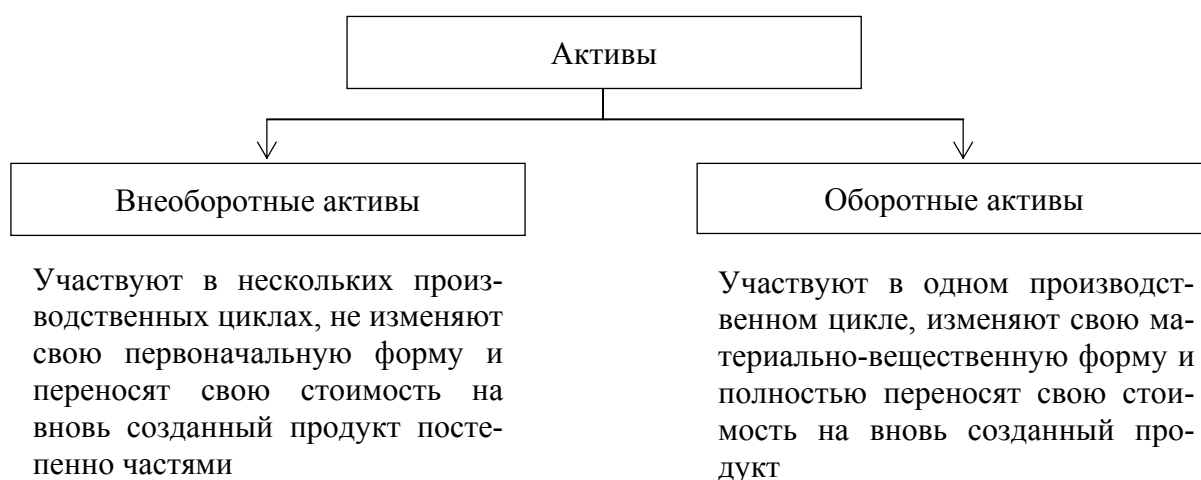


Рис. 2.1. Классификация активов по функциональной роли, составу и размещению

Состав и сущность внеоборотных активов представлены на рис. 2.2.

Внеоборотные активы в структуре активов каждой организации имеют важное значение. По сути, они являются опорой для дальнейшего развития любой организации. Конкретная структура и состав внеоборотных активов организации зависит от направления деятельности и ее размеров.

**ЦЕЛЬ 4**  
Рассмотреть  
сущность  
объектов  
учета

---

**Внеоборотные активы**

**Основные средства** – это активы, используемые при производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 мес., и которые переносят свою стоимость на готовый продукт частями путем начисления амортизации

(здания, сооружения, силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент и хозяйственный инвентарь, многолетние насаждения, земельные участки, объекты природопользования и пр.)

---

**Нематериальные активы** – активы, которые не имеют материально-вещественной формы, но имеют стоимостную оценку

(исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (произведения науки, искусства, программы для ЭВМ, секреты производства, товарные знаки и пр.), положительная деловая репутация)

---

**Вложения во внеоборотные активы** – долгосрочные инвестиции организации в строительство и приобретение основных средств, а также в создание и приобретение нематериальных активов

(оборудование, требующее монтажа, незавершенное строительство, научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и пр.)

---

**Доходные вложения в материальные ценности** – это вложения организации в здания, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода (имущество, предназначенное для сдачи в лизинг, прокат)

---

**Долгосрочные финансовые вложения** – вложения на срок более года

(инвестиции в ценные бумаги, вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы и пр.)

---

**Поисковые активы** – материальные и нематериальные поисковые активы

---

**Прочие внеоборотные активы** – отложенные налоговые активы

---

Рис. 2.2. Состав внеоборотных активов

Вторая группа активов по функциональной роли, составу и размещению – оборотные активы, их состав и сущность представлены на рис. 2.3.

Оборотные активы организации – довольно мобильное имущество, отличающееся высокими показателями ликвидности, т.е. способностью быстро и с минимальными затратами обращаться в денежные средства. Их гораздо проще приспособить под нужды организации в изменяющихся условиях, чем внеоборотные активы.

Таким образом, основное отличие между внеоборотными и оборотными активами заключается в характере их использования. Внеоборотные активы применяются многократно, оборотные активы, напротив, используются однократно.

## Оборотные активы

### Запасы:

**Производственные запасы** – активы, используемые в качестве сырья, материалов и пр. при производстве продукции, предназначенной для продажи, при выполнении работ или оказании услуг

(сырье и основные материалы, топливо, тарные материалы, запасные части, инвентарь, спецодежда и пр.)

**Готовая продукция** – это активы, являющиеся частью материально-производственных запасов, предназначенные для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов

**Товары** – это активы, являющиеся частью материально-производственных запасов, приобретенные у других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи

**Незавершенное производство** – это продукция, не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неukoмплектованные, не прошедшие всех стадий обработки

**Расходы будущих периодов** – это расходы, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам

**Дебиторская задолженность** – задолженность отдельных организаций и лиц перед данной организацией

(задолженность покупателей и заказчиков за проданную продукцию, товары, оказанные услуги, выполненные работы; задолженность по векселям полученным; авансы выданные; задолженность подотчетных лиц; задолженность по вкладам в уставный капитал и пр.)

**Денежные средства и денежные эквиваленты** – сумма наличных денежных средств в кассе, средства на расчетных, валютных и специальных счетах в банке, переводы в пути

**Краткосрочные финансовые вложения** – вложения на срок менее одного года (инвестиции в ценные бумаги, займы под векселя, срочные депозиты в банке и пр.)

Рис. 2.3. Состав оборотных активов

По второму признаку (по источникам формирования и целевому назначению) объекты учета принято подразделять на собственные источники и привлеченные (заемные) источники (рис. 2.4). Состав источников раскрыт на рис. 2.5.



Рис. 2.4. Классификация объектов по источникам формирования

Собственные источники	<b>Уставный капитал</b> – часть собственного капитала, зарегистрированная в уставе хозяйствующего субъекта как юридического лица, включающая стоимость внеоборотных и оборотных активов, внесенных собственником или участником при образовании организации	
	<b>Добавочный капитал</b> – стоимость имущества, образующаяся в результате изменения стоимости переоцененного имущества, эмиссионного дохода и прочих поступлений (переоценка стоимости внеоборотных активов, эмиссионный доход)	
	<b>Резервный капитал</b> – капитал, сформированный за счет чистой прибыли и направленный на выкуп акций и облигаций и погашение убытков	
	<b>Нераспределенная прибыль</b> – прибыль, остающаяся после уплаты налогов, образования резервного капитала, выплаты дивидендов и используемая в целях реинвестирования на нужды организации	
	<b>Целевое финансирование</b> – средства, полученные от других юридических лиц, на выполнение целевых работ	
Заемные источники	<b>Прочие</b> – резервы предстоящих расходов, амортизация основных средств и нематериальных активов, доходы будущих периодов, оценочные обязательства (резервы под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам и пр.)	
	Долгосрочные обязательства	<b>Заемные средства</b> – привлеченные займы (денежные средства или вещи, полученные в долг от юридических и физических лиц) и полученные кредиты (предоставляются специализированными кредитными организациями на платной, возвратной и срочной основе) сроком более года
		<b>Прочие долгосрочные обязательства</b> – отложенные налоговые обязательства
	Краткосрочные обязательства	<b>Заемные средства</b> – привлеченные займы и полученные кредиты, но срок менее 12 мес.
		<b>Кредиторская задолженность</b> – задолженность организации другим организациям и физическим лицам (задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные материалы, товары, выполненные работы, оказанные услуги; авансы полученные; задолженность перед персоналом организации; задолженность по налогам и сборам и т.п.)
		<b>Прочие краткосрочные обязательства</b> – все прочие обязательства, не классифицированные в предыдущие группы

Рис. 2.5. Состав источников формирования активов

Таким образом, классифицированы объекты первой группы (объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации: активы и источники их формирования).

Вторая группа объектов бухгалтерского учета: объекты, составляющие хозяйственную деятельность – хозяйственные процессы и их результаты (процесс снабжения, производства и продажи).

Активы предприятия и их источники постоянно изменяются. Их размер и структура меняются в связи с совершаемыми фактами хозяйственной жизни, которые состоят из сделок, событий, операций.

**Операция** – это целенаправленное действие, позволяющее получить определенный результат на конкретном участке хозяйственной деятельности. Совокупность однородных операций определяет хозяйственные процессы.

С точки зрения кругооборота средств принято различать хозяйственные процессы:

- процесс приобретения (заготовления или снабжения);
- процесс производства;
- процесс продажи.

Каждый процесс состоит из ряда операций, представляющих определенные хозяйственные затраты (рис. 2.6).

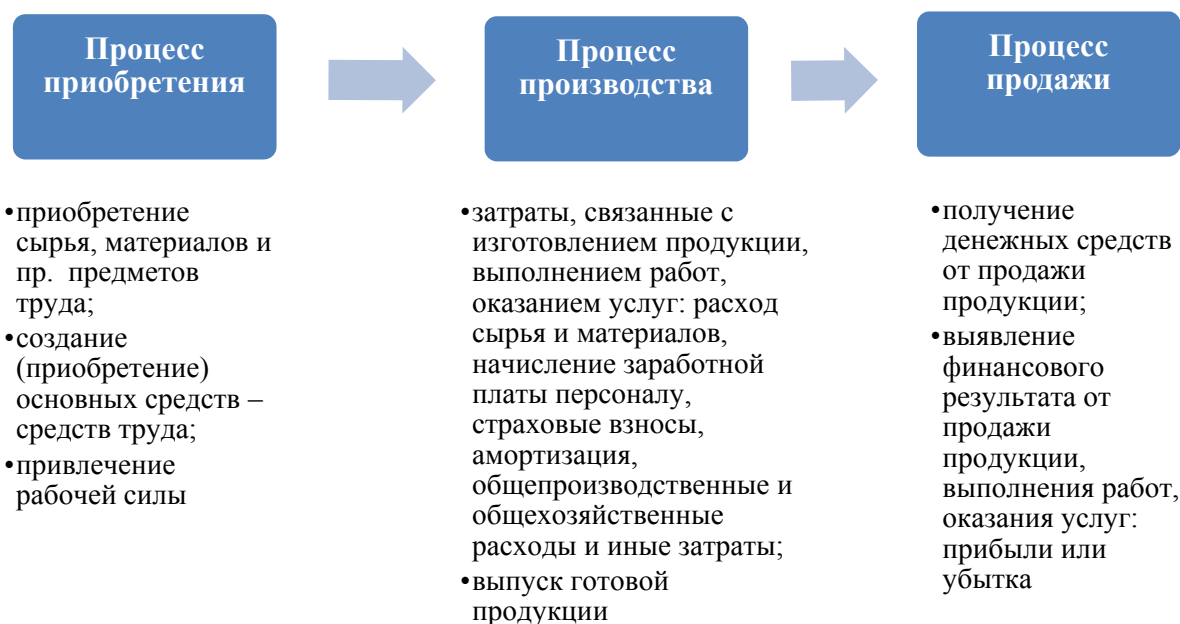
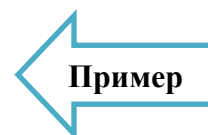


Рис. 2.6. Схема основных хозяйственных процессов организации

В торговых организациях основными хозяйственными процессами являются процесс снабжения и процесс продажи. Поскольку торговые организации не производят продукцию, то процесс производства отсутствует. Но наряду с основными могут существовать и другие процессы: заготовка и переработка вторичного сырья, ремонт тары и ее изготовление, капитальный ремонт оборудования и др.



Все перечисленные виды хозяйственных средств (внеоборотных и оборотных активов), их источников (собственных и заемных), хозяйственных процессов и их результатов являются конкретным содержанием бухгалтерского учета. Их совокупность составляет предмет бухгалтерского учета.

### 2.3. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Под *методом бухгалтерского учета* понимают совокупность способов, с помощью которых отражаются, исследуются и контролируются его объекты.

Научное содержание метода бухгалтерского учета состоит в том, что все хозяйственные явления отражаются в учете в непрерывном их движении и развитии, при этом хозяйственные процессы и составляющие их факты хозяйственной жизни отражаются не изолировано друг от друга, а в единстве, взаимосвязи и взаимозависимости.

Бухгалтерский учет имеет свои собственные приемы и методы исследования, которые вытекают из сущности его предмета.

Метод бухгалтерского учета включает в себя следующие элементы: документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, баланс и отчетность (рис. 2.7).

**ЦЕЛЬ 5**  
Ознакомить-  
ся с методом  
бухгалтер-  
ского учета  
и его элемен-  
тами

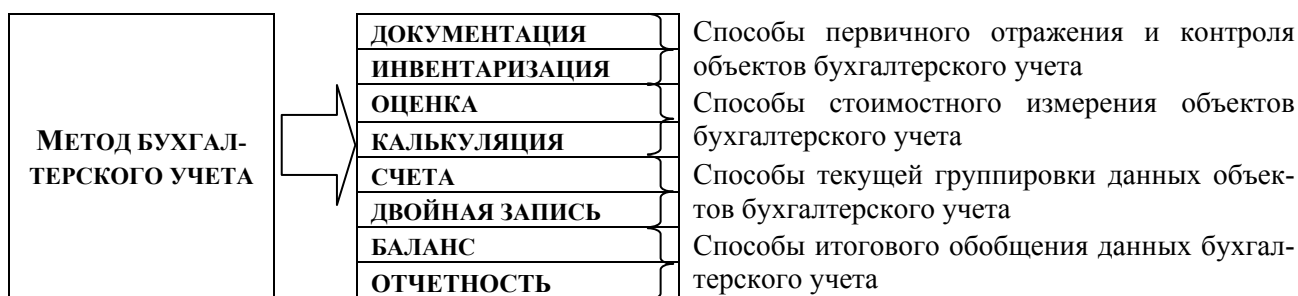


Рис. 2.7. Элементы метода бухгалтерского учета

**Документация** – непрерывное, документально обоснованное отражение всех фактов хозяйственной жизни, имеющих денежное выражение. Для этого отдельные операции отражаются в первичных документах, являющихся основой для отражения данных в учетных регистрах.

Не все хозяйственные явления могут быть зафиксированы посредством документации (например, естественная убыль товарно-материальных ценностей, ошибки и просчеты при приеме товарно-материальных ценностей и денежных средств, недостачи и хищения). Все эти изменения можно оформить лишь при выявлении, а не тогда, когда эти факты реально произошли. Выявить такие явления позволяет инвентаризация.

**Инвентаризация** – это проверка наличия товарно-материальных и денежных средств и сопоставление с учетными данными (для получения реальных данных).

Документация и инвентаризация – это способы первичного отражения и контроля объектов бухгалтерского учета.

**Оценка** представляет собой выражение в денежном измерении активов организации и их источников. В основе оценки имущества организации лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении. В целях сопоставимо-

сти оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно во всех организациях.

Каждый хозяйственный процесс состоит из ряда затрат, поэтому необходимо установить не только величину каждого вида затрат, но и их общую сумму, т.е. исчислить себестоимость, или составить **калькуляцию**, которая позволит определить фактическую себестоимость объектов в денежной оценке.

Оценка и калькуляция служат для стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета.

Зафиксированные в документах хозяйственные операции необходимо систематизировать, т.е. зарегистрировать на бухгалтерских счетах. Потребность в счетах вызвана тем, что сведения, содержащиеся в документах, дают разрозненную характеристику учетных объектов. Для обобщенного представления эти данные необходимо сгруппировать и суммировать. Такую функцию в бухгалтерском учете выполняют **счета**.

Факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета отражаются посредством двойной записи. **Двойная запись** – взаимосвязанное отражение двух явлений, вызываемых каждым фактом хозяйственной жизни (запись не менее, чем на двух счетах).

Счета и двойная запись используются с целью текущей группировки данных об объектах бухгалтерского учета.

Счета дают возможность накапливать и систематизировать данные, но на конкретном счете нет обобщенной информации по организации в целом. Для обобщения показателей служит **бухгалтерский баланс**, в котором хозяйственные средства показываются в двух разрезах: 1) по их видам и размещению; 2) по источникам образования и целевому назначению. Это позволяет видеть всю совокупность активов во взаимной связи и облегчает проведение анализа обеспеченности ими предприятия.

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является **отчетность**, которая представляет собой способ получения различных показателей о разных сторонах деятельности организации за отчетный период (месяц, квартал, полугодие, год).

Баланс и отчетность являются способами итогового обобщения данных бухгалтерского учета.

## 2.4. Упражнения

1. Что относится к объектам бухгалтерского учета?

- а. активы, обязательства, источники финансирования, доходы и расходы, факты хозяйственной жизни;
- б. доходы и расходы, факты хозяйственной жизни;
- с. хозяйственные процессы и финансовые результаты.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. Какой метод бухгалтерского учета позволяет обобщить информацию по организации в целом:

- а. счета;

- b. баланс;
- c. документация.

3. Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета осуществляется с помощью:

- a. оценки и калькуляции;
- b. бухгалтерского баланса и отчетности;
- c. первичных документов и оценки.

4. Сумма долгов юридических и физических лиц перед организацией называется:

- a. дебиторской задолженностью;
- b. оценочными обязательствами;
- c. кредиторской задолженностью.

5. К краткосрочным финансовым вложениям на приобретение акций, предоставление займов относят вложения на срок:

- a. свыше 12 мес.;
- b. до 12 мес.;
- c. до 4 мес.

6. Затраты, связанные с производством, управлением и обслуживанием основных видов продукции характеризуют процесс:

- a. заготовления;
- b. производства;
- c. продажи.

7. Затраты, связанные с приобретением топлива, комплектующих изделий, специального инструмента характеризуют процесс:

- a. заготовления;
- b. производства;
- c. продажи.

8. Элементы метода бухгалтерского учета, которые являются способами текущей группировки данных об объектах бухгалтерского учета, – это:

- a. баланс и отчетность;
- b. система счетов и двойная запись;
- c. документация и инвентаризация.

- 1. Что является предметом бухгалтерского учета?
- 2. Для чего нужна классификация объектов бухгалтерского учета?
- 3. К каким объектам бухгалтерского учета относится дебиторская задолженность?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

4. Почему кредиторская задолженность классифицируется как источник формирования активов?

5. Перечислите основные элементы метода бухгалтерского учета. Дайте их характеристику.

6. Дайте определение готовой продукции.

7. Дайте определение нераспределенной прибыли.

8. Что включает в себя понятие «отчетность»?

9. Что является результатом процесса продажи?

10. Какие затраты формируют себестоимость произведенной продукции?

Произвести классификацию имущества организации по функциональной роли и составу и по источникам формирования (табл. 2.1).

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

Таблица 2.1

№ п/п	Наименование активов и источников их образования	Сумма, тыс. р.
1	Нераспределенная прибыль прошлых лет	70
2	Задолженность покупателей	1 000
3	Административное здание	3 000
4	Производственный и хозяйственный инвентарь сроком менее 12 мес.	350
5	Материалы для производственных нужд	1 500
6	Финансовые вложения по договору простого товарищества	500
7	Расходы на подготовку и освоение новых производств	200
8	Векселя полученные	400
9	Задолженность подотчетных лиц	150
10	Задолженность внебюджетным фондам по страховым взносам	840
11	Задолженность работникам по оплате труда	2 830
12	Задолженность по налогам и сборам	400
13	Уставный капитал	1 000
14	Материалы на складе для общехозяйственных нужд	300
15	Задолженность по полученным займам на срок 3 мес.	1 500
16	Задолженность учредителям по выплате доходов	150
17	Задолженность поставщикам за материалы	1 300
18	Займы, предоставленные другим юридическим лицам на срок 6 мес.	250
19	Денежные средства на расчетных счетах	190
20	Добавочный капитал	350
21	Резервный капитал	750
22	Долгосрочный кредит банка	250
23	Незавершенное производство	1 600

### 3. Бухгалтерский баланс

1. Рассмотреть сущность бухгалтерского баланса.
2. Изучить классификацию бухгалтерских балансов.
3. Ознакомиться со структурой и содержанием бухгалтерского баланса.
4. Научиться определять типы операций, оказывающих влияние на бухгалтерский баланс.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Основной целью представления бухгалтерской (финансовой) отчетности является предоставление информации об имущественном положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Эта информация нужна широкому кругу пользователей для принятия рациональных, экономически обоснованных решений. В частности, бухгалтерский баланс позволяет получить информацию об имущественном и финансовом состоянии организации, что необходимо для оценки экономических ресурсов, оценки финансовой структуры организации, анализа ликвидности и платежеспособности, способности организации адаптироваться к изменениям во внешней среде и пр.

#### 3.1. Сущность бухгалтерского баланса

Основной финансовый отчет, который отражает имущественное и финансовое положение организации, называется бухгалтерским балансом.

**Бухгалтерский баланс** – способ обобщенного отражения и экономической группировки имущества организации в денежной оценке по видам и источникам образования на отчетную дату.

В бухгалтерском учете существует двойное значение бухгалтерского баланса:

- это равенство итогов;
- это наиболее важная форма бухгалтерской отчетности.

Термин возник в Италии в Средневековье.

Известны факты, что в компании Медичи (конец XIV в.) каждое отделение составляло баланс и объяснительную записку управляющего. В компании Альберти (начало XIV в.) отчеты составлялись, но нерегулярно. Лука Пачоли понимал под балансом процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов. Анжело ди Пиетро впервые трактовал баланс как форму отчетности. В русском языке термин «бухгалтерский баланс» употребляется с начала XVIII в.

ЦЕЛЬ 1  
Рассмотреть  
сущность  
бухгалтер-  
ского ба-  
ланса

Пример

Бухгалтерский баланс является методом итогового обобщения данных бухгалтерского учета.

### 3.2. Классификация бухгалтерских балансов

Для четкого представления картины о видах баланса их необходимо классифицировать по следующим признакам:

**ЦЕЛЬ 2**  
Изучить классификацию бухгалтерских балансов

1. По времени составления:

- вступительные (составляются на момент возникновения предприятия);
- текущие (составляются периодически);
- ликвидационные (составляются на момент ликвидации);
- saniруемые (составляются в исключительных случаях, когда организация находится на пороге банкротства);
- разделительные (составляются в момент разделения крупного предприятия на более мелкие);
- объединительные (составляются в момент объединения нескольких предприятий в одно).

2. По источникам составления:

- инвентарные (составленные по данным инвентаризации);
- книжные (составленные на основе книжных записей);
- генеральные (составленные на основе данных инвентаризации и книжных записей).

3. По объему информации:

- единичные (одной организации);
- сводные (нескольких предприятий).

4. По характеру деятельности:

- основной деятельности;
- неосновной деятельности.

5. По объекту отражения:

- самостоятельные;
- отдельные (балансы структурных подразделений).

6. В зависимости от оценки статей:

- баланс-брутто;
- баланс-нетто (не содержит регулирующих статей).

### 3.3. Структура и содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс построен на классификации хозяйственных средств, т.е. он состоит из двух равновеликих частей: в одной отражаются активы по их видам (по функциональной роли), а в другой – по источникам образования. Таким образом, графически баланс представляет собой таблицу двусторонней формы, состоящую из двух частей: актива и пассива.

**ЦЕЛЬ 3**  
Ознакомиться со структурой и содержанием бухгалтерского баланса

**Активом** называют ту часть баланса, в которой сгруппированы хозяйственные средства по их видам или по их функциональной роли (актив с лат. – «быть» или «деятельный»).

**Пассив** – та часть баланса, в которой сгруппированы источники формирования хозяйственных средств по их назначению (пассив с лат. – «объяснять» или «недеятельный»).

Каждый элемент актива и пассива называется статьей баланса. Однородные по экономическому содержанию статьи баланса объединяются в разделы, а внутри разделов – в группы. Статьи баланса в активе распределены на два раздела, а в пассиве – на три: в активе – «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы»; в пассиве – «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства».

В балансе остатки средств представлены по состоянию на три отчетных даты. Итог баланса принято называть валютой баланса. Единица измерения: баланс составляется в тыс. р. или млн р., в некоторых случаях – в р.

На сегодняшний день форма и структура бухгалтерского баланса являются рекомендуемыми и утверждены приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Таким образом, организации самостоятельно осуществляют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса с учетом существенности.

Бухгалтерский баланс в своем развитии принимал разные формы. Фрагмент иллюстрации бухгалтерского баланса в соответствии с точкой зрения Дж. Торнтона представлен на рис. 3.1.

Пример

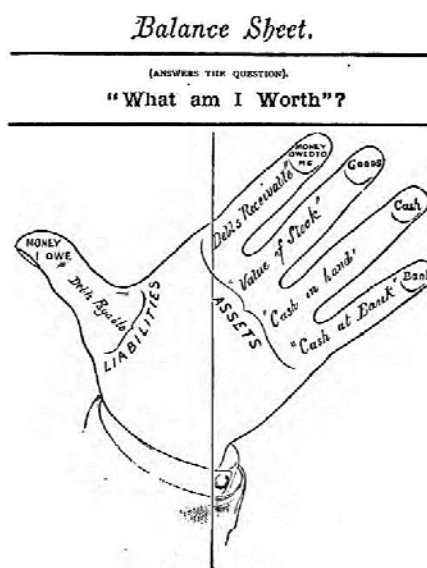


Рис. 3.1. Баланс по Дж. Торнтону  
(Thornton J. First lessons in book-keeping, 1879)

Балансы за каждый отчетный период должны быть единообразны по виду. Форма, терминология, заголовки и модель объединения несущественных статей должны быть соответствующими. Это необходимо для повышения полезности представляемой информации.

Утвержденная приказом № 66н структура актива бухгалтерского баланса приведена на рис. 3.2, пассива – на рис. 3.3.

Бухгалтерский баланс					
на		20	г.	Коды	
Форма по ОКУД				0710001	
Дата (число, месяц, год)					
Организация		по ОКПО			
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН			
Вид экономической деятельности		по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собствен.					
		по ОКОПФ/ОКФС			
Единица измерения: тыс. р. (млн р.)		по ОКЕИ		384 (385)	
Местонахождение (адрес)					
Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	На	На 31 декабря	На 31 декабря
			20 г. <sup>3</sup>	20 г. <sup>4</sup>	20 г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства	1150			
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180			
	Прочие внеоборотные активы	1190			
	Итого по разделу I	1100			
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Запасы	1210			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220			
	Дебиторская задолженность	1230			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250			
	Прочие оборотные активы	1260			
	Итого по разделу II	1200			
	<b>БАЛАНС</b>	1600			

Рис. 3.2. Структура и содержание актива бухгалтерского баланса

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	На	На 31 декабря		На 31 декабря		
			20	г. <sup>3</sup>	20	г. <sup>4</sup>	20	г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>							
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>							
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310						
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(	) <sup>7</sup>	(	)	(	)
	Переоценка внеоборотных активов	1340						
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350						
	Резервный капитал	1360						
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370						
	Итого по разделу III	1300						
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>							
	Заемные средства	1410						
	Отложенные налоговые обязательства	1420						
	Оценочные обязательства	1430						
	Прочие обязательства	1450						
	Итого по разделу IV	1400						
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>							
	Заемные средства	1510						
	Кредиторская задолженность	1520						
	Доходы будущих периодов	1530						
	Оценочные обязательства	1540						
	Прочие обязательства	1550						
	Итого по разделу V	1500						
	<b>БАЛАНС</b>	1700						

Руководитель		Главный бухгалтер	
(подпись)	(расшифровка подписи)	(подпись)	(расшифровка подписи)
"	"	20	г.
Примечания			
1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.			
2. В соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.			
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.			
4. Указывается предыдущий год.			
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.			

Рис. 3.3. Структура и содержание пассива бухгалтерского баланса

Рассмотрим каждый раздел и каждую статью подробно. Информация по каждой статье формируется на основании соответствующих счетов бухгалтерского учета.

**Первый раздел актива баланса «Внеоборотные активы».** Объединяет статьи этого раздела длительный характер использования.

**Статья «Нематериальные активы»:** активы показываются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью (восстановительной) на счете 04 и суммой начисленной амортизации на счете 05.

**Статья «Результаты исследований и разработок»** отражает информацию о расходах на завершенные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 обособленно.

**Статья «Нематериальные поисковые активы»** заполняется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Приводится информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) нематериальных поисковых активов (результаты разведочного бурения, оценка коммерческой целесообразности добычи и пр.) с отдельного субсчета к счету 08 с учетом переоценки, амортизации и обесценения.

**Статья «Материальные поисковые активы»** заполняется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Приводится информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) материальных поисковых активов (сооружения (система трубопроводов и т.д.), оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.), транспортные средства) с отдельного субсчета к счету 08 с учетом переоценки, амортизации и обесценения.

**Статья «Основные средства»:** основные средства отражаются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью (восстановительной) на счете 01 и суммой начисленной амортизации на счете 02.

По вопросу отражения в бухгалтерском балансе незавершенных капитальных вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (кроме субсчетов 08-5 и 08-8), в настоящее время существует две позиции:

1. Информация включается в группу статей «Основные средства».
2. Величина незавершенных капитальных вложений может быть отражена в разд. I «Внеоборотные активы» по отдельной самостоятельно введенной организацией строке «Незавершенные капитальные вложения», а в случае незначительности показателя – по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы».

**По статье «Доходные вложения в материальные ценности»** отражается остаточная стоимость лизингового имущества. Информация берется со счетов 03 и 02.

**По статье «Финансовые вложения»** показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 мес. после отчетной даты, отражаются финансовые вложения по стоимости, определяемой исходя из требований ПБУ 19/02 по текущей рыночной стоимости, по которым определяется, и по стоимости последней оценки, по ко-

торым не определяется текущая рыночная стоимость. Информация формируется с использованием счетов 58 и 59.

**По статье «Отложенные налоговые активы»** отражается информация об отложенных налоговых активах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, т.е. отражается та часть отложенного налога на прибыль, на которую уменьшится налог на прибыль, подлежащий уплате в следующие отчетные периоды. Информация берется со счета 09.

**По статье «Прочие внеоборотные активы»** отражается информация о прочих, не перечисленных выше, активах, срок обращения которых превышает 12 мес. или продолжительность операционного цикла, если он составляет более 12 мес. Примерами составляющих этой статьи могут быть:

- вложения во внеоборотные активы организации, учитываемые на соответствующих субсчетах счета 08, в частности, затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве объектов нематериальных активов или основных средств, а также затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР, если организация не отражает данные показатели по строкам «Нематериальные активы», «Результаты исследований и разработок», «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности»;

- оборудование, требующее монтажа, учитываемое на счете 07, если организация не отражает такие активы по строкам «Результаты исследований и разработок», «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности»;

- суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

**Статья «Итого по разделу I»** – показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам бухгалтерского баланса с кодами 1110–1190 и отражает общую стоимость внеоборотных активов, имеющихся у организации.

**Второй раздел «Оборотные активы».** В этом разделе отражаются оборотные активы организации. Структура статей второго раздела существенно зависит от отраслевых особенностей.

**По статье «Запасы»** отражается информация о запасах организации:

- о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд;

- о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте;

- о затратах в незавершенном производстве;

- о готовой продукции (продуктах производства);

- о товарах;

- о расходах будущих периодов и т.п.

При этом сырье, материалы и другие аналогичные ценности отражаются по фактической себестоимости, информация формируется со счетов 10, 15, 16 и 14. Затраты в незавершенном производстве, в основном вспомогательном, в обслуживающих производствах и хозяйствах отражаются по фактической себестоимости, информация берется со счетов 20, 21, 23, 29, 44. Готовая продукция

и товары отражаются по фактической или плановой себестоимости, информация берется со счетов 43, 45, 41, 16. Информация о расходах будущих периодов формируется со счета 97.

**Статья «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».** По всем ценностям (материалы, основные средства и т.п.), которые организация приобретает у других организаций, показывается НДС, который подлежит возмещению из бюджета. Информация берется со счета 19.

**Статья «Дебиторская задолженность».** В составе дебиторской задолженности могут учитываться задолженность покупателей, заказчиков, поставщиков, подрядчиков, прочих должников, задолженность учредителей, а также работников по оплате труда и подотчетным суммам. При заполнении этой строки используются данные о дебетовых остатках по счетам 62, 60, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 за вычетом кредитового сальдо по счету 63 (резерва, созданного по этой задолженности).

**Статья «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»** показывает информацию о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 мес. К ним относятся: затраты на приобретение ценных бумаг, предоставленные займы, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки требования, вложения в сберегательные сертификаты, депозитные вклады, вклады по договору простого товарищества, прочие соответствующие объекты. Информация берется со счетов 58, 55-3, 73-1 и 59.

**Статья «Денежные средства и денежные эквиваленты»** – указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о денежных эквивалентах. Организация может ее расшифровать и представить как денежные средства на расчетных счетах, на валютных счетах, в кассе и т.д. При заполнении этой строки используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50, 51, 52, 55 (кроме субсчета 55-3 в части депозитных вкладов, не являющихся денежными эквивалентами) и 57, а также о дебетовых остатках по счетам 58 и 76 в части аналитических счетов учета денежных эквивалентов.

**По статье «Прочие оборотные активы»** отражаются статьи, не нашедшие отражения в предыдущих статьях второго раздела.

В составе прочих оборотных активов могут учитываться при условии несущественности соответствующих показателей, например:

- выполненные этапы по незавершенным работам, имеющие самостоятельное значение, учитываемые на счете 46 по договорной стоимости;
- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц, отражаемых по дебету счета 94.

Суммированием строк с кодами 1210–1260 получаем итог по второму разделу (**статья «Итог по разделу II»**), а суммированием итогов по первому и второму разделу получаем **итог баланса, или валюту баланса**.

Если актив баланса характеризует состав имущества организации, то в пассиве показывается, за счет каких источников это имущество образовано. Иными словами, пассив – это капитал и сумма обязательств организации. Таким образом, актив равен пассиву.

**Третий раздел «Капитал и резервы».** Общим для статей данного раздела является отражение на них собственных источников средств организации. Следует заметить, что состав собственных источников по классификации объектов бухгалтерского учета в теме 2 и собственные источники в балансе отличаются.

**Статья «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)»:** отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. При составлении обособленного баланса по совместной деятельности участник, ведущий общие дела, указывает в рассматриваемой строке сумму внесенных товарищами вкладов. Используются данные о кредитовом сальдо по счету 80 на отчетную дату.

Если организация выкупает собственные акции у акционеров и на отчетную дату баланса акции не аннулированы или не размещены, то стоимость этих акций показывается в третьем разделе **по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров»** в круглых скобках и вычитается из уставного капитала, т.е. это регулирующая контрпассивная статья, это единственная регулирующая статья, которая показывается в балансе. Используются данные о дебетовом сальдо по счету 81 на отчетную дату.

**Статья «Переоценка внеоборотных активов»:** отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, отраженная обособленно на счете 83.

**Статья «Добавочный капитал (без переоценки)»** – отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83, за исключением сумм дооценки внеоборотных активов. Указывается информация об эмиссионном доходе, курсовых разнице, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал.

**Статья «Резервный капитал»:** используются данные о кредитовом сальдо по счету 82 на отчетную дату.

**Статья «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:** информация берется со счета 84, а в промежуточном балансе также со счета 99.

При подсчете итога по третьему разделу данная статья суммируется, если организация получила прибыль. Если фактически получен убыток, то он показывается в круглых скобках и вычитается, т.е. уменьшает величину собственных источников.

**Статья «Итого по разделу III»:** показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам разд. III с кодами 1310–1370 и отражает общую величину капитала организации.

**Четвертый раздел «Долгосрочные обязательства».** Этот раздел объединяет обязательства, срок погашения которых превышает 12 мес.

**Статья «Заемные средства»** включает задолженность по полученным займам, банковские кредиты, бюджетные кредиты, вексельные обязательства,

облигационные обязательства, товарные кредиты на срок, превышающий 12 мес. после отчетной даты. Информация берется со счета 67.

**Статья «Отложенные налоговые обязательства»:** отражается информация об отложенных налоговых обязательствах, т.е. это та часть отложенного налога на прибыль, на которую увеличивается налог, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах. Информация берется со счета 77.

**Статья «Оценочные обязательства»:** отражаются учитываемые на счете 96 суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 мес. после отчетной даты.

**Статья «Прочие обязательства»:** отражаются прочие, не упомянутые выше, обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 мес. после отчетной даты. В составе прочих долгосрочных обязательств могут числиться, при условии несущественности, кредиторская задолженность и обязательства в части задолженности, срок погашения которой превышает 12 мес., учитываемые на следующих счетах бухгалтерского учета: 60, 62, 68, 69, 86, 76.

**Статья «Итого по разделу IV»** представляет собой сумму показателей по строкам разд. IV с кодами 1410–1450 и отражает общую величину долгосрочных обязательств организации.

**Пятый раздел «Краткосрочные обязательства».** Этот раздел объединяет обязательства, срок погашения которых менее 12 мес.

**Статья «Заемные средства»** аналогична IV разделу, но отражается задолженность по займам и кредитам, срок погашения которых менее 12 мес. Информация берется со счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

**Статья «Кредиторская задолженность»** объединяет различные виды задолженности данной организации другим организациям и лицам:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая учитывается на счете 60;
- кредиторская задолженность перед работниками организации, которая может учитываться на следующих счетах бухгалтерского учета: 70, 71, 73, 76-4;
- кредиторская задолженность по обязательному социальному страхованию, включающая задолженность по взносам с учетом штрафов и пеней, начисленных к уплате в государственные внебюджетные фонды, – данные виды задолженности учитываются на счете 69;
- кредиторская задолженность по налогам и сборам, которая учитывается на счете 68;
- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками, которая возникает в случае получения аванса (предварительной оплаты) под поставку продукции, товаров (выполнение работ, оказание услуг) и включает задолженность по коммерческим кредитам (указанная задолженность отражается по кредиту счета 62);
- кредиторская задолженность перед учредителями (участниками) по выплате действительной стоимости доли (рыночной стоимости акций) при выходе из общества, а также по выплате доходов в виде распределенной прибыли, учитываемая на счете 75;

– прочая кредиторская задолженность по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по ошибочно зачисленным на счета организации суммам, по арендной плате, по лицензионным платежам, по таможенным платежам, по расчетам с комитентом и иным видам задолженности, не упомянутым выше, – указанные виды кредиторской задолженности отражаются по кредиту счета 76.

**По статье «Доходы будущих периодов»** отражается доход, полученный организацией в данном отчетном периоде, но относящийся к будущим периодам. Например, целевые поступления, безвозмездные поступления, разница в ценах, взыскиваемая с материально-ответственных лиц по недостаткам прошлых лет и выявленных в отчетном периоде и т.д. Информация берется со счета 98 «Доходы будущих периодов».

**По статье «Оценочные обязательства»** отражаются учитываемые на счете 96 суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 мес. после отчетной даты.

**По статье «Прочие краткосрочные обязательства»** приводят суммы краткосрочных обязательств, не нашедших отражения по другим статьям раздела V пассива баланса. В составе прочих краткосрочных обязательств могут отражаться, при условии несущественности показателей, например, целевое финансирование, полученное организациями-застройщиками от инвесторов и порождающее обязательство по передаче им построенного объекта в течение 12 мес. после отчетной даты.

**Статья «Итого по разделу V»** представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1510–1550 и отражает общую величину краткосрочных обязательств организации.

Суммированием итогов по третьему, четвертому и пятому разделам получаем **итог баланса**, или **валюту баланса**.

В целях лучшего представления информации перечисленные выше статьи могут отражаться в бухгалтерском балансе в разбивке по видам активов, обязательств и капитала с учетом существенности статей и с учетом профессионального суждения бухгалтера.

Следует отметить, что организации – субъекты малого предпринимательства, в соответствии с приказом № 66н, формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной схеме: в бухгалтерский баланс включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). Структура баланса для субъектов малого предпринимательства впервые была утверждена приказом Минфина РФ от 17 августа 2012 г. № 113н и представляет собой следующие разделы. Актив включает следующие показатели:

– «материальные внеоборотные активы»: включаются основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства;

– «нематериальные, финансовые и иные внеоборотные активы»: включаются дополнительно результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы;

– «запасы»;

- «денежные средства и денежные эквиваленты»;
- «финансовые и другие оборотные активы», включая дебиторскую задолженность.

Пассив включает следующие показатели:

- «капитал и резервы»;
- «долгосрочные заемные средства»;
- «другие долгосрочные обязательства»;
- «краткосрочные заемные средства»;
- «кредиторская задолженность»;
- «другие краткосрочные обязательства».

### **Особенности бухгалтерского баланса:**

1. Равенство итогов актива и пассива:

$$A (I + II) = П (III + IV + V). \quad (3.1)$$

Это требование обязательно для каждого предприятия, и оно вытекает из того, что как в активе, так и в пассиве находится одна и та же масса средств, но только в разной группировке: в активе – по видам, в пассиве – по источникам (в основе лежит классификация средств).

2. Сумма собственных источников превышает величину внеоборотных активов:

$$A (I) < П (III). \quad (3.2)$$

Данное соотношение характеризует в целом использование средств предприятия при благоприятном финансовом положении, так как часть их идет на приобретение внеоборотных активов, а часть – на пополнение оборотных активов.

3. Общая сумма оборотных активов превышает величину заемных и привлеченных источников, что характеризует устойчивое финансовое состояние.

$$A (II) > П (IV + V). \quad (3.3)$$

Величина оборотных активов формируется не только за счет заемных источников, но и за счет собственных.

## **3.4. Типы изменений бухгалтерского баланса**

Деятельность предприятия состоит из ряда хозяйственных процессов. В свою очередь, каждый процесс состоит из множества фактов хозяйственной жизни (сделок, событий, операций). Каждый факт хозяйственной жизни влияет на величину активов, их состав и размещение, а также видоизменяет источники их образования и целевое назначение.

### **ЦЕЛЬ 4**

Научиться определять типы операций, оказывающих влияние на бухгалтерский баланс

Поскольку баланс отражает состояние средств, то каждый факт хозяйственной жизни будет влиять на баланс, изменять какие-либо его статьи и, возможно, итог. В результате каждой операции происходит изменение в двух или нескольких статьях баланса.

Существует четыре типа изменений в бухгалтерском балансе:

I. Активный (+А –А) – изменения происходят в структуре актива баланса (одна статья увеличивается, другая уменьшается), валюта баланса не изменяется.

II. Пассивный (–П +П) – изменения происходят в структуре пассива баланса (одна статья увеличивается, другая уменьшается), валюта баланса не изменяется.

III. Активно-пассивный в сторону увеличения (+А +П): изменяется структура актива и пассива баланса (статьи увеличиваются), валюта баланса увеличивается.

IV. Активно-пассивный в сторону уменьшения (–П –А): изменяется структура актива и пассива баланса (статьи уменьшаются), валюта баланса уменьшается.

Влияние фактов хозяйственной жизни на бухгалтерский баланс отражено в следующих примерах.

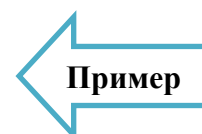


Таблица 3.1

Бухгалтерский баланс (сокращенный) на начало отчетного периода

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	150	Уставный капитал	300
Запасы	2 000	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	1 900
Дебиторская задолженность	30	поставщики и подрядчики	1 400
Денежные средства и денежные эквиваленты, в т.ч.:	20	расчеты по оплате труда	400
расчетные счета	20	расчеты по налогам и сборам	100
Итого:	2 200	Итого:	2 200

Первая операция.

Подотчетным лицом приобретены материалы на сумму 30 тыс. р. В результате этой операции происходит изменение в двух статьях актива баланса: статья «Запасы» увеличивается, а статья «Дебиторская задолженность» уменьшается. Обе статьи баланса активные. В данном случае произойдет перемещение средств из одной статьи в другую. Итог актива не изменится, а равенство между суммами актива и пассива сохранится.

$$A + x - x = П$$

$$A = П$$

В результате этой операции баланс примет следующий вид (табл. 3.2):

Таблица 3.2

## Бухгалтерский баланс (сокращенный) после первой операции

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	150	Уставный капитал	300
Запасы	2 030	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	1 900
Денежные средства и денежные эквиваленты, в т.ч.:	20	поставщики и подрядчики	1 400
		расчеты по оплате труда	400
расчетные счета	20	расчеты по налогам и сборам	100
Итого:	2 200	Итого:	2 200

## Вторая операция.

Из начисленной заработной платы удержан налог на доходы физических лиц на сумму 52 тыс. р. В результате этой операции происходит изменение в одной статье пассива баланса «Кредиторская задолженность»: увеличивается показатель «Кредиторская задолженность: расчеты по налогам», а показатель «Кредиторская задолженность: расчеты по оплате труда» уменьшается. Обе статьи пассивные, поэтому итог пассива не изменится. Равенство между суммами актива и пассива сохранится.

$$A = П - x + x$$

$$A = П$$

В результате этой операции баланс примет следующий вид (табл. 3.3):

Таблица 3.3

## Бухгалтерский баланс (сокращенный) после второй операции

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	150	Уставный капитал	300
Запасы	2 030	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	1 900
Денежные средства и денежные эквиваленты, в т.ч.:	20	поставщики и подрядчики	1 400
		расчеты по оплате труда	348
расчетные счета	20	расчеты по налогам и сборам	152
Итого:	2 200	Итого:	2 200

## Третья операция.

Зачислена на расчетный счет предоплата за товары на сумму 800 тыс. р. Данная операция затрагивает две статьи: статью «Денежные средства и денежные эквиваленты» в части расчетных счетов (в активе) и статью «Кредиторская задолженность» в части авансов полученных (в пассиве). Эта операция приводит к увеличению денег на расчетном счете и к увеличению долга перед покупателями. Поскольку увеличиваются статьи и в активе и в пассиве, то произойдет изменение итогов пассива и актива в сторону увеличения, но их равенство сохранится.

$$A + x = П + x$$

$$A' = П'$$

В результате этой операции баланс примет следующий вид (табл. 3.4):

Таблица 3.4

## Бухгалтерский баланс (сокращенный) после третьей операции

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	150	Уставный капитал	300
Запасы	2 030	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	2 700
Денежные средства и денежные эквиваленты, в т.ч.:	820	поставщики и подрядчики	1 400
		расчеты по оплате труда	348
расчетные счета	820	расчеты по налогам и сборам	152
		авансы полученные	800
Итого:	3 000	Итого:	3 000

## Четвертая операция.

Погашена с расчетного счета задолженность по налогам и сборам на сумму 152 тыс. р. Данная операция затрагивает две статьи баланса: статью «Денежные средства и денежные эквиваленты» в части расчетного счета (в активе) и статью «Кредиторская задолженность» в части расчетов по налогам и сборам (в пассиве). Эта операция приведет к уменьшению задолженности по налогам и к уменьшению денежных средств на расчетном счете. Поскольку уменьшаются статьи и в активе и в пассиве, то произойдет изменение итогов пассива и актива в сторону уменьшения, но их равенство сохранится.

$$A - x = П - x$$

$$A'' = П''$$

В результате этой операции баланс примет следующий вид (табл. 3.5):

Таблица 3.5

## Бухгалтерский баланс (сокращенный) после четвертой операции

Актив	Сумма, тыс. р.	Пассив	Сумма, тыс. р.
Основные средства	150	Уставный капитал	300
Запасы	2 030	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	2 548
Денежные средства и денежные эквиваленты, в т.ч.:	668	поставщики и подрядчики	1 400
		расчеты по оплате труда	348
расчетные счета	668	авансы полученные	800
Итого:	2 848	Итого:	2 848

Отражение каждой операции в самом балансе оказывается очень громоздким, поэтому балансы составляются на начало и конец отчетного периода, что позволяет видеть все изменения в обобщенном виде, а текущие изменения, происходящие в размерах отдельных видов активов, источников, затрат по процессам под влиянием совершаемых операций, учитываются в отчетном периоде на счетах бухгалтерского учета.

### 3.5. Упражнения

1. Бухгалтерский баланс – это:

а. совокупность показателей, отражающих состав имущества предприятия в денежной оценке;

б. балансовый метод отражения информации за отчетный период;

в. способ обобщенного отражения и экономической группировки активов организации по составу, размещению и источникам образования в денежном выражении на определенную дату.

ТЕСТЫ  
НА ЗНАНИЕ

2. Сторона баланса, в которой отражается имущество организации по составу и размещению, называется:

а. активом;

б. пассивом;

в. дебетом.

3. В пассиве баланса нет раздела:

а. оборотные активы;

б. капиталы и резервы;

в. краткосрочные обязательства.

4. Каждый элемент актива и пассива баланса называют:

а. статьей;

б. дебетом;

в. кредитом.

5. Нематериальные активы в балансе отражаются:

а. по остаточной стоимости;

б. по первоначальной стоимости;

в. по рыночной цене.

6. Операции активного типа валюту баланса:

а. уменьшают;

б. не изменяют;

в. увеличивают.

7. Факт хозяйственной жизни «Сдана из основного производства готовая продукция на склад» относится к типу:

а. активному;

б. пассивному;

в. активно-пассивному в сторону уменьшения.

1. Что отражается в активе и пассиве баланса?

2. Что такое валюта баланса?

ЗАДАНИЕ  
НА ПОНИМАНИЕ

3. Чем объяснить равенство итогов актива и пассива бухгалтерского баланса?

4. Какие существуют типы изменения баланса под влиянием хозяйственных операций?

5. Привести примеры фактов хозяйственной жизни, изменяющих валюту баланса.

Составить бухгалтерский баланс организации по приведенным данным (табл. 3.6). Указать тип изменения бухгалтерского баланса. Составить бухгалтерский баланс с учетом изменений.

ЗАДАНИЕ  
НА УМЕНИЕ

Таблица 3.6

№ п/п	Наименование	Сумма, р.
1	Основные средства	352 000
2	Сырье и материалы	62 000
3	Уставный капитал	192 200
4	Наличные денежные средства в кассе	100 400
5	Расчетные счета	171 000
6	Нераспределенная прибыль	250 000
7	Расчеты с персоналом по оплате труда	100 000
8	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	30 200
9	Краткосрочные кредиты банка	60 000
10	Задолженность перед поставщиками	45 000
11	Задолженность по налогам и сборам	8 000

За отчетный период произошли следующие факты хозяйственной жизни:

1. Перечислены с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного кредита банка на сумму 60 000 р.

2. Выдана из кассы заработная плата работникам организации на сумму 98 000 р.

3. Произведены отчисления в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли в сумме 50 000 р.

4. Поступили сырье и основные материалы от поставщиков на сумму 75 000 р.

5. Приобретены акции через брокерский центр на сумму 20 000 р.

## 4. Система счетов и двойная запись

1. Получить представление о счетах учета, об их строении и назначении.
2. Уяснить основные понятия, связанные с открытием и ведением счетов.
3. Изучить сущность двойной записи.
4. Рассмотреть структуру Плана счетов бухгалтерского учета.
5. Изучить классификацию счетов.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Для руководства организации необходимы более детальные сведения, чем представлены в бухгалтерском балансе, а также нужны ежедневные данные о движении отдельных объектов бухгалтерского учета. Такие сведения можно получить с помощью счетов бухгалтерского учета.

### 4.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и назначение

**Бухгалтерский счет** – это способ экономической группировки, текущего отражения и контроля изменений, происходящих в отдельных объектах бухгалтерского учета.

Открытие счетов основывается на классификации хозяйственных средств и на бухгалтерском балансе. Каждый счет предназначен для учета и группировки конкретного вида хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов.

ЦЕЛЬ 1  
Получить представление о счетах учета, об их строении и назначении

Схематически счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется дебетом, а правая – кредитом. Иногда счет называют Т-счетом. При открытии счета сверху пишут название счета и шифр счета (рис. 4.1). Таким образом, каждый счет имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение, определенное планом счетов бухгалтерского учета.

Дебет	Наименование счета, его код	Кредит
Сальдо нач. (Сн) $\Sigma$		
Оборот (Од) $\Sigma$	Оборот (Ок) $\Sigma$	
Сальдо кон. (Ск) $\Sigma$		

Пример

Рис. 4.1. Схематический вид активного счета для учебных целей

При открытии счета показывают остатки на начало месяца – сальдо. **Сальдо** характеризует состояние хозяйственных средств, их источников на начало отчетного периода (начальное сальдо – Сн) и конец отчетного периода (конечное сальдо – Ск).

В счете сальдо записывают на той стороне, на которой эта сумма показана в балансе. Это зависит от структуры счета и его отношения к балансу.

Принято подразделять счета на активные, пассивные и активно-пассивные.

**Активные счета** – это счета, предназначенные для учета состояния и изменения хозяйственных средств предприятия.

**Пассивные счета** предназначены для учета состояния и изменения источников хозяйственных средств.

**Активно-пассивные счета** – счета, в которых может одновременно происходить изменение состояния хозяйственных средств и их источников.

Увеличение в счетах происходит на той стороне, где показан остаток. Уменьшение – на противоположной стороне.

**Оборот** – сумма операций без начального остатка. Оборот может быть по дебету счета Од (дебетовый) и по кредиту счета Ок (кредитовый).

**ЦЕЛЬ 2**  
Уяснить основные понятия, связанные с открытием и ведением счетов

В активном счете 50 «Касса» остаток наличных денежных средств в кассе на начало отчетного периода (10 тыс. р.) необходимо записать по дебету, поскольку счет отражает состояние и движение денежных средств, отраженных в активе баланса. Операцию поступления наличных средств в кассу (2 тыс. р.) нужно отразить по дебету счета, а операцию по расходу наличных средств (3 тыс. р.) – по кредиту.

**Пример**

В пассивном счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» остаток задолженности на начало отчетного периода (150 тыс. р.) необходимо записать по кредиту счета, поскольку счет отражает состояние и движение заемных средств, отраженных в пассиве баланса. Операцию получения займа нужно отразить по кредиту счета (20 тыс. р.), а операцию по уменьшению или погашению задолженности по полученным займам (7 тыс. р.) – по дебету (рис. 4.2).

Активный		Пассивный	
50 «Касса»		66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	
Д	К	Д	К
Сн = 10 000	2) 3 000	2) 7 000	Сн = 150 000
1) 2 000			1) 20 000
Од = 2 000	Ок = 3 000	Од = 7 000	Ок = 20 000
Ск = 9 000			Ск = 163 000

Рис. 4.2. Отражение операций на счетах учета

Таким образом, в бухгалтерском учете существуют **два основных правила отражения хозяйственных операций на счетах**:

1. В активном счете увеличение отражается по дебету, уменьшение – по кредиту.

2. В пассивном счете увеличение отражается по кредиту, уменьшение – по дебету.

После отражения всех хозяйственных операций за месяц на счетах бухгалтерского учета необходимо подсчитать обороты в каждом счете и определить остатки на конец месяца (сальдо):

1. В активных счетах: сальдо на конец месяца (Ск) равно сальдо на начало месяца (Сн) плюс оборот по дебету (Од) минус оборот по кредиту (Ок), т.е.  $Ск = Сн + Од - Ок$ .

2. В пассивных счетах: сальдо на конец месяца (Ск) равно сальдо на начало месяца (Сн) плюс оборот по кредиту (Ок) минус оборот по дебету счета (Од), т.е.  $Ск = Сн + Ок - Од$ .

В активно-пассивных счетах сальдо может отражаться одновременно и по дебету, и по кредиту в силу того, что на данных счетах учитываются два объекта: один объект относится к активам, другой – к источникам формирования активов.

#### 4.2. Двойная запись на счетах, ее обоснование и контрольное значение

Каждая хозяйственная операция содержит два экономических явления, затрагивает две статьи баланса и, следовательно, отражается на двух бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счета в одинаковой сумме. Такой способ записи на счетах называется способом двойной записи.

**Двойная запись** – это способ одновременного взаимосвязанного отражения явлений, вызываемых хозяйственной операцией в дебете одного счета и кредите другого в одинаковой сумме.

Способ двойной записи обусловлен:

- переходом средств из одного вида в другой;
- структурой баланса;
- различием в структуре активных и пассивных счетов.

Двойная запись *имеет контрольное значение*, т.к. позволяет контролировать правильность записи всех хозяйственных операций по счетам.

При отражении хозяйственных операций между счетами устанавливается определенная зависимость. Взаимосвязь между счетами, отражающая связи между явлениями, называется **корреспонденцией счетов**.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы в них называется **бухгалтерской проводкой** или **бухгалтерской записью**. Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные. В простых корреспондируют только два счета, например, с расчетного счета получены денежные средства в кассу:

Д50 К51 – 1000 р.

**ЦЕЛЬ 3**  
Изучить  
сущность  
двойной  
записи

В сложных участвуют более двух счетов. Например, операция по поступлению материалов от поставщиков, которые облагаются суммой НДС (18 %), будет отражена следующим образом:

Д 10 К 60 – 15 600 р.

Д 19 К 60 – 2 808 р.

Запись операции на счетах бухгалтерского учета называется **разноской по счетам** или **систематической записью**. Отражение бухгалтерских записей в календарной последовательности называется **хронологической записью**, ее осуществляют в специальных журналах, называемых регистрационными.

Техника регистрации фактов хозяйственной жизни предусматривает первоначальное отражение операций именно в регистрационных журналах, а затем на основании корреспонденций счетов, зарегистрированных в журнале, производятся записи на этих счетах, чем достигается систематизация операций в соответствии с их экономическим содержанием. Учебная форма регистрационного журнала приведена в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Регистрационный журнал за июль 2013 г.

№ п/п	Дата	Документ и краткое содержание операций	Сумма		Корреспонденция счетов	
			Частная	Общая	Д	К
1	04.07.13	Приходный кассовый ордер № 405 Поступили денежные средства в кассу с расчетного счета .... и т.д.		1000	50	51
		Всего по журналу:	50000	85300		

Операция № 1 из регистрационного журнала найдет отражение на счетах учета (рис. 4.3), тем самым осуществится разноска по счетам, или систематическая запись. Предположим, что на начало отчетного периода остатки денежных средств в кассе составили 5 тыс. р., на расчетном счете – 80 тыс. р.



Касса (50)		Расчетные счета (51)	
Д	К	Д	К
Сн = 5 000		Сн = 80 000	
1) 1 000			1) 1000
Од = 1 000	Ок = 0	Од = 0	Ок = 1 000
Ск = 6 000		Ск = 79 000	

Рис. 4.3. Отражение операции № 1 на счетах учета

Итог по регистрационному журналу характеризует объем фактов хозяйственной жизни за месяц и изменение в составе средств и источников. С целью

контроля этот итог сверяют с итогом за месяц в оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Регистрационный журнал может принимать различные формы, в частности, в автоматизированном режиме, кроме указания дебетуемого и кредитуемого счета, необходимо показать аналитические признаки операции, т.е. различные субконто по счету (рис. 4.4).

Пример

Действия								
	Период	Счет Дт	Субконто Дт	Количеств...	Счет Кт	Субконто Кт	Количеств...	Сумма
		Подразделение Дт		Валюта Дт	Подразделение Кт		Валюта Кт	Содержание
				Вал. сумм...			Вал. сумм...	
Дт	30.10.2012 7:52:50	76.02	000 Тонус договор		41.01	стул	10,000	1 000,00
Кт			Возврат товаров ...			Основной склад		Возврат поставщику
Дт	30.10.2012 7:52:50	76.02	000 Тонус договор		68.02	Налог (взносы): ...		180,00
Кт			Возврат товаров ...					Возврат поставщику

Рис. 4.4. Пример заполнения регистрационного журнала в программе «1С: Предприятие 8.2»

### 4.3. План счетов бухгалтерского учета и его значение

**Планом счетов** бухгалтерского учета называется систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

Типовой план счетов разрабатывается уполномоченным федеральным органом и им же утверждается.

В настоящее время действуют типовой план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

План счетов содержит 8 разделов, в которых счета объединяются по экономическому признаку. Каждому счету присвоено числовое обозначение, называемое шифром. В плане счетов предусматриваются счета первого порядка (синтетические) и второго порядка (субсчета).

Перечень разделов плана счетов следующий:

Раздел I. Внеоборотные активы (счета с 01–09).

Раздел II. Производственные запасы (счета с 10–19).

Раздел III. Затраты на производство (счета с 20–29).

Раздел IV. Готовая продукция и товары (счета с 40–46).

Раздел V. Денежные средства (счета с 50–59).

Раздел VI. Расчеты (счета с 60–79).

Раздел VII. Капитал (счета с 80–86).

Раздел VIII. Финансовые результаты (счета с 90–99).

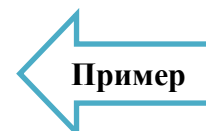
**ЦЕЛЬ 4**  
Рассмотреть структуру Плана счетов

В разделах плана счетов содержатся пустые строки с шифрами счетов (например, счета 47–49, 30–39), что позволяет учитывать на них специфические операции в случае согласования с Минфином РФ.

Обособленную группу в плане счетов составляют забалансовые счета, состоящие из 11 счетов (счета 001–011). Бухгалтерский учет с помощью таких счетов ведут методом не двойной, а простой записи.

На основе типового плана счетов организация разрабатывает рабочий план счетов с учетом специфики своей деятельности путем изменения состава и наименований субсчетов.

Применение плана счетов и кодирование хозяйственных операций в системах международного бухгалтерского учета в США, Великобритании и других странах более свободное, чем в российском учете. В частности, каждая организация имеет право создавать и использовать конкретный собственный учетный план, обосновывая свой выбор стандартами и рекомендациями, разработанными специальными негосударственными национальными профессиональными организациями бухгалтеров.



Так, в организациях бухгалтерским счетам присваиваются коды на основе двухзначного, трехзначного и более кодирования в зависимости от размера организации и специфики ее деятельности.

#### 4.4. Классификация счетов бухгалтерского учета

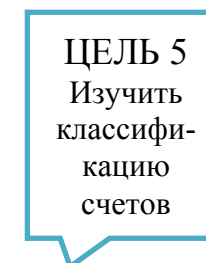
Многообразие фактов хозяйственной жизни, необходимость их обобщения, группировки и контроля требуют применения значительного числа бухгалтерских счетов, различных по экономическому содержанию, структуре, назначению.

Все счета классифицируют:

- по отношению к балансу;
- по экономическому содержанию;
- по структуре и назначению.

По отношению к балансу счета делятся на балансовые и забалансовые.

На балансовых счетах учитываются средства, принадлежащие данному предприятию. Балансовые счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные. Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных правах и обязательствах, а также для осуществления контроля за отдельными хозяйственными операциями. Остатки по забалансовым счетам в балансе не находят отражение, они раскрываются в пояснениях к отчетности. По структуре забалансовые счета отличаются от балансовых, поскольку запись по ним про-



изводится по простой схеме учета, т.е. при разноске сумма показывается только в дебете или только в кредите счета.

Экономическое содержание счетов определяется объектами учета, которые на них отражаются.

В зависимости от экономического содержания бухгалтерские счета делятся на три группы. Первая группа – это счета активов по видам и размещению:

- *счета внеоборотных активов*: счета нематериальных активов (04, 05), счета основных средств (01, 02, 03), счет оборудования к установке (07), счет вложений во внеоборотные активы (08), счет отложенных налоговых активов (09);

- *счета оборотных активов*: счета производственных запасов (10), счета товаров (41, 42, 45), счет готовой продукции (43), счета денежных средств и вложений (50, 51, 52, 55, 57, 58), счета расчетов (62, 71, 73, 75, 76, 79).

Вторая группа – это счета источников образования активов организации:

- *счета собственных источников*: уставный капитал (80), добавочный капитал (83), резервный капитал (82), нераспределенная прибыль (84), целевое финансирование (86), прибыли и убытки (99);

- *счета привлеченных источников*: счета кредитов и займов – долгосрочные (67) и краткосрочные (66), кредиторская задолженность (60, 76 и др.), расчеты по налогам и сборам (68), расчеты с персоналом по оплате труда (70), расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69).

Третья группа – счета хозяйственных процессов:

- *счета процесса заготовления* (07, 10, 15, 16, 41);

- *счета процесса производства* (20, 21, 23, 25, 26, 28, 29);

- *счета процесса продажи* (90, 91, 99).

Классификация счетов по структуре и назначению предусматривает подразделение счетов в зависимости от их непосредственной функции в учетном процессе и отражении на них тех или иных результатов:

- *основные счета*;

- *регулирующие счета*;

- *операционные счета*.

**Основные счета** предназначены для учета наличия и движения видов средств (активов) организации и их источников (пассивов). По своей структуре и назначению основные счета могут быть активные, пассивные и активно-пассивные. Основные счета подразделяются:

- на инвентарные счета (только активные) используются для учета наличия, поступления и выбытия основных средств, товарно-материальных ценностей и прочего имущества, остатки проверяют с помощью инвентаризации (01, 04, 07, 08, 10, 43);

- денежные счета (только активные) предназначены для учета наличия и движения денежных средств (50, 51, 52, 55, 57);

- расчетные счета (активно-пассивные) используются для учета расчетов между данным предприятием и другими организациями или лицами (60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 76, 79...);

– фондовые счета – только пассивные, для отражения собственных источников (80, 82, 83, 84, 86, 96...).

**Регулирующие счета** не имеют самостоятельного значения, их открывают только в дополнение к основным счетам. Предназначены для уточнения или регулирования оценки объектов, учитываемых на основных счетах. Если по счету производится дооценка активов, то регулирующий оценку активов счет является дополнительным к основному счету, и сумма его остатка прибавляется к сумме остатка основного счета. Если оценка активов или их источников должна быть уменьшена, то регулирующий счет является контрарным, и сумма его остатка вычитается из остатка основного счета.

Поэтому регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные. В свою очередь, контрарные счета делятся на контрактивные и контрпассивные счета.

Контрактивные счета предназначены для уточнения остатка основных активных счетов (вычитается из активного основного счета) (02, 05, 14, 16 при кредитовом сальдо, 42, 59, 63).

Контрпассивные счета используются для регулирования показателей пассивных счетов. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета (81, 99 при дебетовом сальдо).

Дополнительные счета увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества на основных счетах. Дополнительные счета могут быть активные и пассивные. Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов (16).

Контрарно-дополнительные счета – это счета, соединяющие в себе признаки дополнительных и контрарных счетов (40). Если на этом счете записи отражаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, когда на счете производятся записи методом «красное сторно» – в качестве контрарного счета.

**Операционные счета** используются для контроля и анализа затрат по каждому хозяйственному процессу, а также для контроля за результатами хозяйственной деятельности предприятия. В их состав входят:

1. Распределительные счета:

– собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенный вид продукции (работ, услуг), в конце месяца эти расходы относятся на конкретный вид в соответствии с принятой методикой распределения (25, 26);

– бюджетно-распределительные счета используются для разграничения расходов, приходящихся на смежные отчетные периоды (96, 97, 98);

– контрольно-распределительные счета используются для контроля за распределением учитываемых объектов (28, 94).

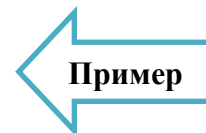
2. Калькуляционные счета используются для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг (20, 23, 29, 44...).

3. Сопоставляющие счета – счета, на которых одни и те же операции отражаются по дебету и кредиту в различной оценке. Они используются для со-

поставления двух разных оценок одного и того же количества товаров, выполненных работ, оказанных услуг (90, 91) – не имеют остатка, их нет в балансе.

4. Финансово-результативные счета используются для контроля за результатами хозяйственной деятельности предприятия, в качестве примера выступают счета 84, 99.

Примером сопоставляющего счета служит счет 90 «Продажи» (рис. 4.5).



Д	90 «Продажи»	К
Себестоимость продаж		Выручка
НДС		
Расходы, связанные с продажей, и т.д.		
Расходы		Доходы

Рис. 4.5. Структура и содержание счета 90 «Продажи»

Если доходы (выручка) больше расходов (фактических расходов, связанных с продажей), то разница составляет прибыль и отражается в учете записью Д90-9 К99.

Если доходы (выручка) меньше расходов (фактических расходов, связанных с продажей), то разница составляет убыток и отражается в учете бухгалтерской записью Д99 К90-9.

#### 4.5. Упражнения

1. Сальдо конечное по пассивному счету равно нулю, если:
  - а. по счету в течение месяца не было движения;
  - б. сумма сальдо начального по кредиту счета и кредитового оборота счета равны дебетовому обороту;
  - в. оборот по дебету счета равен обороту по кредиту счета.



2. Счет в бухгалтерском учете является:
  - а. первичным документом;
  - б. регистром систематической записи;
  - в. регистром хронологической записи.

3. Двойная запись обеспечивает взаимную связь между:
  - а. субсчетами и аналитическими счетами;
  - б. субсчетами и балансом;
  - в. счетами.

4. Регулирующие счета используются:
  - а. для учета источников образования активов организации;

- б. уточнения оценки объектов, отраженных на основных счетах;
- с. уточнения оценки объектов, отраженных на калькуляционных счетах.

5. К контрольно-распределительным счетам относятся счета:

- а. 25, 26, 44;
- б. 96, 97, 98;
- с. 28, 94.

6. Что представляет собой план счетов бухгалтерского учета?

- а. Перечень корреспонденции счетов;
- б. схему группировки и регистрации фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета;
- с. систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, необходимых для отражения фактов хозяйственной жизни.

1. Что отражает хронологическая и систематическая запись в бухгалтерском учете?

2. В чем особенность строения сопоставляющих счетов?

3. В каких целях организация может разработать рабочий план счетов?

4. Значение регулирующих счетов.

5. В чем существенное отличие между корреспонденцией счетов и бухгалтерской записью?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

1. На основании остатков по счетам на 1 июня 20\_\_г. открыть счета бухгалтерского учета. Составить регистрационный журнал и отразить в нем хозяйственные операции за июнь. Данные журнала отразить на счетах в виде бухгалтерских записей, подсчитать обороты и остатки на конец текущего периода.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

Таблица 4.2

Ведомость остатков по счетам на 1 июня 20\_\_ г.

Счета бухгалтерского учета	Сумма, р.
Основные средства	352 000
Амортизация основных средств	8 000
Материалы	62 000
Касса	3 400
Расчетные счета	268 000
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	45 000
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	60 000
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	30 200
Расчеты с персоналом по оплате труда	100 000
Уставный капитал	192 200
Нераспределенная прибыль	250 000

Таблица 4.3

## Регистрационный журнал за июнь 20\_\_ г.

№ п/п	Наименование документа, содержание операции	Сумма, р.	Корреспонденция счетов	
			Дебет (Д)	Кредит (К)
1	Выписка из расчетного счета Перечислены с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного кредита банка	60 000		
2	Приходный кассовый ордер В кассу с расчетного счета по чеку получены денеж- ные средства	100 000		
3	Платежная ведомость Выдана из кассы заработная плата по платежной ве- домости	98 000		
4	Справка бухгалтерии Сформирован резервный капитал за счет нераспре- деленной прибыли	50 000		

2. По приведенным корреспонденциям счетов сформулировать содержа-  
ние хозяйственных операций:

1. Д23 К10/3;
2. Д60 К51;
3. Д52 К62;
4. Д26 К02;
5. Д44 К76;
6. Д90/2 К43;
7. Д62 К90/1;
8. Д10 К60;
9. Д68 К51;
10. Д76 К51;
11. Д50 К51;
12. Д26 К71;
13. Д60 К62;
14. Д70 К68;
15. Д20 К70;
16. Д20 К69;
17. Д70 К51;
18. Д70 К50;
19. Д10 К71;
20. Д15 К60;
21. Д16 К15;
22. Д10 К15;
23. Д25 К02;
24. Д91/2 К02.

## 5. Синтетический и аналитический учет

1. Рассмотреть сущность синтетического и аналитического учета.
2. Научиться формировать аналитическую информацию.
3. Научиться обобщать данные текущего учета.

### ЦЕЛИ ТЕМЫ

Текущий учет на счетах ведется с разной степенью детализации учетных данных. В одних случаях, например для составления бухгалтерского баланса или для общей характеристики имущественного или финансового положения организации, достаточно иметь информацию в обобщенном виде – в денежном выражении.

Однако таких обобщенных данных для текущего руководства и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации явно недостаточно, необходимы и более детальные учетные данные по каждому поставщику материалов, по видам изготавливаемой продукции, по каждому работнику организации. Такую информацию называют аналитической, т.е. детализированной. Для получения информации используются соответственно синтетические и аналитические счета.

### 5.1. Сущность синтетического и аналитического учета

Счета, предназначенные для обобщенного учета экономически однородных средств, источников их образования, хозяйственных процессов в денежной оценке называются **синтетическими счетами**. Учет, осуществляемый с помощью синтетических счетов, называется **синтетическим учетом**.

Счета, детализирующие содержание синтетических счетов и отражающие движение отдельных видов средств, их источников в денежном и натуральном выражении, называются **аналитическими счетами**. Учет, осуществляемый с помощью аналитических счетов, называется **аналитическим учетом**.

Таким образом, по степени детализации учета бухгалтерские счета делятся на три уровня (рис. 5.1).

### ЦЕЛЬ 1 Рассмотреть сущность синтетиче- ского и ана- литического учета

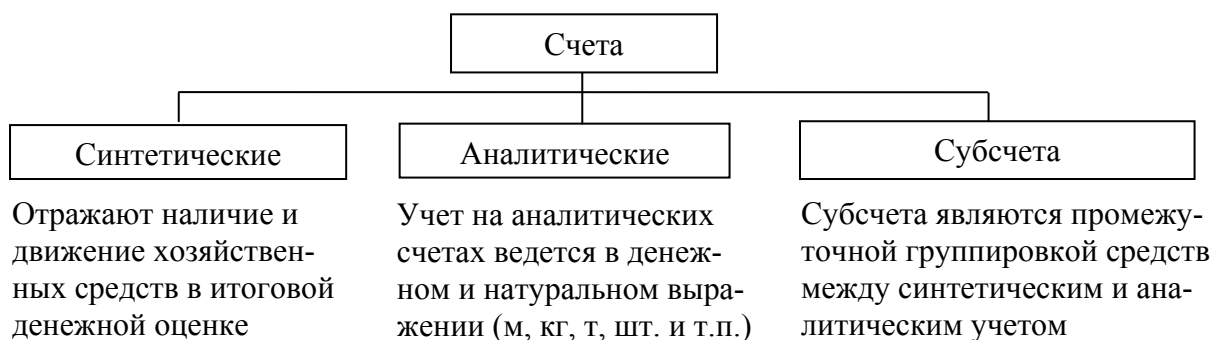


Рис. 5.1. Три уровня счетов бухгалтерского учета

**Субсчета** являются промежуточной группировкой между счетами синтетического и аналитического учета.

Иными словами, синтетические счета являются счетами 1-го порядка, субсчета – счета 2-го порядка, аналитические счета – счета 3-го, 4-го и других порядков.

Примером синтетического счета служит счет 10 «Материалы» (счет 1-го порядка), к нему открыты 11 субсчетов (счета 2-го порядка), например, 10-1 «Сырье и основные материалы», а в рамках субсчетов открываются аналитические счета, которые в зависимости от деятельности организации являются специфичными. Например, аналитические счета (счета 3-го, 4-го порядков и т.д.) в текстильном производстве будут следующие: ткани (льняные ткани, шерстяные ткани и т.п.), нитки (шелковые нитки, хлопчатобумажные нитки и т.п.) и т.д.



**Пример**

Между счетами синтетического и аналитического учета существует тесная взаимосвязь:

1. Записи в счетах производят на основании одних и тех же документов.
2. Если операция в синтетическом счете отражена по дебету, то в аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету, также будет показана по дебету. Аналогичный порядок распространяется на отражение операций по кредиту.
3. Если в синтетическом счете операция отражена общей суммой, то в счетах аналитического учета – частными суммами.
4. Начальное сальдо синтетического счета равно сумме начальных остатков аналитических счетов, открытых к данному счету.
5. Дебетовый оборот синтетического счета должен быть равен сумме дебетовых оборотов счетов аналитического учета, так же и по кредитовому обороту.
6. Сальдо конечное по синтетическому счету равно сумме конечных остатков счетов аналитических, открытых к данному счету.

Рассмотрим синтетический и аналитический учет и взаимосвязь между счетами синтетического и аналитического учета на конкретном условном примере.

## **ЦЕЛЬ 2**

Научиться  
формировать  
аналитическую  
информацию

На начало месяца на складе фабрики находилось 200 кг маргарина и 700 кг сахара. В течение месяца:

- 1) поступила первая партия от поставщиков: 130 кг маргарина и 400 кг сахара;
- 2) списано в кондитерский цех: 250 кг маргарина и 800 кг сахара;
- 3) поступила вторая партия: 150 кг маргарина и 600 кг сахара.



**Пример**

Учетная цена 1 кг маргарина составляет 14 р., 1 кг сахара – 15 р.

Задание. Открыть аналитические счета по материалам и итоговый синтетический счет 10 «Материалы», определить стоимость остатка материалов на складе на конец месяца.

Для отражения поступления и расхода материалов необходимо открыть аналитические счета по каждому виду материалов (табл. 5.1, 5.2).

Таблица 5.1

Аналитический счет «Маргарин 14 р. за 1 кг»

№ опер.	Краткое содержание операции	Кол-во	Сумма	№ опер.	Краткое содержание операции	Кол-во	Сумма
Сн		200	2 800	2)	Отпущены в основное пр-во	250	3 500
1)	Поступила от поставщика первая партия	130	1 820				
3)	Поступила от поставщика вторая партия	150	2 100				
Об		280	3 920	Об		250	3 500
Ск		230	3 220				

Таблица 5.2

Аналитический счет «Сахар 15 р. за 1 кг»

№ опер.	Краткое содержание операции	Кол-во	Сумма	№ опер.	Краткое содержание операции	Кол-во	Сумма
Сн		700	10 500	2)	Отпущены в основное пр-во	800	12 000
1)	Поступила от поставщика первая партия	400	6 000				
3)	Поступила от поставщика вторая партия	600	9 000				
Об		1 000	15 000	Об		800	12 000
Ск		900	13 500				

Наряду с аналитическим учетом ведется синтетический учет (рис. 5.2). В целях взаимосвязи счетов синтетического и аналитического учета следует провести взаимную сверку между счетами аналитического учета «Маргарин» и «Сахар» и синтетическим счетом «Материалы».

Д	10 «Материалы»	К
Сн = 13300		2) 15 500
1) 7 820		
3) 11 100		
Од = 18 920		Ок = 15 500
Ск = 16 720		

Рис. 5.2. Синтетический счет 10 «Материалы»

В нашем условном примере иных субсчетов и аналитических счетов к счету 10 «Материалы» нет. В связи с этим итоги и обороты аналитических счетов по материалам «сахар» и «маргарин» совпадают с данными синтетического счета 10 «Материалы».

## 5.2. Обобщение данных текущего учета

Одним из средств проверки и обобщения учетных данных являются **оборотные ведомости**. Оборотная ведомость составляется по счетам синтетического учета и по счетам аналитического учета.

Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса, в ней представлены данные по всей системе счетов по дебету и кредиту как на начало отчетного периода, так и за отчетный период и на конец отчетного периода.

В табл. 5.3 приведена оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы» из предыдущего примера.

Таблица 5.3

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы»

Наименование материалов	Ед. изм.		Цена	Остаток на начало месяца		Приход		Расход		Остаток на конец месяца	
	Код	Наим-е		Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
Маргарин	166	кг	14	200	2 800	280	3 920	250	3 500	230	3 220
Сахар	166	кг	15	700	10 500	1000	15 000	800	12 000	900	13 500
Итого					13 300		18 920		15 500		16 720

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета называется **оборотным балансом**, т.к. в нем прослеживается состояние средств и источников и оборот за отчетный период по всей системе счетов.

Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса. Графически оборотная ведомость по синтетическим счетам выглядит следующим образом (пример в табл. 5.4).

Таблица 5.4

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование счетов или шифр счетов	Сальдо нач.		Обороты за месяц		Сальдо кон.	
	Д	К	Д	К	Д	К
Основные средства (01)	120000		–	–	120000	
Материалы (10)	13 300		18 920	15 500	16 720	
Основное производство (20)	–		15 500	–	15 500	
Расчетный счет (51)	350000		–	52 220	297 780	
Расчеты с поставщиками (60)		33 300	52 220	18 920		–

Наименование счетов или шифр счетов	Сальдо нач.		Обороты за месяц		Сальдо кон.	
	Д	К	Д	К	Д	К
Уставный капитал (80)		450 000	–	–		450 000
Итого:	483 300	483 300	86 640	86 640	450 000	450 000

При правильном составлении оборотной ведомости должны соблюдаться три пары равенств:

- 1) остатки начальные по дебету и кредиту;
- 2) обороты за месяц по дебету и кредиту;
- 3) остатки конечные по дебету и кредиту.

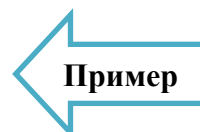
Равенство пар (1) и (3) обусловлено тем, что они отражают одни и те же средства, но в двойной группировке. Равенство второй пары обусловлено методом двойной записи.

Из оборотной ведомости можно выявить ошибки следующего характера:

1. Если оборот по дебету не равен обороту по кредиту, то либо запись произведена только в дебете или только в кредите, либо запись произведена и в дебете и в кредите, но в разных суммах.

2. Равенство оборотов по дебету и кредиту сохраняется, но оно преувеличено, если операция записана дважды, и преуменьшено, если операция пропущена. В этом случае необходима взаимоувязка с регистрационным журналом.

В автоматизированном режиме можно сформировать оборотную ведомость в любом аналитическом разрезе. Например, по счету 51 «Расчетные счета» можно обобщить данные по каждому счету, открытому в кредитной организации, и по статьям движения денежных средств (рис. 5.3).



#### Оборотно-сальдовая ведомость по счету 51 за Май 2012 г.

Выводимые данные: БУ (данные бухгалтерского учета)

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Банковские счета						
Статьи движения денежных средств						
51	587 066,00			17 700,00	569 366,00	
БАЙКАЛЬСКИЙ БАНК СБЕРБАНКА РФ (Расчетный)	587 066,00			17 700,00	569 366,00	
Оплата товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов				17 700,00		
Обороты за 14.05.12				17 700,00		
<b>Итого</b>	<b>587 066,00</b>			<b>17 700,00</b>	<b>569 366,00</b>	

Рис. 5.3. Пример оборотной ведомости по счету 51

Существуют также шахматные оборотные ведомости.

Шахматная оборотная ведомость – форма отражения и периодического обобщения бухгалтерских записей в разрезе корреспондирующих синтетических счетов.

Содержит итоговые суммы однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций. Представляет собой таблицу, горизонтальные строки

которой отведены для записей по дебетуемым счетам, а вертикальные колонки – для записей по кредитуемым счетам. В местах пересечения колонок и строк приводятся итоговые суммы (обороты) всех операций по указанным корреспондирующим счетам. Однократной записью осуществляется двойное отражение операций. Пример заполнения шахматной оборотной ведомости приведен в табл. 5.5.

Таблица 5.5

#### Шахматная оборотная ведомость

В кредит сч В дебет сч.	Начальный дебетовый остаток	10	20	51	60	80	Итого по дебету	Конечный дебетовый остаток
Начальный кредитовый остаток	<b>483 300</b>				33 300	450 000		
01	120 000							120 000
10	13 300				18 920		18 920	16 720
20	–	15 500					15 500	15 500
51	350 000							297 780
60				52 220			52 220	
Итого по кредиту		15 500	–	52 220	18 920	–	<b>86 640</b>	
Конечный кредитовый остаток					0	450 000		<b>450 000</b>

### 5.3. Упражнения

1. Счета, детализирующие содержание синтетических счетов и отражающие движение отдельных видов активов, их источников в денежном и натуральном выражении называются:

- синтетическими;
- аналитическими;
- натурально-стоимостными.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. Учет объектов бухгалтерского учета на синтетических счетах ведется:

- только в денежном измерении;
- только в натуральном и трудовом измерении;
- в денежном, натуральном и трудовом измерении.

3. С помощью аналитических счетов данные, имеющиеся в синтетических счетах:

- детализируются;
- обобщаются;
- систематизируются.

4. При правильном составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам должно соблюдаться равенство:

а. сальдо начальное по дебету равно сальдо начальному по кредиту, обороты по дебету равны оборотам по кредиту счетов, сальдо конечное по дебету счетов равно сальдо конечному по кредиту;

б. сальдо начальное по дебету и обороты по дебету равны оборотам по кредиту счетов;

с. сальдо конечное по дебету счетов равно сальдо конечному по кредиту и оборотам по дебету счетов.

1. Дайте понятие синтетического и аналитического учета.

2. В чем заключается взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами?

3. Охарактеризуйте взаимосвязь между оборотными ведомостями и бухгалтерским балансом.

4. Каково контрольное значение оборотных ведомостей по синтетическим счетам?

5. Назначение оборотных ведомостей по аналитическим счетам.

ЗАДАНИЕ  
НА  
ПОНИМА-  
НИЕ

На основании приведенных данных открыть счета синтетического и аналитического учетов. Провести разноску хозяйственных операций по счетам синтетического и аналитического учета. Подсчитать обороты, сальдо. Составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета. Составить оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Сверить данные аналитического учета с данными синтетического учета. По данным оборотной ведомости по счетам синтетического учета составить баланс на конец отчетного периода.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

*Исходные данные:*

1. Ведомость остатков по синтетическим счетам на 1 марта 20\_\_ г.

Шифр счета	Наименование счета	Сумма, р.	
		Дебет	Кредит
01	Основные средства	66 240	
02	Амортизация основных средств		2 500
10	Материалы	11 490	
20	Основное производство	22 012	
50	Касса	1 010	
51	Расчетные счета	30 018	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		4 162
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	16 075	
66	Краткосрочные кредиты		3 050
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		3 540
76	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	3 216	3 360
80	Уставный капитал		120 000
84	Нераспределенная прибыль		13 449
Итого		150 061	150 061

2. Остатки по аналитическим счетам ООО «Речка» на 1 марта 20\_\_ г.

Ведомость остатков к счету 10 «Материалы»

Основные материалы	Единицы измерения	Цена в р.	Кол-во	Сумма, в р.
1. Бумага	м <sup>2</sup>	100	46,2	4620
2. Необрезная доска	м <sup>3</sup>	650	8,0	5200
3. Краски	т	140	10,0	1400
4. Растворитель	кг	18	15,0	270
Итого				11490

3. Хозяйственные операции за март 20\_\_ г.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма	
		частная	общая
1	Поступили на склад от поставщиков: – необрезная доска 40 м <sup>3</sup> ; – бумага 279,4 м <sup>2</sup> ; – краска 4 т; – растворитель 26 кг	26000 27940 560 468	54 968
2	Отпущены в основное производство: – необрезная доска 30 м <sup>3</sup> ; – бумага 126,5 м <sup>2</sup> ; – краска 2 т; – растворитель 8 кг	19500 12650 280 144	32 574
3	Перечислены с расчетного счета денежные средства в погашение задолженности поставщикам		4 162
4	Получены денежные средства от покупателей		16 075
5	С расчетного счета погашен краткосрочный кредит банка		3050
6	Получены денежные средства в кассу с расчетного счета		3 540
7	Выдана из кассы заработная плата		3 540
8	Отпущены в основное производство: – необрезная доска 8 м <sup>3</sup> ; – краска 10 т; – растворитель 20 кг	5 200 1 400 360	6 960
9	Поступили на расчетный счет денежные средства от прочих дебиторов		1 216
10	Перечислены с расчетного счета денежные средства в погашение задолженности прочим кредиторам		1 360

## 6. Стоимостное измерение и учет хозяйственных процессов

1. Рассмотреть правила оценки основных объектов в учете.
2. Изучить калькуляцию как способ стоимостного измерения в учете.
3. Уяснить порядок учета процесса приобретения.
4. Уяснить порядок учета процесса производства.
5. Уяснить порядок учета процесса продажи.

### ЦЕЛИ ТЕМЫ

Активы, источники финансирования, обязательства, факты хозяйственной жизни, доходы, расходы для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке. При этом выбранные способы оценки объектов бухгалтерского учета отражаются в учетной политике организации исходя из того набора способов и методов, которые допускаются законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету РФ.

### 6.1. Правила оценки объектов бухгалтерского учета

Общие принципы денежного измерения объектов бухгалтерского учета закреплены в ст. 12 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ:

1. Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению.

2. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации.

3. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

Более конкретные способы и правила оценки объектов учета раскрываются в иных нормативных документах. В частности, в 1998 г. Минфином РФ было принято «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» № 34н, согласно которому оценка:

- имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату принятия к учету;
- имущества, произведенного в самой организации – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В п. 23 положения № 34н определено, что в состав фактически произведенных затрат включаются:

### ЦЕЛЬ 1 Рассмотреть правила оцен- ки основных объектов в учете

- затраты на приобретение самого объекта имущества;
- уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту;
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи;
- затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

В п. 25 положения № 34н закреплена норма, позволяющая вести бухгалтерский учет в суммах, округленных до целых рублей, при этом суммовые разницы, возникающие:

- у коммерческой организации, относятся на финансовые результаты;
- у некоммерческой организации, относятся на увеличение доходов (уменьшение расходов).

В российском учете применяются различные виды оценок объектов учета.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление.

Определение фактической себестоимости выбывших материальных ресурсов разрешается производить одним из следующих методов оценки запасов:

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и др. отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. При продаже (отпуске)

товаров в оптовой торговле их стоимость разрешается списывать с применением методов оценки материальных ресурсов.

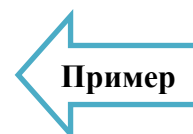
Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансовых результатов на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше рыночной стоимости.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции.

Таким образом, следует различать виды оценок в зависимости от целей ее проведения: при отражении движения объектов в бухгалтерском учете, при отражении этих объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности и т.п.

Существует ряд стандартов бухгалтерского учета, в которых закреплены основные способы оценки конкретных активов, например, основных средств, материально-производственных запасов, финансовых вложений.

В частности, стандарт бухгалтерского учета ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусматривает, что основные средства отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости.



Для примера рассмотрим способы оценки основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В зависимости от источника поступления основных средств в организацию, компоненты, формирующие первоначальную стоимость, различны. Состав этих компонентов определен в п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, а также в п. 24 методических указаний по учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н.

**Первоначальной стоимостью** основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику; суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств; суммы, произведенные в связи с приобретением объекта основных средств; тамо-

женные пошлины и таможенные сборы; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учёту.

В результате переоценки основных средств определяется восстановительная стоимость объектов основных средств.

**Остаточная стоимость** – это разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по строке «Основные средства» в разделе «Внеоборотные активы».

В международной практике учета основных средств представлены как аналогичные, так и иные виды стоимости.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2012 г. № 143н, предусматривает следующие виды оценок:

– по фактической стоимости (уплачиваемая сумма денежных средств либо эквивалент денежных средств или справедливая (реальная) стоимость другого возмещения, передаваемого для приобретения (создания) данного объекта, на момент его приобретения или создания). Указанный показатель соответству-

ет используемому в российской практике показателю первоначальной стоимости объекта основных средств;

- по балансовой (учетной) стоимости (сумма, в которой актив отражается в бухгалтерском балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации);

- по ликвидационной стоимости (чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы, за вычетом ожидаемых затрат по выбытию данного актива).

Таким образом, оценке подлежат следующие активы организации: незавершенные капитальные вложения, нематериальные и материальные поисковые активы, финансовые вложения, основные средства, нематериальные активы, отложенные налоговые активы, материально-производственные запасы, затраты незавершенного производства, дебиторская задолженность, денежные средства, выраженные в иностранной валюте и др.

В составе капитала и обязательств организации оценке подлежат: показатели финансовых результатов, показатели уставного, резервного, добавочного капитала, задолженность перед поставщиками, задолженность перед физическими лицами, заемные средства.

## 6.2. Калькуляция как метод оценки в бухгалтерском учете

Основой для оценки изготавливаемой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) является отражение и обобщение затрат, связанных с определенным хозяйственным процессом, завершающееся калькулированием.

**Калькулирование** себестоимости (англ. cost determination) – установленный организацией порядок группировки произведенных в отчетном периоде затрат, позволяющий определить себестоимость единицы отдельных видов, групп продукции или работ, услуг.

Калькулирование себестоимости осуществляется различными методами в зависимости от вида, типа продукции, работ, услуг и характера организации производства (технологического процесса).

Объект калькулирования – отдельные виды продукции, работ, услуг.

Себестоимость – это выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования: это единица конкретного изделия (работы, услуги) по калькуляционным статьям (по калькуляции).

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

**ЦЕЛЬ 2**  
Рассмотреть  
калькуляцию  
как способ  
стоимостного  
измерения в  
учете

**Калькуляция** (англ. costing) – способ определения себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг), когда затраты группируются по объектам и статьям калькуляции.

Калькуляция составляется на принятую с учетом производственной специфики единицу измерения количества выпускаемой продукции (1 м, 1 шт.).

В зависимости от целей калькулирования выделяют следующие виды калькуляций (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Виды калькуляций

Рассмотрим определение каждого вида калькуляций.

**Плановая** определяет среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (квартал, год). Ее составляют исходя из прогрессивных норм расходов сырья, материалов, топлива, трудовых ресурсов, использования оборудования. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

**Сметная** составляется на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками.

**Нормативная** составляется на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущие нормы затрат).

**Фактическая (отчетная)** определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг.

Данные калькуляции фактической себестоимости продукции широко используются в управлении производством для контроля соблюдения организацией плановой себестоимости продукции и поиска путей дальнейшего снижения затрат труда и материальных ресурсов.

Перечни калькуляционных статей отражают особенности деятельности организации.

Примерный перечень статей калькуляции может быть таким:

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Покупные изделия и полуфабрикаты.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Зарплата производственных рабочих.
6. Страховые взносы в ПФР, ФОМС, ФСС.
7. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.
8. Общепроизводственные расходы.

9. Общехозяйственные расходы.
10. Потери от брака.
11. Прочие производственные расходы.
12. Коммерческие расходы.

Статьи 1–11 калькуляции называются производственными затратами, так как они непосредственно связаны с обслуживанием производственного процесса. Сумма производственных затрат составляет производственную себестоимость. Статья 12 отражает расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг). Сумма производственных затрат и коммерческих расходов формирует полную себестоимость продукции.

### 6.3. Учет хозяйственных процессов приобретения, производства, продажи

Бухгалтерский учет призван отражать процессы, непрерывно совершающиеся в организации, которые протекают в форме кругооборота средств.

**Кругооборотом** называется непрерывное движение хозяйственных средств по стадиям воспроизводства, при котором они меняют свою форму, постоянно возвращаясь к исходной (денежной) форме.

Общая формула кругооборота средств выглядит следующим образом:

$$Д \begin{matrix} \nearrow \\ \nwarrow \end{matrix} \frac{СП}{ЗП} \dots П \dots Т' - Д', \quad (6.1)$$

где Д – деньги;

СП – средства производства;

ЗП – трудовые затраты;

П – процесс производства, в ходе которого потребляются средства производства и выплачивается заработная плата;

Т' – готовая продукция;

Д' – возросшая величина денежных средств, полученных от продажи готовой продукции.

Для бесперебойной работы промышленных предприятий необходимо постоянно пополнять запасы сырья, материалов, топлива и других ценностей, предназначенных для производства. Поэтому организации затрачивают денежные средства на приобретение материальных ценностей. Использование денежных средств на производственные запасы составляет *процесс приобретения*.

В *процессе производства*, который представляет собой следующую фазу кругооборота хозяйственных средств, затрачиваются сырье, материалы, топливо, денежные средства и т.п. Результатом этих расходов является выпуск продукции. Здесь опять происходит смена форм хозяйственных средств.

В третьей фазе кругооборота (при *продаже*) готовая продукция переходит из товарной формы в денежную, возвращаясь при этом к исходной денежной форме, с которой средства могут начать новый кругооборот.

Бухгалтерский учет отражает движение хозяйственных средств на всех стадиях их кругооборота.

**Процесс приобретения** представляет собой совокупность операций, обеспечивающих предприятие предметами труда, необходимыми для изготовления продукции.

Результатом этого процесса является *формирование фактической себестоимости приобретения* материально-производственных запасов, которая складывается из стоимости их по ценам приобретения и расходов по заготовке и доставке этих ценностей в организацию. При этом расходы, связанные с заготовкой и доставкой материально-производственных запасов, называются *транспортно-заготовительными расходами* (далее – ТЗР).

В состав ТЗР включаются, например: расходы, связанные с транспортировкой, страхование груза, погрузочно-разгрузочные работы, информационно-консультационные услуги, расходы подотчетных лиц, складские расходы и пр.

Для отражения в бухгалтерском учете операций приобретения материально-производственных запасов используются следующие варианты (рис. 6.2).

**ЦЕЛЬ 3**  
Уяснить  
порядок учета  
процесса  
приобретения

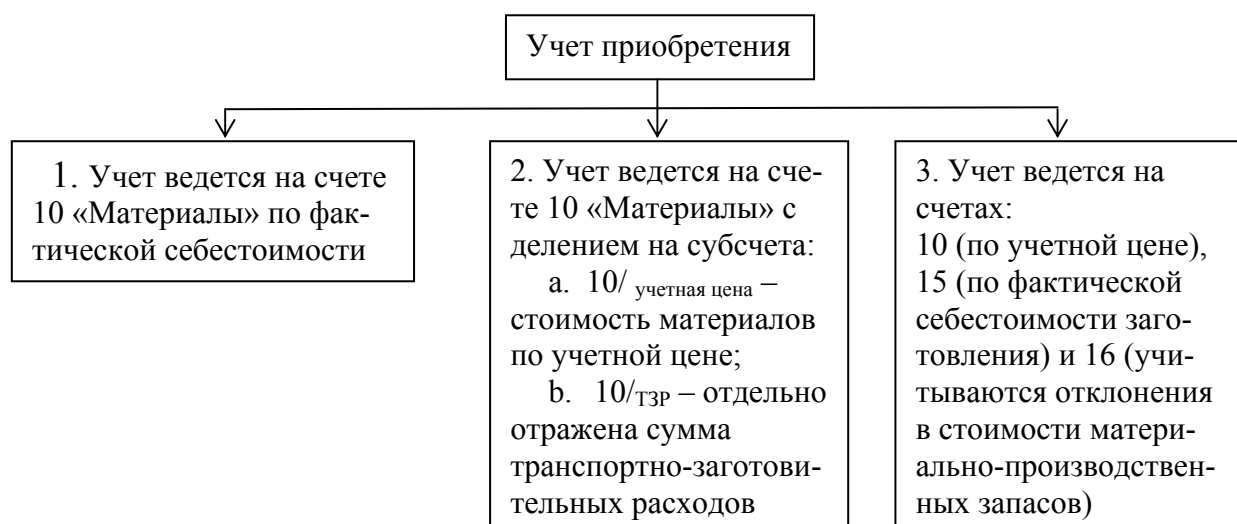


Рис. 6.2. Варианты учета приобретения материально-производственных запасов

В качестве учетной цены обычно выступает стоимость приобретения материалов у поставщиков, или договорная стоимость, также может использоваться плановая или нормативная себестоимость.

Рассмотрим на практических примерах учет поступления материалов с использованием второго и третьего варианта учета.

Исходные данные и решение примера с применением второго варианта учета поступивших производственных запасов представлены в табл. 6.1, с применением третьего варианта – в табл. 6.2.

Задание. Исходя из данных в регистрационном журнале за март определить фактическую себестоимость приобретенных и отпущенных материалов.

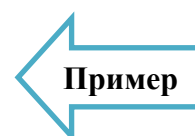


Таблица 6.1

**Регистрационный журнал за март 20\_\_ г.  
(учет с применением второго варианта)**

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Счет, счет-фактура, накладная, приходный ордер			
	Поступили основные материалы от поставщика (50 кг)	100 000	10/1	60
	Отражен НДС по поступившим материалам	18 000	19	60
2	Расчетно-платежная ведомость, наряд на сдельную работу			
	Начислена заработная плата рабочим за разгрузку материалов (отражена как ТЗР и включена в стоимость приобретения)	2 000	10/ТЗР	70
3	Расчет			
	Произведены отчисления страховых взносов в ПФР, ФСС, ФОМС от начисленной заработной платы (в соответствии с действующим законодательством РФ)	600	10/ТЗР	69
4	Счет, счет-фактура			
	Принят к оплате счет автотранспортного предприятия за перевозку материалов в сумме 5 900 р., в т.ч. НДС:			
	Стоимость доставки	5 000	10/ТЗР	76
5	Отражен НДС	900	19	76
	Требование-накладная			
	Материалы отпущены:			
	– в основное производство 21 кг;	42 000	20	10/1
	– на нужды цеха 9 кг;	18 000	25	10/1
	– на общехозяйственные нужды 3 кг	6 000	26	10/1
6	Учетная цена = 2 000 р./кг			
	Расчет			
	Списаны суммы транспортно-заготовительных расходов, относящиеся на отпущенные материалы:			
	– в основное производство;	2 920	20	10/ТЗР
	– на нужды цеха;	1 260	25	10/ТЗР
	– на общехозяйственные нужды	420	26	10/ТЗР

**Пояснения к табл. 6.1.**

Сумма транспортно-заготовительных расходов по поступившим материалам составила 7 600 р. (операции 2, 3, 4).

*Фактическая себестоимость приобретенных материалов* составила 107 600 р. ( $D_{10/1} + D_{10/ТЗР} = 100\,000 + 2\,000 + 600 + 5\,000$ ).

Затем необходимо определить *фактическую себестоимость отпущенных материалов*.

Для расчета фактической себестоимости расхода материалов необходимо рассчитать *средний процент* (формула (6.2)):

$$\%_{\text{ТЗР}} = \frac{\text{ТЗР на нач.} + \text{ТЗР за мес.}}{\text{Уч. цена нач.} + \text{Уч. цена пост. мес.}} \times 100. \quad (6.2)$$

В числителе: суммы ТЗР на начало отчетного периода и суммы ТЗР по поступившим материалам.

В знаменателе: суммы материалов по учетной цене на начало плюс учетная цена поступивших материалов.

Далее рассчитаем сумму ТЗР, приходящуюся на стоимость отпущенных материальных ценностей (формула (6.3)):

$$\Sigma \text{ТЗР} = \text{Расход по уч цене} \times \frac{\%_{\text{ТЗР}}}{100}. \quad (6.3)$$

Таким образом, фактическая себестоимость отпущенных материалов будет равна:

$$\text{Факт с / с} = \text{Расход по уч цене} + \Sigma \text{ТЗР}. \quad (6.4)$$

Следовательно, по 6 операции будет следующий расчет.

Предположим, что на начало месяца материалов на складе было 5 кг. Их стоимость по учетным ценам составила 10 000 р., сумма ТЗР, приходящаяся на остаток материалов, – 500 р.

Тогда средний процент равен:  $\%_{\text{ТЗР}} = \frac{500 + 7600}{10000 + 100000} \times 100 = 7,363636 \%$ .

На 7,363636 % фактическая цена заготовления материалов отличается от учетной цены. Отметим, что в нормативной литературе рекомендовано округление среднего процента до целых, тогда средний процент в примере будет равен 7 %.

Соответственно, сумма ТЗР, приходящаяся на стоимость отпущенных материальных ценностей, в рассматриваемом примере составила:

42 000 × 7/100 = 2 920 р. – в основное производство;

18 000 × 7/100 = 1 260 р. – на нужды цеха;

6 000 × 7/100 = 420 р. – на общехозяйственные нужды.

Таким образом, фактическая себестоимость отпущенных материалов составила:

42 000 + 2 920 = 44 920 р. – в основное производство;

18 000 + 1 260 = 19 260 р. – на нужды цеха;

6 000 + 420 = 6 420 р. – на общехозяйственные нужды.

В табл. 6.2 отражен третий вариант учета поступивших материалов в рассматриваемом примере.

Таблица 6.2

Регистрационный журнал за март 20\_\_ г. (учет с применением третьего варианта)

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Счет, счет-фактура, накладная			
	Поступили основные материалы от поставщика	100 000	15	60
	Отражен НДС по поступившим материалам	18 000	19	60
2	Расчетно-платежная ведомость, наряд на сдельную работу			

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
	Начислена заработная плата рабочим за разгрузку материалов и включена в стоимость их приобретения	2 000	15	70
3	Расчет Произведены отчисления страховых взносов в ПФР, ФСС, ФОМС от начисленной заработной платы (в соответствии с действующим законодательством РФ)	600	15	69
4	Счет, счет-фактура			
	Принят к оплате счет автотранспортного предприятия за перевозку материалов в сумме 5 900 р., в т.ч. НДС:			
	Стоимость доставки	5 000	15	76
	Отражен НДС	900	19	76
5	Приходный ордер Приняты на склад поступившие материалы по учетной цене	100 000	10/1	15
6	Требование-накладная Материалы отпущены:			
	– в основное производство 21 кг;	42 000	20	10/1
	– на нужды цеха 9 кг;	18 000	25	10/1
	– на общехозяйственные нужды 3 кг	6 000	26	10/1
	Учетная цена = 2 000 р./кг			
7	Расчет Определено отклонение в стоимости поступивших материалов	7 600	16	15
8	Расчет			
	Списано отклонение в стоимости материалов, относящееся к израсходованным материалам:			
	– в основное производство;	2 920	20	16
	– на нужды цеха;	1 260	25	16
	– на общехозяйственные нужды	420	26	16

### Пояснения к табл. 6.2.

С использованием третьего варианта учета поступления материалов по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется фактическая себестоимость поступивших материалов, которая составляет 107 600 р. (операции 1, 2, 3, 4). В течение месяца материалы приняты на склад по учетной цене на сумму 100 000 р., а в конце отчетного периода определено отклонение в стоимости поступивших материалов в сумме 7 600 р., которое было списано на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Порядок определения отклонения по отпущенным материалам аналогичен расчету, приведенному в пояснениях к табл. 6.1.

Следует отметить, что процесс приобретения также охватывает операции по поступлению основных средств в организацию.

В *процессе производства*, который представляет собой следующую фазу кругооборота хозяйственных средств, затрачиваются сырье, материалы, топливо, денежные средства и т.п. Результатом этих расходов является выпуск продукции. Здесь опять происходит смена форм хозяйственных средств.

**ЦЕЛЬ 4**  
Уяснить  
порядок учета  
процесса  
производства

Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции (выполнении работ, оказании услуг). Это основной процесс в деятельности промышленного предприятия.

В основе процесса производства лежит калькулирование себестоимости продукции. Основные элементы затрат на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг, управленческие нужды) регламентируются стандартом бухгалтерского учета ПБУ 10/99 «Расходы организации». Существует пять элементов затрат на производство:

1. Материальные затраты.
2. Затраты на оплату труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизация.
5. Прочие затраты.

Для учета процесса производства используются следующие счета, предусмотренные планом счетов: 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29. Все счета активные: 20, 21, 23, 29 – калькуляционные, 25 и 26 – собирательно-распределительные, 28 – контрольно-распределительный.

Рассмотрим на практическом примере учет процесса производства. Исходные данные и решение примера представлены в табл. 6.3.

**Пример**

Задание. Исходя из данных в регистрационном журнале за март определить фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции, определить и распределить общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Таблица 6.3

Регистрационный журнал за март 20\_\_ г.

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Требование-накладная			
	Отпущены материалы по фактической себестоимости:	27 000	20/А	10
	– на изготовление продукции А;	25 000	20/Б	10
	– на изготовление продукции Б;	5 000	25	10
2	– на нужды цеха			
	Расчетно-платежная ведомость, наряд на сдельную работу			
	Начислена заработная плата:			
	– рабочим за изготовление продукции А;	100 000	20/А	70
	– рабочим за изготовление продукции Б;	120 000	20/Б	70
	– начальнику цеха основного производства;	30 000	25	70
	– работникам администрации	175 000	26	70

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
3	Расчет			
	Начислены страховые взносы в ПФР, ФСС, ФОМС (в соответствии с действующим законодательством РФ) от начисленной заработной платы:			
	– рабочих за изготовление продукции А;	30 000	20/А	69
	– рабочих за изготовление продукции Б;	36 000	20/Б	69
	– начальника цеха основного производства;	9 000	25	69
	– работников администрации	52 500	26	69
4	Ведомость начисления амортизации			
	Начислена амортизация:			
	– по производственному оборудованию;	1 500	25	02
	– основным средствам общехозяйственного назначения	2 600	26	02
5	Счет, счет-фактура, акт оказанных услуг			
	Принят к оплате счет за коммунальные услуги, потребленные:			
	– в производственном цехе;	2 300	25	60
	– на общехозяйственные цели	1 700	26	60
	Отражен НДС	720	19	60
6	Расчет			
	Списываются общепроизводственные расходы в себестоимость:			
	– продукции А;	21 727,27	20/А	25
	– продукции Б	26 072,73	20/Б	25
7	Расчет			
	Списываются общехозяйственные расходы в себестоимость:			
	– продукции А;	105 363,64	20/А	26
	– продукции Б	126 436,36	20/Б	26
8	Накладная на выпуск готовой продукции			
	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости:			
	– продукция А;	279 790,91	43/А	20/А
	– продукция Б	328 609,09	43/Б	20/Б

### Пояснения к табл. 6.3.

Для определения сумм общепроизводственных или общехозяйственных расходов, списанных в себестоимость двух видов продукции, необходимо определить их суммы за отчетный период (рис. 6.3).

Д 25 «Общепроизв. расходы» К		Д 26 «Общехоз. расходы» К	
1) 5 000	6) 21 727,27	2) 175 000	7) 105 363,64
2) 30 000	26 072,73	3) 52 500	126 436,36
3) 9 000		4) 2 600	
4) 1 500		5) 1 700	
5) 2 300			
Од = 47 800	Ок = 47 800	Од = 231 800	Ок = 231 800

Рис. 6.3. Счет 25 «Общепроизводственные расходы»  
и 26 «Общехозяйственные расходы»

Суммы расходов, отнесенные на конкретный вид продукции, можно определить с помощью процента распределения с учетом базы распределения (формула (6.5)):

$$\%_{\text{распр}} = \frac{\Sigma \text{ расходов}}{\text{База распределения}} . \quad (6.5)$$

В качестве базы распределения могут быть заработная плата основных производственных рабочих, прямые затраты на производство и пр.

В рассматриваемом примере в качестве базы принимается начисленная заработная плата рабочих за изготовление продукции А и Б.

Расчет к операции 6:

$$\%_{\text{распр}} = \frac{47\,800}{100\,000 + 120\,000} \times 100 = 21,72727\% .$$

Сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на продукцию А:

$$\Sigma_{\text{расх}} = \text{Зарпл. пр. А} \times \%_{\text{распр}} = 100\,000 \times 21,72727\% = 21\,727,27 \text{ р.}$$

Сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на продукцию Б:

$$\Sigma_{\text{расх}} = \text{Зарпл. пр. Б} \times \%_{\text{распр}} = 120\,000 \times 21,72727\% = 26\,072,73 \text{ р.}$$

Расчет к операции 7:

$$\%_{\text{распр}} = \frac{231\,800}{100\,000 + 120\,000} \times 100 = 105,36364\%$$

Сумма общехозяйственных расходов, приходящихся на продукцию А:

$$\Sigma_{\text{расх}} = \text{Зарпл. пр. А} \times \%_{\text{распр}} = 100\,000 \times 105,36364\% = 105\,363,64 \text{ р.}$$

Сумма общехозяйственных расходов, приходящихся на продукцию Б:

$$\Sigma_{\text{расх}} = \text{Зарпл. пр. Б} \times \%_{\text{распр}} = 120\,000 \times 105,36364\% = 126\,436,36 \text{ р.}$$

Для расчета *фактической себестоимости выпущенной продукции* (операция 8) определяется незавершенное производство на конец периода. Для его определения необходимо знать количество изделий (заказов, невыполненных работ), оставшихся в цехах на конец периода и порядок оценки этих изделий. Количество незавершенного производства выявляется путем инвентаризации. Оно может быть оценено по прямым статьям затрат, по плановой производственной себестоимости либо только по стоимости сырья и материалов.

*Фактическая себестоимость выпущенной продукции = Незавершенное производство на начало + Затраты за мес. – Незавершенное производство на конец периода*

В рассматриваемом примере остатки незавершенного производства приведены в табл. 6.4.

Таблица 6.4

## Аналитические данные к счету 20 «Основное производство»

Наименование продукции	Остатки незавершенного производства	
	на 1 марта	на 31 марта
Продукция А	8 000	12 300
Продукция Б	6 300	11 200
Итого	14 300	23 500

Фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции (операция 8) определяется на субсчетах к счету 20 «Основное производство» (рис. 6.4).



Рис. 6.4. Субсчета к счету 20 «Основное производство»

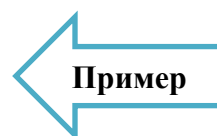
В третьей фазе кругооборота (при реализации) готовая продукция переходит из товарной формы в денежную, возвращаясь при этом к исходной денежной форме, с которой средства могут начать новый кругооборот.

**Процесс реализации** представляет собой совокупность операций, в результате которых продукция, произведенная организацией, передается другому предприятию – покупателю. Операции связаны с продажей готовой продукции (работ, услуг) и прочего имущества организации и выявлением финансового результата от продажи – прибыли или убытка.

Для отражения в учете операций процесса реализации используются следующие счета: 40 (используется по усмотрению организации), 43, 44, 45 (используется по усмотрению организации), 62, 68, 90, 91, 99.

**ЦЕЛЬ 5**  
Уяснить порядок учета процесса продажи

Рассмотрим на практическом примере учет процесса производства. Исходные данные и решение примера представлены в табл. 6.5.



Задание. Исходя из данных в регистрационном журнале за март определить финансовый результат от продажи готовой продукции покупателям.

Таблица 6.5

Регистрационный журнал за март 20\_\_ г.

№ п/п	Документ, содержание операций	Сумма, р.	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Требование-накладная Списаны материалы на упаковку готовой продукции, предназначенной для продажи	8 600	44	10
2	Расчетно-платежная ведомость, наряд на сдельную работу Начислена заработная плата рабочим за упаковку готовой продукции на складе	12 000	44	70
3	Расчет Начислены страховые взносы в ПФР, ФСС, ФОМС (в соответствии с действующим законодательством РФ)	3 600	44	69
4	Счет, товарная накладная Предъявлен счет покупателям за проданную готовую продукцию	236 000	62	90/1
5	Счет-фактура Начислен НДС по проданной продукции (Выручка x Ставка НДС / (Ставка НДС + 100))	36 000	90/3	68
6	Расчет Списана себестоимость проданной готовой продукции	160 000	90/2	43
7	Расчет Включены расходы на продажу в себестоимость проданной продукции (сумма по операции 1, 2, 3)	24 200	90/2	44
8	Выписка из расчетного счета, платежное поручение Поступила выручка от покупателей за проданную продукцию	236 000	51	62
9	Расчет Выявлен финансовый результат от продажи	15 800	90/9	99

#### Пояснения к табл. 6.5:

*Финансовый результат* определяется как разница между доходами и расходами, связанными с продажей готовой продукции. Если разница положительная, то положительный финансовый результат – прибыль (Д90-9 К99), если отрицательная – отрицательный финансовый результат – убыток (Д99 К90-9).

В рассматриваемом примере финансовый результат следующий (рис. 6.5).

90 «Продажи»	
Д	К
5) 36 000	4) 236 000
6) 160 000	
7) 24 200	
Од = 220 200	Ок = 236 000
9) 15 800	
Од = 236 000	Ок = 236 000

Расходы, связанные с продажей

Прибыль

Доходы, полученные от продажи

Рис. 6.5. Счет 90 «Продажи»

#### 6.4. Упражнения

1. При отгрузке готовой продукции покупателям ее продажную стоимость отражают:

- Д 62 К 43;
- Д 62 К 90-1;
- Д 90-2 К 43.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. Возвращены из основного производства отходы:

- Д 20 К 10;
- Д 10 К 20;
- Д 43 К 20;
- Д 43 К 10.

3. Отклонение в стоимости материалов, отпущенных в производство, определяется:

- отклонение в стоимости материалов на начало месяца, плюс отклонение по поступившим материалам в течение месяца, умножение полученного результата на 100;
- стоимость отпущенных в производство материалов по учетной цене плюс или минус отклонение в стоимости материалов;
- стоимость отпущенных в производство материалов по учетной цене умножается на средний процент отклонений.

4. Фактическая производственная себестоимость продукции вспомогательного производства определяется:

- незавершенное производство на начало отчетного периода плюс затраты отчетного периода минус незавершенное производство на конец отчетного периода;
- незавершенное производство на начало отчетного периода плюс затраты отчетного периода минус фактическая себестоимость выпущенной продукции вспомогательного производства.

5. Перечислить основные элементы затрат:

- оплата труда, материальные затраты, амортизационные отчисления;

б. материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, прочие затраты;

с. материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизационные отчисления, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы.

1. Виды калькуляций продукции.
2. Какие существуют способы оценки внеоборотных активов?
3. Что такое фактическая себестоимость приобретенных материалов? Назовите ее составляющие.
4. Назовите и охарактеризуйте варианты учета приобретения материалов.
5. Что такое транспортно-заготовительные расходы? Назовите их составляющие.
6. Как рассчитать процент транспортно-заготовительных расходов?
7. Порядок учета и списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
8. Что такое незавершенное производство? Порядок определения оценки незавершенного производства.
9. Как определить фактическую себестоимость выпущенной продукции?
10. Что представляет собой процесс реализации?
11. Что такое расходы на продажу и как они учитываются и списываются?
12. Порядок выявления финансового результата от реализации продукции (работ, услуг).

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМА-  
НИЕ

1. Определить сумму транспортно-заготовительных расходов, относящуюся на учетную стоимость отпущенных в производство материалов, если известно, что остаток на начало материалов по фактической себестоимости составляет 10 000 р., по учетной цене – 7 000 р., всего поступило материалов за отчетный период по фактической себестоимости – 45 000 р., по учетной цене – 37 000 р. Израсходовано на производство материалов по учетной цене 8 000 р.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

2. Определить финансовый результат от продажи двух видов изделий.

Таблица 6.6

Регистрационный журнал за июнь 20\_ г.

№ п/п	Наименование документов и содержание операций	Сумма, р.
1	Накладная Из основного производства сдана на склад готовая продукция по фактической себестоимости: – костюм женский, артикул 087 «Ирис» – 150 шт. по цене 5 270 р. – костюм женский, артикул 101 «Морской бриз» – 220 шт. по цене 4 690 р. (Суммы определить)	? ?
2	Требование-накладная Отпущены со склада пакеты для упаковки костюмов на складе	33 000
3	Выписка из расчетного счета	1 800 000

№ п/п	Наименование документов и содержание операций	Сумма, р.
	Поступили денежные средства на расчетный счет от покупателей в виде аванса в счет предстоящей отгрузки продукции	
4	Счет, товарная накладная Отгружена покупателям продукция по договорной цене: – костюм женский, артикул 087 «Ирис» – 132 шт. по цене реализации 7 460 р.; – костюм женский, артикул 101 «Морской бриз» – 195 шт. по цене реализации 6 640 р. (Суммы определить)	? ?
5	Расчет Произведен зачет ранее полученного аванса от покупателей	1 800 000
6	Расчет Списана фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции покупателям: – костюм женский, артикул 087 «Ирис» – 132 шт. по цене 5 270 р.; – костюм женский, артикул 101 «Морской бриз» – 195 шт. по цене 4 690 р. (Суммы определить)	? ?
7	Приходный кассовый ордер Поступили денежные средства от покупателей в окончательный расчет за проданную продукцию (Сумму определить, см. операции 4, 5)	?
8	Счет-фактура Начислен НДС по проданной покупателям продукции: – костюм женский, артикул 087 «Ирис»; – костюм женский, артикул 101 «Морской бриз» (Сумму определить, см. операцию 4)	? ?
9	Расчет Списаны расходы на продажу для включения их в полную себестоимость пропорционально выручке от продаж: – костюм женский, артикул 087 «Ирис»; – костюм женский, артикул 101 «Морской бриз» (Суммы определить)	? ?
10	Расчет Выявлен финансовый результат от продажи: – костюма женского, артикул 087 «Ирис»; – костюма женского, артикул 101 «Морской бриз» (Суммы определить, составив расчет в таблице 6.7)	? ?
	Всего по журналу	?

Таблица 6.7

#### Аналитический учет к счету 90 «Продажи»

Показатели	Костюм женский, артикул 087 «Ирис»	Костюм женский, артикул 101 «Морской бриз»	Итого
Фактическая себестоимость проданной продукции			
Расходы на продажу			
НДС			
Выручка за проданную продукцию			
Финансовый результат: прибыль убыток			

## 7. Первичное наблюдение: документация и инвентаризация

1. Уяснить назначение и сущность документов в учете.
2. Классифицировать документы.
3. Узнать основные требования к документам.
4. Рассмотреть организацию документооборота.
5. Определить порядок обработки документов.
6. Ознакомиться с сущностью инвентаризации.
7. Уяснить порядок проведения и отражения результатов инвентаризации в учете.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Первичное наблюдение – это совокупность способов бухгалтерского учета. Его основная цель – фактическое подтверждение изменения объектов бухгалтерского учета. Выделяют два специфических приема первичного наблюдения: документация и инвентаризация.

Документация используется для отражения результатов первичного наблюдения. Она предполагает фиксацию данных об изменениях объектов учета. Однако не все факты хозяйственной жизни можно выявить и отразить в учете с помощью метода документации, существуют также недокументированные изменения, поэтому наряду с документацией используется инвентаризация, которая предполагает проверку наличия объектов учета с целью установления фактического наличия активов и пассивов по данным бухгалтерского учета.

### 7.1. Сущность документов, их значение и классификация

**Документация** представляет собой совокупность документов, составляемых на все факты хозяйственной жизни.

Согласно экономическому словарю под документацией понимается совокупность официально признанных документов, составленных по определенной форме и содержащих предусмотренную информацию.

**Бухгалтерский документ** представляет собой письменное свидетельство о совершенном факте хозяйственной жизни или о праве на его осуществление.

Значение документации в работе организаций не ограничивается тем, что она служит средством обоснования учетных записей, а имеет большое оперативное значение, так как документы используются для руководства и управления хозяйственной деятельностью.

Документация выполняет контрольно-аналитические функции, т.е. контролируется правильность совершенных операций, ведется текущий анализ выполняемой работы, устанавливаются причины тех или иных хозяйственных нарушений.

ЦЕЛЬ 1  
Уяснить на-  
значение и  
сущность до-  
кументов  
в учете

Особую роль играет документация в сохранности собственности (коллективной, личной и т.д.). Документация позволяет вскрывать случаи хищения и разного рода злоупотребления, а нередко и предупреждать их.

Велико и юридическое значение документов. Подтверждая правильность зарегистрированных в учете фактов, документы являются неопровержимым доказательством при спорах, возникающих между сторонами. Их используют органы суда, арбитража при решении вопросов о различных претензиях, проверках соответствующими органами (налоговыми).

Факты хозяйственной жизни, происходящие в организации, различны по своему содержанию. Этим объясняется разнообразие документов, которыми они оформляются.

На рис. 7.1, 7.2 представлены основные классификационные признаки, виды документов в соответствии с признаками и дано краткое описание.

**ЦЕЛЬ 2**  
Классифици-  
ровать  
документы

По назначению	Распорядительные	Дают право на совершение строго определенных распоряжением соответствующего должностного лица хозяйственных операций. Например, денежный чек, доверенность на получение товарно-материальных ценностей
	Оправдательные	Подтверждают, что указанные действия в соответствующем документе выполнены лицом, представляющим такой документ. Например, авансовый отчет со всеми оправдательными документами, приложенными к нему, приходный кассовый ордер, товарная накладная и пр.
	Документы бухгалтерского оформления	Самостоятельного назначения не имеют. Их роль: на основе представленных распорядительных и оправдательных документов подготовить в дальнейшем соответствующие учетные записи. Составляются и используются только в бухгалтерии. Например, расчет распределения общепроизводственных расходов, справки-расчеты для отражения списания недостачи на виновное лицо и пр.
	Комбинированные	Сочетают в себе признаки вышерассмотренных документов. Например, после утверждения руководителем израсходованных подотчетных сумм авансовый отчет приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учету указанную сумму, подтвержденную оправдательными первичными документами (квитанции на проживание, билеты за проезд и пр.). Указание же в авансовом отчете бухгалтерских записей по списанию этой суммы дает основание рассматривать его как документ бухгалтерского оформления

Рис. 7.1. Классификация документов по назначению

По порядку формирования	Первичные	Находятся в начале технологической цепочки учетного процесса. Они составляют основу первичного учета. Именно в первичном документе регистрируется факт хозяйственной жизни путем предварительного его наблюдения и измерения. Например, приходный ордер, расходный кассовый ордер и пр.
	Сводные	Составляются на основе первичных документов. Например, основанием для составления товарных отчетов являются первичные учетные документы (акты приемки, акты на списание и пр.); для составления кассовых отчетов – данные приходных и расходных кассовых ордеров и приложенных к ним оправдательных документов (платежных ведомостей на выдачу заработной платы, заявлений на оказание материальной помощи и т.п.)
По способу использования	Разовые	Фиксируют одновременно в документе одну или несколько хозяйственных операций. Например, приходные и расходные кассовые ордера, требования-накладные, накладные на отпуск материалов на сторону и др.
	Накопительные	Формируют информацию об однородных хозяйственных операциях за определенный отрезок времени (день, декаду, месяц), например, лимитно-заборная карта, наряд на сдельную работу
По месту составления	Внутренние	Оформляются в организации и имеют внутреннее применение. Например, авансовые отчеты, таблицы учета использования рабочего времени, инвентарные карточки учета основных средств, приходные ордера и пр.
	Внешние	Составляются на стороне другими организациями. На входе в данную организацию они должны быть зарегистрированы. Это счета-фактуры, платежные поручения и т.п.
По количеству учетных позиций	Однопозиционные	Несут узкоспециализированный характер, ограничиваясь отражением операции движения одного наименования объекта учета. Например, операции по приходу и расходу товарно-материальных ценностей по одному номенклатурному номеру
	Многопозиционные	Находят отражение операции по движению нескольких наименований, пусть даже в пределах одной группы (подгруппы). Например, расчетно-платежные ведомости, ведомости начисления амортизации, лимитно-заборные карты

Рис. 7.2. Классификация документов по другим признакам

## 7.2. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Это и иные основные требования, предъявляемые к документам в бухгалтерском учете, закреплены в ст. 9 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

**ЦЕЛЬ 3**  
Узнать основные требования к документам

Несмотря на большое разнообразие содержания различных документов, в каждом из них должны быть обязательные реквизиты, которыми являются:

1. Наименование документа.
2. Дата составления документа.
3. Наименование экономического субъекта, составившего документ.
4. Содержание факта хозяйственной жизни.
5. Величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения.
6. Наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события.
7. Подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Отсутствие хотя бы одного обязательного реквизита лишает документ юридической силы, и он не может быть основанием для отражения в учете фактов хозяйственной жизни.

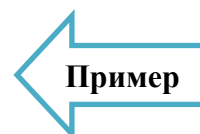
Перечисленные реквизиты должны быть в каждом бухгалтерском документе, остальные определяются характером документируемых операций. Допускается к обязательным реквизитам документа добавлять дополнительные реквизиты, например, адрес и телефон организации, наименование контрагента в необходимых случаях и т.п. В условиях автоматизации бухгалтерского учета отдельные реквизиты документов могут быть зафиксированы в виде кодов, например, может быть указан код натурального или денежного измерителя.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Это позволяет соблюдать требование своевременности, предъявляемое для ведения учета.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Это требование влечет к необходимости утверждения альбома форм первичной учетной документации при формировании учетной политики организации.

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

Например, печатная форма электронного документа «Платежное поручение» представлена на рис. 7.3.



Печать		1 экз.	Только просмотр	Сохранить копию...	?
<b>ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 7</b>			<b>23.01.2012</b>	<b>Электронно</b>	
			Дата	Вид платежа	
Сумма прописью	Сорок семь тысяч двести рублей 00 копеек				
ИНН 3810082857	КПП 381001001	Сумма	47200-00		
ООО "Старт"		Сч. №	40702810600000000128		
Платательщик		БИК	042520607		
БАЙКАЛЬСКИЙ БАНК СБЕРБАНКА РФ Г. ИРКУТСК		Сч. №	301018109000000000607		
Банк плательщика		БИК	049805729		
ФИЛИАЛ "ЯКУТСКИЙ" ОАО "СОБИНБАНК" Г. ЯКУТСК		Сч. №	301018105000000000729		
Банк получателя		Сч. №	407028102000600000086		
ИНН 38113456941	КПП 381301001	Вид оп.	01	Срок плат.	
ЗАО ТД Дюран		Наз. пл.		Очер. плат.	6
Получатель		Код		Рез. поле	
Оплата по договору Покупка станка СДУ-11					
Сумма 47200-00					
В т.ч. НДС (18%) 7200-00					

Рис. 7.3. Печатная форма документа «Платежное поручение»

Особые требования существуют для исправления в документах.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. В частности, в денежных (кассовых и банковских) документах исправления не допускаются. В случае допущения в них ошибок при заполнении они аннулируются.

Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

### 7.3. Документооборот. Проверка и обработка документов

Все бухгалтерские документы с момента их выписки до момента передачи в архив проходят определенное количество стадий учетной обработки.

Движение документов в процессе учетной обработки с момента их составления или получения от других предприятий до момента передачи в архив называют **документооборотом**.

Документооборот состоит из следующих стадий:

- создание документов;
- прием в бухгалтерию;
- отражение данных в учетных регистрах;
- передача в архив.

С целью рациональной организации документооборота разрабатывают графики движения документов (графики документооборота).

**График документооборота** – это индивидуально разработанная схема взаимодействия всех подразделений организации от момента создания (получения) документа до момента его передачи в архив (в места хранения).

График документооборота может быть составлен как для организации в целом и для каждого ее структурного подразделения (например, для отдела кадров), так и для отдельного объекта бухгалтерского учета (например, график документооборота по бухгалтерскому учету основных средств).

За основу построения графика документооборота берется перечень работ по созданию, проверке и обработке документов, которые выполняются каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. График документооборота составляется в виде таблицы, на основе которой, в случае необходимости, могут быть созданы разного рода схемы и графики.

Таким образом, в таких графиках указывают, через какие инстанции и в какой последовательности должен пройти документ, какие должны быть совершены учетные операции, а также лиц, ответственных за каждую операцию и сроки ее совершения. Графики строят с учетом структуры предприятия и применения средств вычислительной техники.

График документооборота создается и утверждается в качестве приложения к организационному аспекту учетной политики организации.

Рассмотрим содержание документооборота в бухгалтерии и порядок обработки документов.

Поступившие в бухгалтерию документы, прежде всего, проверяются. Проверка документов проводится в виде:

- 1) проверки документов по форме (формальная проверка):
  - содержит ли документ обязательные реквизиты;
  - правильно ли заполнены реквизиты.

2) проверки по существу (целесообразность и законность указанной операции, соответствует ли ее содержание нормам, сметам, бизнес-плану и т.д.).

**ЦЕЛЬ 4**  
Рассмотреть организацию документооборота

**ЦЕЛЬ 5**  
Определить порядок обработки документов

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются учетной обработке, которая состоит из трех этапов:

- расценки (таксировки);
- группировки;
- контировки.

**Расценка (таксировка)** – это оценка в денежном измерении материальных ценностей. Иными словами, таксировка заключается в умножении количества на цену. Таксировке подлежат накладные, приходные ордера, акты о приемке товаров и т.п., формируемые в подразделениях организации.

Затем протаксированные документы подвергаются **группировке**. Группировка документов необходима для подготовки их к предстоящим записям в учетные регистры синтетического и аналитического учета.

Группировка документов заключается в подборе их в пачки, однородные по своему содержанию (например, пачка по приходу и расходу материалов: приходный ордер, акт о приемке материалов, требования-накладная). Кассовые документы также группируются за каждый день по приходу и расходу, что находит отражение в отчете кассира.

Группировка первичных документов обычно завершается составлением сводных документов, ведомостей, что облегчает дальнейшую учетную обработку данных.

Далее документы направляются на **контировку (разметку)**. Контировка документов представляет собой указание корреспонденции между счетами по данной операции. Обычно корреспонденцию проставляют на самом документе.

После этого операции отражаются на синтетических и аналитических счетах (в текущем бухгалтерском учете). Затем документы сдаются в архив.

В бухгалтерском архиве хранятся документы за текущий год, поскольку они необходимы для различного рода целей. В начале года документы за прошлый год передаются из бухгалтерского архива в общий архив предприятия. Там они находятся в течение сроков, определяемых действующими правилами.

#### **7.4. Порядок проведения инвентаризации и оформление ее результатов в учете**

В процессе хранения, перевозки, отпуска материальных ценностей могут быть расхождения:

- между данными учета и фактическим наличием ценностей;
- в связи с пересортицей однородных ценностей;
- из-за неисправности измерительных приборов;
- в результате злоупотреблений;
- в результате ошибочных записей;
- вследствие потери документов.

Кроме того, возникают неточности в отражении дебиторской и кредиторской задолженности. Все это вызывает необходимость периодической сверки данных учета с фактическим наличием ценностей и реальностью расчетов, т.е. необходимость в инвентаризации.

**ЦЕЛЬ 6**  
Ознакомиться с  
сущностью  
инвентари-  
зации

Инвентаризации подлежат все активы и обязательства организации в соответствии со ст. 11 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Таким образом, **инвентаризация** – это проверка и документированное подтверждение фактического наличия активов и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Инвентаризация является обязательным дополнением документации. С помощью документации и инвентаризации в бухгалтерском учете обеспечивается полное и правильное отражение всех хозяйственных явлений.

Инвентаризация является не только важным общехозяйственным мероприятием, но и элементом учетной политики.

Классификация инвентаризации по основным признакам представлена на рис. 7.4.

По степени охвата	Полная: охватывает все активы и обязательства, проводится, как правило, перед составлением годовой отчетности
	Частичная: охватывает какой-либо один вид активов или обязательств, может проводиться несколько раз в год (для обеспечения точности отчетных данных, при смене материально-ответственных лиц, в целях укрепления финансовой дисциплины)
По характеру	Плановая: осуществляется в заранее намеченные сроки исходя из целесообразности и возможности лучшего их проведения
	Внезапная: проводится по распоряжению руководителя организации, а также по требованию налоговых органов и т.п. Вне плана проводится инвентаризация после стихийных бедствий, а также при смене материально-ответственных лиц
По методу проведения	Натуральная: непосредственное наблюдение объектов и определение их количества путем подсчета, взвешивания, обмера и т.п.
	Документальная: проверка документального подтверждения наличия объектов

Рис. 7.4. Классификация инвентаризаций

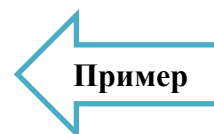
Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов регламентируется методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств № 49 от 13 июня 1995 г.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

В частности, обязательно инвентаризация проводится:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Проверить нужно не только активы, принадлежащие организации. Инвентаризации также подлежат ценности, учтенные на забалансовых счетах, прав собственности на которые у организации нет (например, арендованные основные средства; товары, полученные на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку).



Условно проведение инвентаризации можно разделить на следующие этапы:

1. Подготовительный этап, который заключается в формировании инвентаризационной комиссии, подготовке приказа о проведении инвентаризации, определении сроков и видов активов и обязательств, подлежащих инвентаризации.

2. Фактическая проверка, т.е. выявление фактического наличия объектов инвентаризации (активов, обязательств), составление инвентаризационной ведомости и сопоставление результатов с данными бухгалтерского учета, составление сличительных ведомостей при выявлении расхождений.

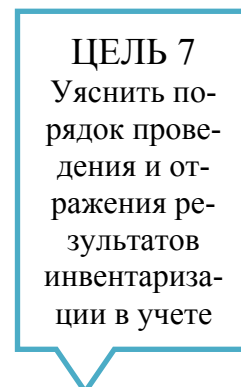
3. Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Для проведения инвентаризации руководитель издает приказ и назначает комиссию. В состав комиссии включаются представители администрации, организации, работники бухгалтерии, другие специалисты. В ее состав можно включать и представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций, особенно в случае проведения инвентаризации при внешнем аудите.

Инвентаризация проводится по каждому месту хранения и материально-ответственному лицу отдельно.

Данные о выявленных и подсчитанных ценностях заносятся в инвентаризационные описи, которые подписываются всеми членами комиссии.

По окончании инвентаризации описи передаются в бухгалтерию для сопоставления фактических (действительных) остатков средств с их остатками по данным учета. Тем самым выводят результаты инвентаризации – излишки или недостачи, которые отражают в сличительной ведомости.



Применение указанных форм первичных документов по учету инвентаризации и ее результатов не является обязательным: формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, в том числе используемые при проведении инвентаризации (утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»), не являются обязательными к применению. Это значит, что организация имеет право либо самостоятельно разработать документы для оформления инвентаризации, либо продолжать использовать унифицированные формы, либо доработать унифицированные формы под потребности организации. В любом случае применяемые формы документов должны быть утверждены руководителем организации и представлены в учетной политике.

Инвентаризационная комиссия выявляет причины недостатков и излишков и принимает решение. Все выводы, предложения и решения инвентаризационной комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Если инвентаризация проводилась по состоянию на 1 июля 2013 г., то ее результаты отражаются в отчетности за 3-й квартал 2013 г.



Пример

Распространенными результатами инвентаризации являются излишки и недостатки.

Выявленные при инвентаризации излишки активов отражаются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, их сумма зачисляется на финансовые результаты (прочие доходы) у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на расходы, сверх норм – за 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 (прочие расходы) у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Особенности инвентаризации отдельных видов активов и обязательств предусмотрены методическими указаниями № 49. Кроме этого, отдельные положения по порядку проведения инвентаризации в части материально-производственных запасов содержатся в методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н, а также в методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н в части основных средств.

## 7.5. Упражнения

К распорядительным документам относятся:

- а. приказы, чеки, доверенности;
- б. приходные ордера;
- с. акт о приеме материалов.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНА-  
НИЕ

2. К оправдательным (исполнительным) документам относятся:

- а. приходный ордер;
- б. авансовый отчет;
- с. различные справки бухгалтерии.

3. Документы бухгалтерского оформления – это:

- а. документы, которые составляются на основании распорядительных документов;
- б. документы, которые составляются на основании оправдательных документов.

4. К первичным документам относятся:

- а. требование-накладная;
- б. отчет материально-ответственного лица;
- с. отчет кассира.

5. Формальная проверка документов – это проверка:

- а. полноты и правильности оформления документов;
- б. законности документированных операций;
- с. полноты и правильности оформления документов и заполнения реквизитов.

1. Какова последовательность проверки и обработки документов, поступивших в бухгалтерию?

2. Дайте определение понятия «документооборот». Почему его составление необходимо для организации?

3. Каковы этапы проведения инвентаризации?

4. Кто проводит инвентаризацию в организации? Кто определяет сроки проведения инвентаризации?

5. В каком стандарте экономического субъекта отражаются вопросы, связанные с организацией документооборота и инвентаризации?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМА-  
НИЕ

В торговой организации была обнаружена недостача товара на сумму 45 тыс. р. (рыночная стоимость товара – 56 тыс. р.). Виновник был установлен и им признан менеджер организации.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

В соответствии с соглашением между директором и менеджером рыночная стоимость товара должна быть взыскана равными частями в течение 4 месяцев с заработной платы данного сотрудника.

## 8. Регистры бухгалтерского учета

1. Уяснить назначение и сущность регистров в учете.
2. Классифицировать учетные регистры.
3. Рассмотреть технику записей в регистры.

### ЦЕЛИ ТЕМЫ

Факты хозяйственной жизни, представленные в документах, не дают полной и общей картины о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации. Все эти данные разрознены и разобщены. Для того чтобы иметь необходимые показатели в целом о деятельности, надо сведения, содержащиеся в документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием и систематизировать. Для этих целей используются регистры бухгалтерского учета.

### 8.1. Сущность регистров и их классификация

Как предписывает ст. 10 закона РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

**Регистры** – это таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об активах и источниках их образования.

При регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета не допускаются любые пропуски или изъятия.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ вводит обязательные реквизиты регистра бухгалтерского учета, которыми являются:

1. Наименование регистра.
2. Наименование экономического субъекта, составившего регистр.
3. Дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр.
4. Хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета.
5. Величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения.
6. Наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра.
7. Подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с

### ЦЕЛЬ 1 Уяснить на- значение и сущность регистров в учете

бюджетным законодательством Российской Федерации. Это требование предусматривает разработку и утверждение альбома форм регистров в качестве приложения к учетной политике.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В современной организации происходит значительное количество самых разнообразных фактов хозяйственной жизни, поэтому в бухгалтерском учете применяется значительное число разнообразных учетных регистров. В целях лучшего их изучения и освоения разработана классификация регистров бухгалтерского учета. В экономической литературе нет единой точки зрения, поэтому рассматриваются различные признаки классификации регистров бухгалтерского учета.

**ЦЕЛЬ 2**  
Классифицировать  
учетные  
регистры

Обобщив существующие представления об основаниях классификации регистров бухгалтерского учета, в качестве основных классификационных признаков мы предлагаем следующие (рис. 8.1).

Признаки классификации регистров бухгалтерского учета	Внешний вид
	Характер записей
	Степень обобщения
	Строение

Рис. 8.1. Классификационные признаки учетных регистров

В зависимости от **внешнего вида** регистры следует подразделить на две группы:

- регистры, созданные на бумажной основе (бумажные);
- регистры, созданные с помощью электронно-вычислительных машин (безбумажные).

**Бумажные регистры** – это регистры, которые представлены в виде бухгалтерских книг, карточек, свободных листов, а также машинограмм, полученных в результате обработки бухгалтерской информации с помощью средств вычислительной техники.

**Книга** представляет собой регистр бухгалтерского учета, в котором все страницы пронумерованы, переплетены, скреплены печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера.

Страницы книги разграфлены для регистрации фактов хозяйственной жизни в зависимости от специфики отражаемых объектов бухгалтерского учета.

Обязательными реквизитами книги считаются: название организации, период времени, за который отражены хозяйственные операции в данной бухгалтерской книге, название счета (счетов).

При большом объеме книги и значительном количестве учитываемых в ней объектов бухгалтерского учета составляется оглавление, а в необходимых случаях составляется перечень объектов в алфавитном порядке с указанием номера страницы.

Книги не имеют широкого распространения в учете, так как они не удобны в обращении. Наиболее распространены кассовая книга, главная книга. При небольшом объеме основных средств организация может использовать книгу по учету основных средств (инвентарную книгу). При незначительном ассортименте материалов организация может использовать для учета движения материалов книгу складского учета.

Книга может формироваться как вручную, так и с применением средств вычислительной техники.

**Карточки** – это регистры аналитического учета, имеющие определенный формат и форму графления. Карточки, в отличие от книг, не скрепляются между собой. Используют карточки в течение года или нескольких лет. При открытии карточек их регистрируют в специальном реестре, обеспечивая тем самым контроль за их сохранностью. Виды карточек представлены на рис. 8.2.

Виды карточек	Контокоррентные карточки
	Инвентарные карточки
	Карточки количественного учета
	Карточки многографной формы

Рис. 8.2. Виды карточек

**Контокоррентные карточки** предназначены для учета взаимных расчетов между отдельными юридическими и физическими лицами. Контокоррент – это текущий счет. В контокоррентных карточках раскрывается состояние дебиторской и кредиторской задолженности. Контокоррентные карточки ведутся только в денежном выражении. Форма контокоррентной карточки представлена в табл. 8.1.

Таблица 8.1

## Содержание карточки контокоррентной формы

Наименование организации ООО «Успех»  
 Наименование счета «Расчеты с кредиторами»  
 Единица измерения (р.)

Единица измерения (руб.)							
Дата	Документ	Содержание хозяйственной операции	Дебет		Кредит		Текущее сальдо
			Счет	Сумма	Счет	Сумма	
Сальдо на 01.01.2013 г.							—
31.01	Бухгалтерская справка	Начислена арендная плата за складское помещение за январь			26	30 000	К 30 000
31.01	Счет-фактура	Начислен НДС с суммы арендной платы за складское помещение за январь			19	5 400	К 35 400
31.01	Выписка из расчетного счета	Перечислена арендная плата за январь	51	35 400			—
		И т.д. хозяйственные операции за отчетный период					
Обороты за период			35 400		35 400		
Сальдо на 31.01.2013 г.							—

Информация, представленная в контокоррентной карточке, — это аналитическая информация по дебиторской и кредиторской задолженности, т.е. это аналитический счет расчетов по каждому юридическому и физическому лицу.

Хранят контокоррентные карточки в картотеке в алфавитном порядке.

**Инвентарные карточки** применяются для ведения аналитического учета объектов основных средств. В карточке содержатся сведения об объекте основных средств на дату передачи, на дату принятия к учету, о внутренних перемещениях, о переоценке, об изменении первоначальной стоимости основных средств в результате реконструкции, достройки, модернизации, частичной ликвидации, включаются сведения о ремонте, а также приводится краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств.

Инвентарные карточки в картотеке располагаются по местам их эксплуатации, а внутри мест эксплуатации располагаются по видам основных средств и наименованиям.

**Карточки количественного учета** предназначены для аналитического учета материально-производственных запасов на складе. Например, карточка учета материалов. В карточке содержатся сведения, характеризующие конкретный вид материала по технико-экономическим признакам (марка, сорт, размер, артикул и т.д.). В карточке ведется только количественный учет наличия и движения материалов, поэтому приводятся сведения о приходе или расходе в натуральных единицах измерения. Для показателя остатка, имеющего большое значение при наблюдении за наличием материально-производственных запасов, в карточке отводится отдельная колонка также в натуральном измерении. Следует отметить, что после каждого движения материалов (прихода или расхода) выводится остаток. На каждое наименование материала открывается отдельная

карточка. Карточки хранятся в картотеке в порядке, определяемом спецификой организации, например, в разрезе субсчетов, а внутри – в порядке возрастания номенклатурных номеров, сортов, размеров и т.п.

В некоторых организациях аналитический учет материально-производственных запасов ведется одновременно как в натуральных, так и в денежных показателях. Для этого служит количественно-суммовая форма карточки. В этих карточках наличие (остаток) и движение (приход, расход) материально-производственных запасов показывается в количественном выражении и суммовом.

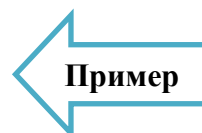
**Карточки многографной формы** используют для аналитического учета различных затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Данные карточки содержат несколько колонок, предназначенных для исчисления затрат, например, основного производства. В дебете счета 20 «Основное производство» предусматривается несколько колонок (граф), в которых отражаются прямые расходы, связанные с выпуском продукции (материальные, трудовые и др.), косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства (общепроизводственные и общехозяйственные расходы), а также потери от брака. Тем самым определяется общая величина затрат, связанная с выпуском продукции.

К бумажным регистрам относятся также свободные листы (ведомости).

**Свободные листы (ведомости)** – это регистры, изготовленные на отдельных листах бумаги различного формата и предназначенные для учетных записей по соответствующим разделам учета. В отличие от карточек ведомости уже большего формата и хранятся в специальных папках. Форма и графление ведомостей (свободных листов) зависят от их назначения. Например, составляются ведомости учета общепроизводственных расходов, общехозяйственных расходов, ведомость по учету потерь от брака, ведомость выпуска продукции и др. Преимущество применения ведомостей (свободных листов), равно как и карточек, состоит в возможности заполнения их с привлечением средств вычислительной техники.

К **безбумажным регистрам** относятся регистры, сформированные непосредственно с помощью автоматизированных систем бухгалтерского учета.

В специализированных бухгалтерских программах, в частности «1С: Предприятие 8.2», открываются карточки счета, оборотно-сальдовые ведомости по счету, оборотно-сальдовые ведомости в целом по организации и прочие регистры. На рис. 8.3 представлен пример заполнения карточки количественно-суммового учета.



ООО "Старт"									
Карточка счета 10 за Январь 2012 г.									
Период	Документ	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Показатель	Дебет		Кредит		Текущее сальдо
				Счет	Счет		Счет		
Сальдо на начало				БУ					Д 4 000,00
				Кол.					Д 20,000
10.01.2012	Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Монтажный комплект Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Дюран Поставка комплектаций для агрегата ЭЦ11 Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	БУ	10.01	1 400,00	60.01		Д 5 400,00
	Поступление материалов по вх.д.6 от 10.01.2012	Основной склад		Кол.		2,000			Д 22,000
10.01.2012	Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Выключатель автоматический Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Дюран Поставка комплектаций для агрегата ЭЦ11 Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	БУ	10.01	500,00	60.01		Д 5 900,00
	Поступление материалов по вх.д.6 от 10.01.2012	Основной склад		Кол.		5,000			Д 27,000
10.01.2012	Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Реле электромеханическое Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	Дюран Поставка комплектаций для агрегата ЭЦ11 Поступление товаров и услуг 00000000008 от 10.01.2012 12:00:00	БУ	10.01	3 000,00	60.01		Д 8 900,00
	Поступление материалов по вх.д.6 от 10.01.2012	Основной склад		Кол.		5,000			Д 32,000
10.01.2012	Поступление товаров и услуг 00000000008 от	Шланг Поступление товаров и услуг	Дюран Поставка комплектаций для	БУ	10.01	3 000,00	60.01		Д 11 900,00

Рис. 8.3. Фрагмент карточки по счету 10 «Материалы» в бухгалтерской программе

Следующий признак классификации регистров – это *характер записей*.

По характеру записей учетные регистры подразделяются на следующие виды:

- хронологические;
- систематические;
- комбинированные.

**Хронологические регистры** – это регистры, в которых регистрация фактов хозяйственной жизни производится по мере их наступления. К хронологическим регистрам относится, например, журнал регистрации хозяйственных операций, журнал учета поступающих грузов, кассовая книга, книга покупок, книга продаж и т.д.

**Систематические** – это регистры, в которых записи производятся по качественной однородности операций, систематизированных по объектам учета (т.е. с учетом экономического содержания операций). К систематическим регистрам относится, например, главная книга, сводные накопительные ведомости движения материальных ценностей и другие регистры по конкретным объектам учета. В этих регистрах наблюдается определенная система отражения хозяйственных операций.

Следует отметить, что записи в хронологические и систематические регистры производятся параллельно, что позволяет контролировать правильность учета путем сверки итогов этих регистров.

**Комбинированные регистры** – это регистры, в которых сочетаются хронологическая и систематическая записи. Комбинированные регистры наглядны и экономичны, сокращено количество учетных записей. В этом заключается

преимущество комбинированных регистров. К ним относится, например, регистр по учету расчетов с подотчетными лицами, в котором совмещается хронологическая запись по мере выдачи денежных средств подотчетному лицу, представления авансовых отчетов и систематическая запись по счетам бухгалтерского учета об использованных подотчетным лицом суммах. На малых предприятиях к ним относится регистр журнал-главная, в котором сочетается запись хозяйственных операций в хронологическом порядке с отражением корреспонденции счетов.

Следующий признак классификации регистров – **степень обобщения информации**.

По степени обобщения информации учетные регистры делятся на следующие виды:

- синтетические;
- аналитические;
- комбинированные.

**Синтетические регистры** – это регистры, предназначенные для отражения в обобщенном виде объектов бухгалтерского учета. К регистрам синтетического учета относится главная книга, в которой в обобщенном виде представлены обороты по счетам. К ним также относится, например, ведомость по учету денежных средств в кассе и другие регистры по конкретным объектам учета.

На рис. 8.4 представлен фрагмент главной книги, сформированной в бухгалтерской программе. Главная книга содержит обобщенную информацию об оборотах каждого счета.

Пример

Главная книга Январь 2012 г.							
Главная книга. Счет 01 "Основные средства"							
	Начальное сальдо дебет	Начальное сальдо кредит	С кредита счета 08	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Конечное сальдо дебет	Конечное сальдо кредит
Итого	16 000,00		42 755,93	42 755,93		58 755,93	
Главная книга. Счет 02 "Амортизация основных средств"							
	Начальное сальдо дебет	Начальное сальдо кредит	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Конечное сальдо дебет	Конечное сальдо кредит	
Итого		4 000,00		444,44		4 444,44	
Главная книга. Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы"							
	Начальное сальдо дебет	Начальное сальдо кредит	С кредита счета 60	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Конечное сальдо дебет	Конечное сальдо кредит
Итого			42 755,93	42 755,93	42 755,93		
Главная книга. Счет 10 "Материалы"							
	Начальное сальдо дебет	Начальное сальдо кредит	С кредита счета 60	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Конечное сальдо дебет	Конечное сальдо кредит
Итого	4 000,00		15 713,56	15 713,56	7 471,19	12 242,37	
Главная книга. Счет 19 "НДС по приобретенным ценностям"							
	Начальное сальдо дебет	Начальное сальдо кредит	С кредита счета 60	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Конечное сальдо дебет	Конечное сальдо кредит
Итого			11 064,51	11 064,51	11 064,51		

Рис. 8.4. Фрагмент главной книги

**Аналитические регистры** служат для детализированного учета отдельных объектов бухгалтерского учета. К ним относятся инвентарные карточки для учета основных средств, карточки складского учета материалов, затрат на производство, товаров, продукции и других ценностей.

Нередко синтетические и аналитические данные сочетаются в одном регистре. Такие регистры называются **комбинированными**. Например, регистр по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками, в котором совмещается аналитический учет в разрезе каждого поставщика за поступившие материально-производственные запасы и синтетический учет по группам материалов.

К ним относится, например, регистр по учету расчетов с подотчетными лицами, в котором совмещается аналитический учет в разрезе каждого подотчетного лица и синтетический учет о совершенных операциях.

Комбинированные регистры являются наиболее удобной формой. Они исключают необходимость сверки записей между данными синтетического и аналитического учета. Применение комбинированных регистров повышает достоверность и наглядность бухгалтерского учета.

Следующий признак классификации регистров – **строение**.

Строение бухгалтерских регистров может быть:

- параллельным;
- последовательным;
- комбинированным.

**Параллельный способ** строения учетных регистров предусматривает размещение записей по дебету и кредиту на одном уровне. Различают три варианта расположения информации при параллельном способе строения регистров:

- **одностороннее**, когда дебет и кредит смещены в одну сторону, например, это кассовая книга, карточки складского учета и др.;
- **двустороннее**, когда одна сторона – дебет, другая – кредит, например, главная книга при мемориально-ордерной форме;
- **многографное** или **многоколончатое**, когда информация отражается на одной странице, но в отличие от одностороннего регистра показатели по каждой хозяйственной операции отражаются в нескольких колонках для различных признаков, например, это журнал-главная.

**Последовательный способ** строения предусматривает двухуровневое строение учетных регистров. На первом уровне отражаются записи, относящиеся к дебету, а ниже, т.е. на втором уровне, отражаются записи, относящиеся к кредиту. Например, это бухгалтерский баланс в британо-американской модели учета.

**Комбинированный способ** строения учетных регистров предусматривает сочетание признаков параллельного и последовательного графления в одном регистре. Например, регистр по учету затрат на производство при журнально-ордерной форме учета.

Таким образом, признаки классификации регистров бухгалтерского учета могут оказать влияние на выбор формы бухгалтерского учета, применяемой любой организацией.

## 8.2. Техника записей в учетных регистрах

Запись хозяйственных операций в учетные регистры носит название *разноски* операций или *систематической записью*.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основе оформленных и обработанных документов.

В теории и практике бухгалтерского учета применяют различные способы записи в учетные регистры.

Наиболее распространенными способами являются следующие:

- линейный;
- линейно-позиционный;
- шахматный.

**Линейный способ записи.** Сущность линейной записи состоит в том, что сумма, отражаемая по кредиту счета, записывается на той же строке, что и соответствующая ей сумма в дебете. Особенно удобно применение линейной записи для учета расчетных операций. Линейный способ обеспечивает наглядность наблюдения за своевременностью оплаты дебиторской и кредиторской задолженности. Технику линейной записи можно проследить, например, по книге покупок, где по одной строке указывается дата поступления счета-фактуры от поставщика, дата оплаты и дата принятия активов к учету.

**Линейно-позиционная запись.** Сущность ее состоит в том, что по одной строке на основании нескольких документов производится отражение взаимосвязанных операций с целью получения завершенного характера основной операции. Технику линейно-позиционной записи можно проследить, например, по регистру «Учет расчетов с поставщиками», где по одной строке указывается наименование поставщика, регистрационный номер, номер документа поставщика, номер приходного документа склада, и по каждой позиции отражается поступление материально-производственных запасов на основании приходных документов, величина НДС на основании счета-фактуры, сумма и дата оплаты на основании платежного поручения и выписки банка из расчетного счета, что дает возможность прослеживать состояние расчетов с поставщиками по каждой строке и по каждому расчетному документу.

**Шахматный способ записи.** Суть шахматной формы записи состоит в том, что запись производится в один прием по дебету и кредиту счета одновременно. Порядок шахматной записи нетрудно понять из рассмотрения техники заполнения, например, шахматной оборотной ведомости, главной книги. Применение шахматного способа записи в учетных регистрах ведет к сокращению бухгалтерских записей и обеспечивает возможность видеть оба счета, корреспондирующих по данной операции.

**ЦЕЛЬ 3**  
Рассмотреть  
технику  
записей  
в регистры

### 8.3. Упражнения

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

1. Какой из перечисленных реквизитов относится к реквизитам учетных регистров:

- a. наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- b. наименования лиц, ответственных за ведение регистра;
- c. номер регистра.

2. В зависимости от внешнего вида регистры делятся на:

- a. регистры, созданные на бумажной основе (бумажные);
- b. карточки;
- c. различные справки бухгалтерии.

3. Инвентарные карточки применяются для ведения:

- a. синтетического учета активов;
- b. аналитического учета активов.

4. Главная книга относится:

- a. к регистрам синтетического учета;
- b. регистрам аналитического учета;
- c. формам отчетности.

5. По характеру записей учетные регистры подразделяются:

- a. на бумажные и в электронном виде;
- b. хронологические, систематические и комбинированные;
- c. аналитические и синтетические.

1. Какие существуют способы записи в учетные регистры?

2. Дайте определение понятия «регистры». Почему их ведение необходимо для организации?

3. Допускаются ли исправления в учетных регистрах?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

Заполнить регистр по учету расчетов с поставщиками.

На склад 25 апреля поступила сталь круглая Ø 10 мм от ОАО «Сибметалл» на основании товарной накладной № 487, счет-фактуры № 487, в которых значится 8 т по цене 14 000 р. на сумму 112 000 р., сумма НДС 20 160 р., всего с учетом НДС 132 160 р. Фактически заведующий складом А.А. Астахов принял 9 т по цене 14 000 р. на сумму 126 000 р., сумма НДС 22 680 р., всего с учетом НДС 148 680 р. Транспортно-заготовительные расходы от ОАО «Сибметалл» составили 13 440 р.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

## 9. Формы бухгалтерского учета

1. Уяснить сущность формы учета.
2. Охарактеризовать формы учета.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Строение учетных регистров, применяемых в бухгалтерском учете, их взаимосвязь, последовательность и способы записи в них хозяйственных операций определяются формой бухгалтерского учета.

### 9.1. Сущность формы бухгалтерского учета

При формировании учетной политики как основного локального стандарта, регулирующего учет в организации, утверждается форма ведения бухгалтерского учета.

**Форма бухгалтерского учета** – это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей.

ЦЕЛЬ 1  
Уяснить  
сущность  
формы учета

Отличительными признаками формы бухгалтерского учета являются:

- внешний вид регистров и их структура;
- количество применяемых учетных регистров;
- содержание и назначение применяемых регистров;
- взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета;
- взаимосвязь совмещения хронологической и систематической записей;
- обработка первичной информации, последовательность и способ записи ее в учетные регистры.

Организациям предоставлено право самостоятельно в зависимости от объемов информации, специфики хозяйственной деятельности, исходя из потребностей своего производства, сложности управления им и численности работников определять технологию обработки учетной информации, выбирать и устанавливать наиболее приемлемую для деятельности данной организации форму бухгалтерского учета, а также определять в целом систему ведения бухгалтерского учета как неотъемлемого элемента учетной политики любой организации.

Применение формы бухгалтерского учета в конкретной организации зависит от следующих факторов:

- размеров организации;
- структурного состава ее подразделений;
- схемы документооборота;
- интенсивности потоков информации;
- наличия современных средств вычислительной техники.

Для рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет использование наиболее совершенных способов и приемов группировки учетных данных, форм учетных регистров и, в конечном счете, применение

наиболее прогрессивных форм бухгалтерского учета, ориентированных на отчетность и налогообложение.

Формы бухгалтерского учета непрерывно развиваются от простейших бухгалтерских книг при мемориально-ордерной форме до современных рационально построенных регистров автоматизированных систем.

В России наибольшее распространение получили мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы бухгалтерского учета. В связи с формированием огромного количества малых предприятий получила развитие упрощенная форма бухгалтерского учета на малых предприятиях.

## 9.2. Краткая характеристика форм бухгалтерского учета

Со времени возникновения бухгалтерского учета его формы претерпели существенные изменения. На ранних этапах развития учет осуществлялся владельцем предприятия с целью организации наблюдения и контроля за сохранностью его имущества и размером получаемого дохода. Форма была простой.

**ЦЕЛЬ 2**  
Охарактеризовать формы учета

С развитием и усложнением производства появляются начальные формы бухгалтерского учета. Регистрами в то время были книги. Операции записывались со слов владельца или из его памятной книги в хронологический регистр – журнал, затем разносились по систематическому регистру – главной книге ежедневно. Счета в главной книге велись как индивидуальные, их открывали на каждый объект учета, например, счет «Мука», счет «Зерно», счет «Купец Иванов» и др. На определенном этапе возникла потребность в обобщенных показателях, и главная книга превратилась в регистр синтетического учета, а параллельно в особых вспомогательных книгах велся аналитический учет. С ростом объема деятельности и увеличением количества совершаемых хозяйственных операций простая форма уже не может удовлетворять требованиям, предъявляемым к учету.

Развитие форм шло по пути создания отдельных регистров для ведения учета по однородным объектам учета. От ежедневных записей в главную книгу перешли к записям в нее месячных итогов. Для сбора месячных записей был введен сводный журнал, записи в который производились путем выборок из ежедневных хронологических журналов, к которым можно отнести, например, кассовый журнал. Постепенно стали применять документы как обоснование бухгалтерской записи. Так развивались формы бухгалтерского учета, которые построены на использовании книг. Первая из них была описана итальянским ученым Лукой Пачоли в его работе «Трактат о счетах и записях», изданной в 1494 г. в Венеции.



Рис. 9.1. Пример тосканского журнала по учету расчетов в униграфической бухгалтерии

В начале XX в. требования к учету с развитием производства значительно возросли. На смену книгам были выдвинуты новые формы регистров – карточки и свободные листы, которые облегчили учетный труд, устранив многократность переписывания.

Одной из первых форм учета, созданных в начале XX в., является так называемая **карточно-ордерная форма**. В карточно-ордерной форме с целью сокращения работы по переписыванию ввели ордера, составляемые в трех экземплярах: для хронологической записи синтетического учета, дебетовой и кредитовой записей аналитического учета. На каждую операцию выписывался отдельный ордер, в котором указывалась бухгалтерская запись и ее пояснение. Стремление к сокращению переписывания привело к созданию так называемых типизированных ордеров, в которых текст, поясняющий операцию, был заранее отпечатан, т.е. типизирован. Записи в главную книгу производились на основании сводного журнала. Однако эта форма не нашла широкого распространения в практике учета из-за трудоемкости и плохой обзримости регистров, что привело к поиску других путей рационализации учета.

На базе карточно-ордерной формы учета была создана **карточно-копировальная форма («копиручет»)**. В основу этой формы положен принцип одновременности записи (путем копирования) на основании документов в карточки аналитического учета и в журналы синтетического учета, объединяющие несколько родственных счетов, например, по счетам расчетов или товарно-материальных ценностей и т.п. Главная книга заменена ежедневной контрольной ведомостью, обеспечивающей группировку записей внутри каждого счета по корреспондирующим с ним счетам. Записи в контрольной ведомости сверялись с записями в журналах в конце каждого дня. Сверка осуществлялась при помощи группировочных листков – выборки оборотов с одинаковой корреспонденцией

счетов. Они составлялись по каждому журналу для подведения итогов за день, тем самым отпадала надобность в последующем сличении данных синтетического и аналитического учета, так как записи в карточках аналитических регистров осуществлялись путем одновременного копирования их в соответствующих журналах, обороты которых сверялись с контрольной ведомостью.

Карточно-копировальная форма была распространена лишь на торговых предприятиях. Попытки внедрить ее в учет на промышленных предприятиях не увенчались успехом из-за большой сложности промышленного учета, поэтому продолжался поиск новой формы учета.

В 1928–1930 гг. разработана новая форма бухгалтерского учета, которая получила название **мемориально-ордерная форма учета**. Мемориально-ордерная форма учета рекомендована к использованию положением о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций в 1946 г. В основу этой формы положены наиболее рациональные технические средства и приемы предыдущих форм: из карточно-ордерной формы – ордера, из карточно-копировальной – копирование. Изменена структура регистров синтетического учета. Так, введена новая форма сводки оборотов – шахматная оборотная ведомость, кроме того, главная книга стала выступать в форме контрольной ведомости, где каждый счет строится по шахматной форме.

Схематично мемориально-ордерная форма представлена на рис. 9.2.



Рис. 9.2. Схема мемориально-ордерной формы учета

На рис. 9.2 сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей, пунктирные линии показывают сверку итогов.

Сущность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на основании документов на каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе) составляется мемориальный ордер. Главное содержание мемориального ордера – это бухгалтерские записи (корреспонденция счетов) по данным операциям, дата составления, сумма и подпись бухгалтера. Форма мемориального ордера представлена в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Мемориальный ордер № 31 за апрель 20... г.

Основание (ссылка на документ или содержание записи)	Корреспондирующие счета		Сумма
	Дебет счета	Кредит счета	
Ведомость распределения заработной платы по нарядам на сдельную работу № 45–57	20		98 300
	23		25 700
Итого		70	124 000

Большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим накопительным ведомостям составляются мемориальные ордера, например, по сводным ведомостям начисления и распределения заработной платы. В мемориальном ордере дается ссылка на прилагаемые документы, которые являются основанием для составления мемориального ордера. Эти документы погашаются путем проставления на каждом из них специального штампа:

«К мемориальному ордеру № \_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ 20... г. Лист приложения № \_\_\_\_».

Составленные мемориальные ордера регистрируются в хронологическом порядке в регистрационном журнале. Форма регистрационного журнала представлена в табл. 9.2.

Регистрационный журнал предназначен для порядковой нумерации мемориальных ордеров и контроля за их сохранностью, для определения общей суммы оборота всех операций за отчетный месяц, а также для последующей проверки всех хозяйственных операций с систематическим регистром синтетического учета.

Таблица 9.2

Регистрационный журнал за апрель 20... г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата выписки мемориальных ордеров	Сумма
1	1.04	45 300
2	2.04	800
3	3.04	40 200
4	3.04	3 500
и т.д.	...	...
Итого за апрель		555 550

После записи в регистрационном журнале мемориальные ордера служат основанием для записи в главную книгу. В главной книге на левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а на правой стороне счета – по кредиту. Главная книга строится по шахматному принципу: с разбивкой каждого счета на колонки, где по дебету и кредиту счета указываются корреспондирующие счета по каждому счету в отдельности и подсчитываются итоговые суммы оборотов по каждому мемориальному ордеру и в целом по дебету и кредиту счета. Особенностью главной книги при мемориально-ордерной форме является то, что в ней отражаются только текущие обороты, сальдо по счетам не выводится. Такая система отражения хозяйственных операций в главной книге обеспечивает простоту и наглядность записей. Счета в главной книге наглядно представлены в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Счет № 50 «Касса»

Дебет					Кредит				
№ м/о	С кредита счетов			Итого по дебету	№ м/о	В дебет счетов			Итого по кредиту
	Сч. № 51	Сч. № 71	и т.д.			Сч. № 70	Сч. № 76	и т.д.	
1	45300			45300	3	40200			40200
2		800		800	4		3500		3500
и т.д.	....	....	....	....	и т.д.	....	....	....	....
Итого	122700	1300	—	124000		100000	17050	—	117050

Таким образом, в главной книге на счетах формируются дебетовые и кредитовые обороты, а на основе главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета, в которой представлены как обороты по счетам, так и сальдо начальное и конечное по счетам. Оборот по дебету и кредиту синтетических счетов сверяется с оборотом в журнале регистрации мемориальных ордеров. На основании оборотной ведомости по синтетическим счетам составляется бухгалтерский баланс и отчетность.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме осуществляется в регистрах аналитического учета на основе первичных документов, приложенных к мемориальным ордерам. В конце месяца на основании записей в аналитических счетах составляют оборотные ведомости аналитического учета, которые сверяют с оборотной ведомостью по синтетическим счетам.

Мемориально-ордерная форма учета отличается простотой записи, однако не нашла широкого применения, так как имеет ряд недостатков: громоздкость аналитического учета, отрыв аналитического учета от синтетического, сложность приемов выявления ошибочных записей. Все эти недостатки в значительной степени были устранены в последующих формах бухгалтерского учета.

Разновидностью мемориально-ордерной формы учета является журнал-главная. Данная форма нашла применение в небольших по объему деятельности предприятиях, в организациях культуры, жилищно-эксплуатационных организациях и др.

Главное отличие формы журнал-главная от мемориально-ордерной формы – это то, что в структуре регистра синтетического учета на одном развороте листа

объединяются хронологическая и систематическая записи. Данный регистр ведется в книге, которая называется книгой главных счетов, или журнал-главной. Наглядно форма книги журнал-главная представлена в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Журнал-главная (книга главных счетов)

№ п/п мемориальных ордеров	Дата ордеров	Сумма по мемориальным ордерам	Касса		Расчетный счет		и т.д.
			дебет	кредит	дебет	кредит	
Сн	01.01	327 857	35 700		98 500		
1	10.01	35 000		35 000	35 000		
2	15.01	43 500	43 500			43 500	
и. т.д.		....	....	....	....	....	
Итого		937 658	120 300	150 000	101 500	132 500	и т.д.
Ск		354 362	6 000		67 500		

Первые три колонки книги предназначены для хронологической записи хозяйственных операций. Все другие колонки предназначены для систематической записи по синтетическим счетам. Для каждого счета отводится две колонки: одна дебетовая, другая кредитовая. В случае значительного числа счетов, которые не могут быть помещены на одном развороте листа, используются вкладыши.

Заполняется книга с начальных остатков по каждому счету. Общий итог дебетовых остатков, равный общему итогу кредитовых остатков, проставляется в колонке «Сумма по мемориальным ордерам». Затем отражаются все операции за месяц. В конце месяца подсчитываются обороты за месяц по дебету и кредиту всех счетов и подсчитывается сальдо на конец месяца. Этот регистр исключает составление оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Сверка синтетического учета с аналитическим учетом и составление баланса при этой форме могут быть осуществлены непосредственно по данным книги журнал-главная. Запись операций в главную книгу производится на основе мемориальных ордеров, составляемых так же, как и при мемориально-ордерной форме, по данным накопительных и группировочных ведомостей или непосредственно по данным первичных документов.

Основные достоинства книги журнал-главная:

- совмещение хронологической записи с систематической записью;
- книга наглядна и легко обозрима благодаря размещению в ней счетов на одном развороте листа;
- техника ведения регистрации записей не требует высокой квалификации.

Несмотря на достоинства книга журнал-главная имеет и недостатки: при большом количестве счетов книга становится громоздкой и неудобной в работе, а применение вкладышей приводит к увеличению ошибочных записей, кроме того, ей присущи недостатки мемориально-ордерной формы учета.

В процессе совершенствования мемориально-ордерной формы учета постепенно отказались от составления мемориальных ордеров и регистрационного журнала, разработав регистры, основанные на группировочных и накопительных ведомостях, и, заменив книги свободными листами, создали более

прогрессивную форму – **журнально-ордерную**, которая в дальнейшем получила широкое применение.

Журнально-ордерная форма учета ввиду ее больших контрольных и аналитических возможностей при простоте ведения учетных работ применяется на большинстве предприятий, осуществляющих обработку бухгалтерской информации вручную или с применением средств автоматизации.

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета лежат принципы накапливания и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющие обеспечить синтетический и аналитический учет активов, их источников и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных операций не ведется.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, в единой системе записей, для этого используются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов записываются только по кредиту соответствующих счетов с одновременным отражением оборотов по дебету корреспондирующих счетов.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному и валютному счетам в банке регистрируются в журнале-ордере по кредиту, а в ведомости – по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля, а также для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы записями в различных журналах-ордерах.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу. Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления бухгалтерского баланса. В главной книге записываются сальдо на начало месяца, обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец месяца по каждому синтетическому счету (в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета). В главной книге обороты по кредиту синтетического счета отражаются общей суммой, так как развернуто обороты представлены в журнале-ордере, а обороты по дебету записываются в корреспонденции с кредитуемыми счетами, чтобы показать развернуто дебетовый оборот, который отражается в разных журналах-ордерах. Проверка правильности записей, произведенных в главной книге, осуществляется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем счетам бухгалтерского учета.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также суммы дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной оборотной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам.

Применение главной книги, журналов-ордеров по кредитуемым счетам с указанием дебета счетов в порядке бухгалтерской корреспонденции позволяет осуществить экономическую группировку операций и ограничить записи данных об этих операциях. Однако следует особо отметить, что при журнально-ордерной форме учета записи в соответствующих учетных регистрах ведутся преимущественно вручную, иногда с применением средств автоматизации.

Общая схема журнально-ордерной формы учета приведена на рис. 9.3.

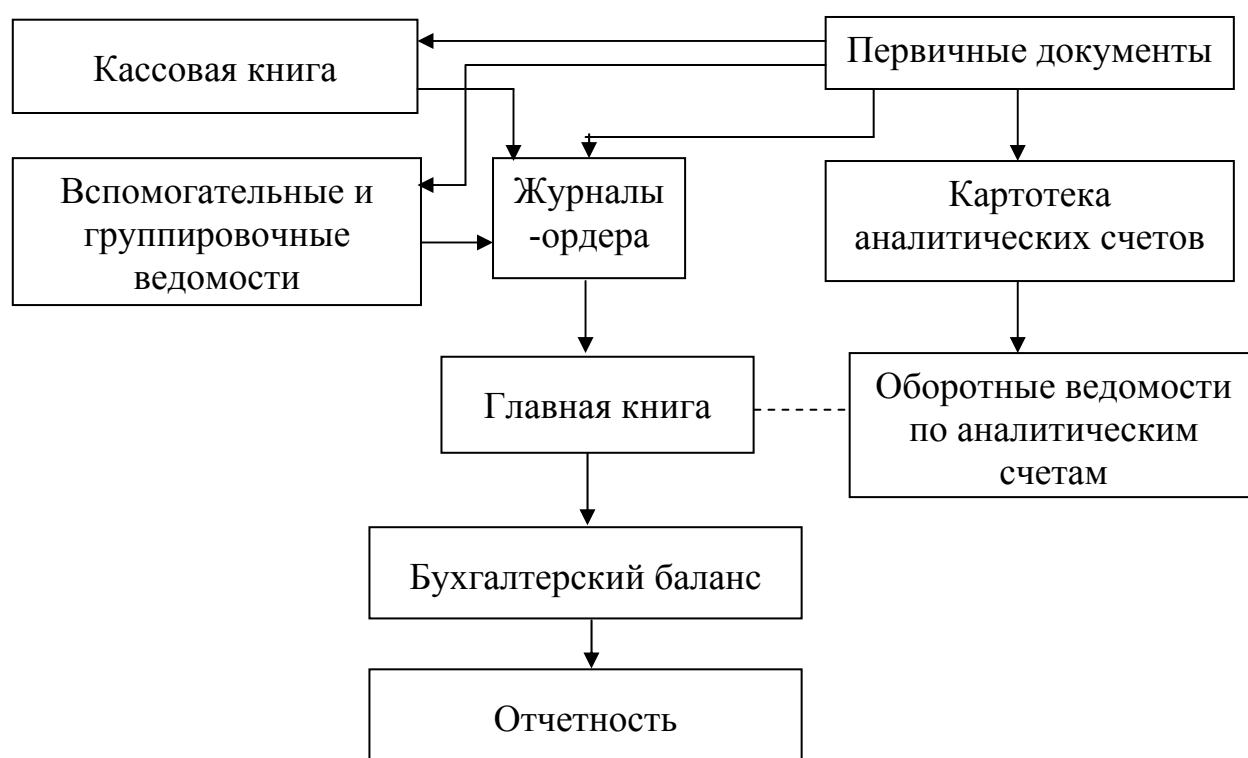


Рис. 9.3. Схема журнально-ордерной формы учета

На рис. 9.3 сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей, пунктирные линии показывают сверку итогов.

Журнально-ордерная форма учета имеет несомненные преимущества по сравнению со всеми предшествовавшими ей формами учета:

- объединение синтетического и аналитического учета. Регистры при журнально-ордерной форме учета построены так, что по большинству счетов аналитический учет совмещен с синтетическим учетом, благодаря чему исключается необходимость применения промежуточных регистров;

- ускорение документооборота. В результате совмещения синтетического и аналитического учета по многим счетам заметно сокращается количество

записей, а это ведет к ускорению оборачиваемости документов и к сокращению числа рабочих приемов;

- подчинение регистров требованиям отчетности, контроля и анализа. В регистрах предусматривается накапливание данных в разрезах, необходимых для составления отчетности, что исключает выборку данных в конце отчетного периода;

- регламентация отражения хозяйственных операций при журнально-ордерной форме видна во всех ее регистрах. Каждая отражаемая в регистрах сумма записывается не только в определенную колонку, но и в соответствующую строку;

- можно лучше распределить обязанности между работниками бухгалтерской службы, улучшить организацию и технику ведения учета;

- при журнально-ордерной форме учета создаются предпосылки для использования средств вычислительной техники.

Несмотря на достоинства журнально-ордерной формы учета, следует отметить, что эта форма имеет и недостатки: много усилий требуется для овладения техникой регистрации, так как почти каждый журнал-ордер имеет свою структуру, поскольку приспособлен к особенностям конкретного учетного объекта, поэтому составление регистров требует высокой профессиональной квалификации бухгалтеров.

**Упрощенная форма бухгалтерского учета** применяется на малых предприятиях с простым процессом производства, работающим в непроизводственной сфере, а также на предприятиях, имеющих незначительное количество хозяйственных операций, занятых в производственной сфере. В целях исполнения программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением правительства РФ № 283 от 6 марта 1998 г., разработаны типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства и утверждены Министерством финансов РФ 21 декабря 1998 г. № 64н (далее – типовые рекомендации). В 2012 г. Минфин РФ разъяснил порядок упрощенного учета субъектами малого предпринимательства в информации № ПЗ-3/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства».

В соответствии с типовыми рекомендациями и информацией Минфина № ПЗ-3/2012 рекомендовано два варианта упрощенной формы бухгалтерского учета:

1. Простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров учета имущества малого предприятия).

2. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества малого предприятия.

**Форма бухгалтерского учета без использования регистров бухгалтерского учета имущества** (простая форма) предполагает регистрацию всех хозяйственных операций только в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности. Книга (журнал) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и

денежных средств, а также их источников у субъекта малого предпринимательства на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, совершающим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющим производство продукции (работ, услуг), связанное с большими затратами материальных ресурсов.

Малые предприятия, осуществляющие выдачу наличных денежных средств, обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций, используя при этом дополнительные регистры – кассовую книгу.

Книга регистрации фактов хозяйственной деятельности наглядно представлена в табл. 9.5.

Таблица 9.5

Книга регистрации фактов хозяйственной деятельности

№ п/п	Регистрация операций			Наличие и движение средств малого предприятия				
	Дата	Документ и краткое содержание операций	Сумма, р.	Основные средства (01)		Амортизация основных средств (02)		и т.д.
				Д	К	Д	К	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета (комбинированным), на основании которого можно определить наличие активов и их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности может быть открыта на месяц, а может быть открыта на год, при этом следует обязательно страницы пронумеровать и прошнуровать. На последней странице книги должны быть подписи главного бухгалтера и руководителя, а также оттиск печати малого предприятия.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду активов и источников, по которым они имеются.

Затем в течение месяца записываются в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого документа все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции отражаются методом двойной записи – одновременно в дебет одного счета и кредит другого соответствующих видов активов и их источников.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов, которые должны быть равны итогу средств, показанному в колонке 4 «Сумма». Затем по каждому счету выводится сальдо, на основании которого составляется баланс. Схема простой формы учета приведена на рис. 9.4.

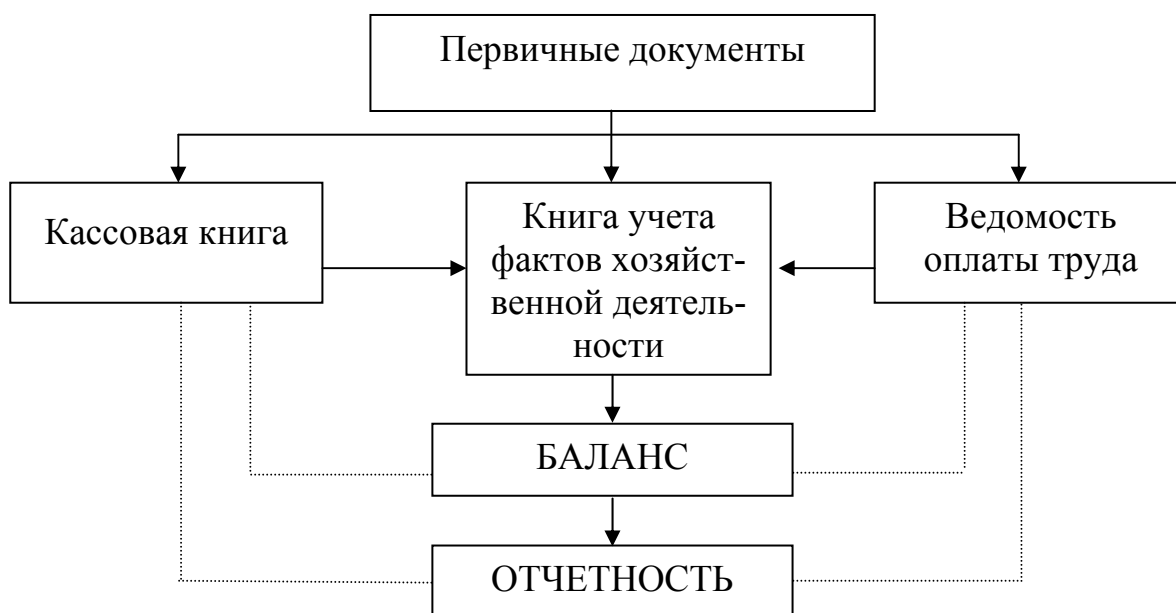


Рис. 9.4. Схема простой формы учета

Достоинства простой формы учета:

- совмещение хронологической записи с систематической;
- книга наглядна, легко обозрима;
- техника ведения учетной регистрации не требует большой квалификации.

Простая форма учета позволяет модифицировать книгу учета фактов хозяйственной деятельности в зависимости от специфики деятельности предприятия. Кроме этого, простая форма учета позволяет начинающим бухгалтерам достаточно быстро освоить методологию учета, посмотреть как бы «сверху» на всю процедуру бухгалтерского учета на предприятии, не отвлекаясь на технику заполнения сложных учетных регистров. Но вместе с тем простая форма имеет и недостатки.

Недостатки простой формы учета:

- при большом количестве счетов книга учета фактов хозяйственной деятельности становится громоздкой и неудобной в работе;
- применение вкладышей затрудняет запись и приводит к увеличению числа ошибок;
- число счетов не должно быть больше 30.

Второй вариант упрощенной формы бухгалтерского учета – **форма с использованием регистров учета имущества малого предприятия**. Эта форма предполагает регистрацию фактов хозяйственной жизни в комплекте упрощенных ведомостей, предназначенных для формирования информации для управленческих целей и составления бухгалтерской отчетности. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, осуществляющим производство продукции (работ, услуг), имеющим на балансе собственные основные средства и определенные материально-производственные запасы.

Малые предприятия, имеющие имущество, простой процесс производства продукции, рабочий план счетов, применяют следующие учетные регистры:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений – форма № В-1;
- ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям – форма № В-2;
- ведомость учета затрат на производство – форма № В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов – форма № В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-5;
- ведомость учета реализации – форма № В-6 (оплата);
- ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № В-6 (отгрузка);
- ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7;
- ведомость учета оплаты труда – форма № В-8;
- ведомость (шахматная) – форма № В-9.

Все ведомости, кроме шахматной ведомости, заполняются на основе первичных документов. Каждая ведомость применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. При данной форме бухгалтерского учета реализуется основной способ отражения хозяйственных операций – двойная бухгалтерская запись в системе взаимосвязанных и регламентированных счетов. Запись выполняют в двух ведомостях одновременно: в одной ведомости – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в колонке «Корреспондирующий счет»), а в другой – по кредиту корреспондирующего счета и с аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в колонках, характеризующих операцию, на основании первичных учетных документов записывают наименование совершенной операции либо пояснения, шифры и другую информацию, раскрывающую суть совершенной операции. При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств применяются инвентарные карточки для аналитического учета, используемые при журнально-ордерной форме учета. А затем итоговые данные инвентарных карточек переносят в ведомость № В-1, т.е. происходит дублирование данных в аналитическом учете, что указывает на несовершенство данной формы ведения учета. Аналогичная ситуация происходит в отношении материально-производственных запасов, когда на предприятии два и более материально-ответственных лица.

Обобщение итогов за отчетный период (месяц) малого предприятия производится в шахматной ведомости форма № В-9.

При заполнении шахматной ведомости из каждого регистра переносят кредитовые обороты в дебет счетов и подводятся общие дебетовые и кредитовые обороты.

На основании шахматной ведомости составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, а на ее основе – бухгалтерский баланс. Схема упрощенной формы с использованием регистров учета имущества малого предприятия приведена на рис. 9.5.

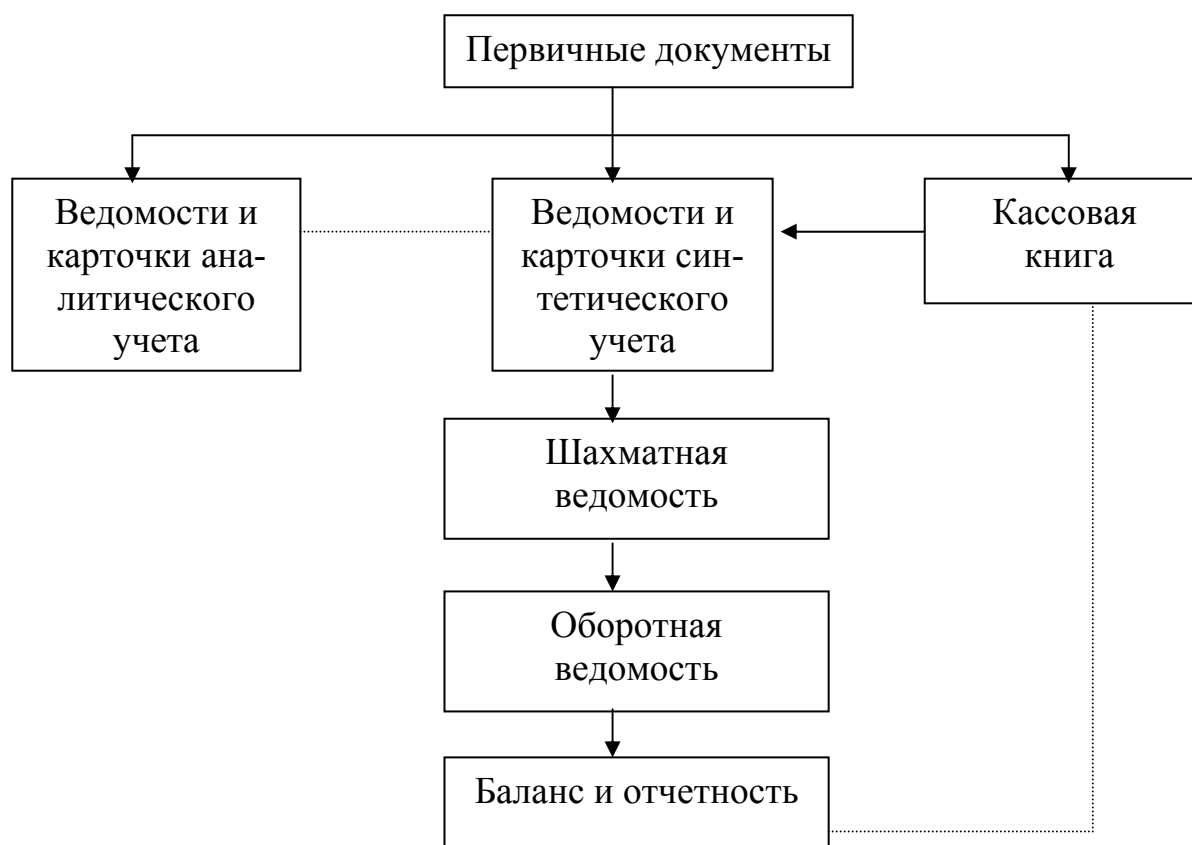


Рис. 9.5. Схема упрощенной формы с использованием регистров учета имущества малого предприятия

Применение различных видов электронно-вычислительной техники, ориентация предприятий на автоматизацию рабочего места бухгалтера, совершенствование управления и развитие рыночной экономики позволили поднять на новый уровень процесс измерения и регистрации хозяйственных операций и все шире использовать форму бухгалтерского учета, которая получила название **автоматизированная**. Автоматизированная форма бухгалтерского учета основана на следующих методологических принципах:

- сохранение метода двойной записи при отражении хозяйственных операций. Одновременная запись производимой хозяйственной операции по дебету и кредиту корреспондирующих счетов способствует систематизации хозяйственных операций и обеспечивает действенный контроль за правильностью отражения их на счетах бухгалтерского учета;

- организация последовательной взаимосвязи бухгалтерских счетов в соответствии с кодами стандартных, ежемесячно повторяющихся хозяйственных операций. Это означает, что массивы информации и типичных хозяйственных операций, например поступление материалов от поставщиков, отпуск материалов в основное производство, начисление оплаты труда работникам организации, выпуск готовой продукции, продажа продукции покупателям и т.п., предварительно кодируются. Корреспонденция счетов обеспечивается путем непосредственной взаимной адресации совокупности одинаковых хозяйственных операций, которая представляет собой организованный массив (файл) данных, воспринимаемый и

обрабатываемый ЭВМ. При такой организации сформированная информация всего набора хозяйственных операций передается на корреспондирующий синтетический счет, используя имеющийся индекс-адрес. По тем хозяйственным операциям, которые носят несистематический характер, используется принцип предварительного накопления информации. Обработка этой информации производится по мере заполнения отведенного для нее объема памяти ЭВМ;

- разукрупнение объектов учета (единиц наблюдения), это означает, что электронно-вычислительная техника, автоматизированные системы управления дают возможность получать информацию не только по объекту в целом, но и по отдельным его частям: по конкретному поставщику материалов, конкретному покупателю продукции и т.п., что особенно важно в условиях становления и развития рыночных отношений;

- обеспечение автоматического ввода различных данных хозяйственных операций (исходной информации). При этом необходима ориентация на ввод минимального количества первичной (исходной) информации, которая бы в максимальной степени удовлетворяла потребности различных пользователей информации;

- обработка в ЭВМ первичной (исходной) информации хозяйственных операций по разным программам с учетом решения конкретных задач в зависимости от требований пользователей информации;

- получение итоговой информации по каждому синтетическому и аналитическому счету и использование ее для формирования показателей оборотных ведомостей синтетического и аналитического учета, главной книги;

- обеспечение выдачи информации, необходимой для составления всех видов отчетности (месячной, квартальной, годовой), и оперативного управления предприятием;

- получение на основе обработки информации сформированного банка данных, использование которого на разных уровнях управления создает перспективу обеспечения ведения учета в запросно-ответном режиме исходя из потребностей пользователя в информации.

Соблюдение перечисленных принципов позволяет иметь эффективную автоматизированную форму бухгалтерского учета, ориентированную на возможности различных ЭВМ, автоматизированных систем, отвечающую потребностям конкретной организации. В общем виде схема автоматизированной формы бухгалтерского учета приведена на рис. 9.6.



Рис. 9.6. Схема автоматизированной формы бухгалтерского учета

Рассмотренные выше формы бухгалтерского учета широко применяются в отечественной практике учета, однако условия рыночной экономики требуют совершенствования используемых форм учета, в максимальной степени применяя положительные качества других форм учета.

### 9.3. Упражнения

1. Для регистрации фактов хозяйственной жизни при мемориально-ордерной форме учета используются:

- а. кассовая книга;
- б. накопительные ведомости;
- с. первичные документы.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. Особенностью главной книги при мемориально-ордерной форме является то, что:

- а. отражаются только текущие обороты, сальдо по счетам не выводится;
- б. отражаются итоговые обороты, сальдо по счетам не выводится;
- с. отражаются итоговые обороты, сальдо по счетам выводится.

3. Особенностью главной книги при журнально-ордерной форме является то, что:

- а. обороты по кредиту синтетического счета отражаются общей суммой, а обороты по дебету развернуто;
- б. обороты по кредиту синтетического счета отражаются развернуто, а обороты по дебету общей суммой.

4. Простая форма бухгалтерского учета применяется:

- а. кредитными и страховыми организациями;
- б. субъектами малого предпринимательства;
- с. любыми коммерческими организациями.

5. Какая из форм позволяет фиксировать наибольшее количество фактов хозяйственной жизни:

- а. журнально-ордерная;
- б. упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества;
- с. автоматизированная.

1. Чем обусловлен выбор формы бухгалтерского учета для организации?

2. Какую роль играет журнал операций при различных формах учета?

3. В чем особенность формирования главной книги при журнально-ордерной и мемориально-ордерной формах учета?

4. Какие принципы необходимо соблюдать для организации автоматизированной формы бухгалтерского учета?

5. В чем заключаются преимущества и недостатки использования каждой формы бухгалтерского учета?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМА-  
НИЕ

## 10. Бухгалтерская отчетность организации

1. Рассмотреть сущность и содержание бухгалтерской отчетности.
2. Охарактеризовать состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Информация о фактах хозяйственной жизни, произошедших или способных оказать влияние на учет экономического субъекта за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Необходимость формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности заложена и в самом определении «бухгалтерский учет».

### 10.1. Сущность и содержание бухгалтерской отчетности

Обобщение учетной информации необходимо экономическому субъекту с целью уточнения своего имущественного и финансового положения и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим бухгалтерская отчетность призвана выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку внешними и внутренними пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, финансовых результатов.

ЦЕЛЬ 1  
Рассмотреть сущность и содержание бухгалтерской отчетности

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных и иным признакам.

По видам отчетность классифицируется на статистическую, оперативную и бухгалтерскую. В свою очередь, бухгалтерская отчетность подразделяется на финансовую, управленческую, налоговую.

**Статистическая отчетность** составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Предоставляется в органы государственной статистики. На основании данных этой отчетности территориальные органы Федеральной службы государственной статистики проводят анализ развития отраслей, областей, составляют отчеты о состоянии экономики страны в целом и рассчитывают такие показатели, как объем валового национального продукта, среднюю занятость населения, средний уровень заработной платы в отрасли и стране в целом и т.д.

**Оперативная отчетность** необходима для оперативного контроля за процессами производства и принятия управленческих решений, она составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – рабочий день, декаду, месяц. Оперативная отчетность составляется в интересах внутренних пользователей, т.е. руководящего

состава организации. Состав и формы оперативной отчетности законодательством не урегулированы, она составляется в произвольной, выбранной предприятием форме, удобной для удовлетворения ее главной функции.

**Управленческая отчетность** – внутренняя отчетность организации, включающая сведения об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлениях его деятельности. Структура и содержание управленческой отчетности в большей степени зависят от специальных требований к управленческим решениям и коммуникациям в конкретной компании. Целью составления управленческой отчетности является удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления стоимостных и натуральных показателей, позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия (отдельные направления его деятельности), а также конкретных менеджеров.

**Налоговая отчетность** представляет собой совокупность отчетных форм, в соответствии с законодательством в обязательном порядке периодически предоставляемых в налоговый орган, содержащих информацию о налоговой базе и состоянии обязательств юридического лица или индивидуального предпринимателя перед государством по исчислению и уплате налогов. Для каждого налога существуют свои формы отчетности и свой срок их представления в налоговую инспекцию, установленный Налоговым кодексом или иным законодательством. К налоговой отчетности относятся: налоговые декларации, представляемые по окончании налогового периода; расчеты авансовых платежей по налогам, представляемые по окончании отчетного периода; другие документы, связанные с исчислением и уплатой налогов (пояснения, справки и т.п.), представляемые по требованиям и запросам налогового органа или по инициативе самого налогоплательщика.

Наиболее полным источником информации о деятельности организации является бухгалтерская (финансовая) отчетность, ее определение закреплено в ст. 3 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

**Бухгалтерская (финансовая) отчетность** – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В свою очередь, отчетный период – период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна отвечать следующим требованиям (ст. 13 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ):

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами,

нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления.

6. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их местонахождения.

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

9. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

10. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

11. В случае опубликования, а также представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться и представляться вместе с аудиторским заключением.

12. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

13. Правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете», если иное не установлено иными федеральными законами.

Пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности являются руководители, учредители (участники), собственники имущества, инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики, работники и другие лица, заинтересованные в информации об организации. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью. Согласно ч. 3 ст. 18 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ такая возможность обеспечивается путем предоставления заинтересованным лицам доступа к государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен. Указанный информационный ресурс формируется путем представления экономическими субъектами обязательных экземпляров годовой бухгалтерской отчетности органам государственной статистики.

## 10.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности определен в ст. 14 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

*Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность*, за исключением случаев, установленных федеральным законом «О бухгалтерском учете», *состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.*

В состав приложений к бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, иные приложения и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Пояснения представляются в составе годовой бухгалтерской отчетности и могут оформляться в табличной и (или) текстовой форме. Статьи бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, к которым даются пояснения, должны иметь указание на такое раскрытие в графе «Пояснения».

Таким образом, в общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных) включает:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Организации – субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной системе (при условии, что они не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг). В бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах субъекты малого предпринимательства включают показатели только по группам статей без детализации показателей по статьям. Для субъектов малого предпринимательства установлены специальные формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

*Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации*, за исключением случаев, установленных федеральным законом «О бухгалтерском учете» и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных федеральным законом «О бухгалтерском учете», устанавливается федеральными стандартами.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

**ЦЕЛЬ 2**  
Охарактеризовать состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным приказом Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н. При этом детализацию показателей по статьям отчетов организации определяют самостоятельно. Форма отчета о финансовых результатах представлена на рис. 10.1, форма бухгалтерского баланса представлена в теме 3 настоящего пособия.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному. Для этого форма бухгалтерского баланса, утвержденная приказом № 66н, содержит графы, в которых по каждой статье приводятся показатели на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Форма отчета о финансовых результатах содержит графы для отражения показателей за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, указываются коды показателей.

В случае отсутствия у организации числовых данных по активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям соответствующие строки (графы) в типовых формах прочеркиваются.

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица. Описание указанных случаев отражается в ст. 16, 17 федерального закона «О бухгалтерском учете».

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено федеральным законом «О бухгалтерском учете» и (или) федеральными стандартами.

В случае если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Отчет о финансовых результатах				
за _____ 20__ г.		Форма по ОКУД		Коды
		Дата (число, месяц, год)		0710002
Организация _____	по ОКПО _____			
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН _____			
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД _____			
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС _____			
Единица измерения: тыс. р. (млн р.) _____	по ОКЕИ _____	384 (385)		
Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	За _____	За _____
			20__ г. <sup>3</sup>	20__ г. <sup>4</sup>
	Выручка	2110		
	Себестоимость продаж	2120	( )	( )
	Валовая прибыль (убыток)	2100		
	Коммерческие расходы	2210	( )	( )
	Управленческие расходы	2220	( )	( )
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	( )	( )
	Прочие доходы	2340		
	Прочие расходы	2350	( )	( )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		
	Текущий налог на прибыль	2410	( )	( )
	(активы)	2421		
	обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400		
	<b>СПРАВОЧНО</b>			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель _____	_____	Главный бухгалтер _____	_____
(подпись)	(расшифровка подписи)	(подпись)	(расшифровка подписи)

Рис. 10.1. Формат отчета о финансовых результатах

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

### 10.3. Упражнения

1. Основными формами бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- а. бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств;
- б. бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах;
- с. пояснения к бухгалтерскому балансу.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. В общем случае первым отчетным периодом для вновь созданной организации является:

- а. период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно;
- б. период с 1 января следующего года;
- с. вновь созданные организации не представляют отчетность.

3. По каждому числовому показателю в формах отчетности должны быть представлены данные:

- а. минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному;
- б. за отчетный год;
- с. за три предшествующих года.

4. В бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах субъектов малого предпринимательства включены:

- а. показатели в разрезе разделов и статей;

- б. показатели только по группам статей без детализации показателей по статьям;
- с. показатели с детализацией по статьям.

5. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации включает:

- а. бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах;
- б. бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним.

1. В чем заключается цель формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организации?

2. Какие существуют виды отчетности?

3. В чем заключается особенность формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектами малого предпринимательства?

4. Характеристика форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Ответственность за несвоевременное представление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

6. Состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней.

7. Состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

Заполнить отчет о финансовых результатах, если известно, что выручка от продажи продукции за отчетный период с учетом НДС (18 %) составила 13 060 528 р., себестоимость проданной продукции 6 514 952 р., коммерческие расходы – 1 288 430 р., доходы от участия в уставных капиталах других организаций – 156 460 р., проценты к уплате – 281 160 р., отчисления в оценочные резервы – 20 890 р., добавочный капитал, образовавшийся в результате переоценки основных средств, – 10 000 р.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

## 11. Правовое и методическое обеспечение бухгалтерского учета

1. Охарактеризовать систему регулирования учета в России.
2. Рассмотреть основные принципы формирования учетной политики.

ЦЕЛИ  
ТЕМЫ

Вступивший в силу федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ определил новые субъекты регулирования бухгалтерского учета, принципы, на основе которых осуществляется регулирование, а также перечень документов в области регулирования учета.

### 11.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

В соответствии со ст. 22 закона № 402-ФЗ к субъектам регулирования бухгалтерского учета относятся:

- органы государственного регулирования (уполномоченный федеральный орган, Центральный банк РФ);
- субъекты негосударственного регулирования (саморегулируемые организации).

Федеральным органом исполнительной власти (уполномоченным федеральным органом), осуществляющим нормативно-правовое регулирование в области бухгалтерского учета и отчетности, является Минфин РФ. Функции органов государственного регулирования перечислены в ст. 23 закона № 402-ФЗ, в частности, среди функций уполномоченного федерального органа выделены:

- утверждение программы разработки федеральных стандартов;
- утверждение федеральных стандартов, отраслевых стандартов, обобщение практики их применения;
- организация экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета;
- утверждение требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- участие в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- представление Российской Федерации в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новыми субъектами регулирования учета являются саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а так-

ЦЕЛЬ 1  
Охарактери-  
зовать систе-  
му регулиро-  
вания учета  
в России

же их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета. Функции органов негосударственного регулирования перечислены в ст. 24 закона № 402-ФЗ, в частности, субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

- разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;
- участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;
- участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;
- обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;
- разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;
- разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;
- участвует в разработке международных стандартов.

Основные принципы регулирования бухгалтерского учета перечислены в ст. 20 закона № 402-ФЗ:

- соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единство системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 4 закона № 402-ФЗ законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из:

- федерального закона «О бухгалтерском учете»;
- других федеральных законов;
- принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

К документам в области регулирования учета относятся (ст. 21 закона № 402-ФЗ):

- федеральные стандарты (обязательны к применению);
- отраслевые стандарты (обязательны к применению, устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности);
- рекомендации в области бухгалтерского учета (применяются на добровольной основе);

- стандарты экономического субъекта.

При этом установлена строгая иерархия документов, регулирующих бухгалтерский учет, и установлено правило непротиворечивости документов: федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить закону № 402-ФЗ; отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам; рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Рекомендации в области бухгалтерского учета разрабатываются и принимаются субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета (саморегулируемыми организациями).

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их местонахождения. Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

## 11.2. Учетная политика организации, принципы ее формирования

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его *учетную политику*.

В соответствии со ст. 8 закона № 402-ФЗ экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми 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.

Это обеспечивает формирование учетной политики в организационно-техническом и методическом аспектах. В частности, при формировании учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

**ЦЕЛЬ 2**  
Рассмотреть  
основные  
принципы  
формирования  
учетной  
политики

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Учетная политика применяется последовательно из года в год, но существуют условия, при которых в стандарт можно внести изменения:

- изменение требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

Учетная политика экономического субъекта является локальным стандартом, разрабатывается для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

### 11.3. Упражнения

1. Учетная политика, разработанная в организации, – это стандарт:

- a. федеральный;
- b. отраслевой;
- c. экономического субъекта.

ТЕСТЫ  
НА  
ЗНАНИЕ

2. Смысл официального требования осмотрительности заключается в том, что:

- a. учетная политика должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов, чем возможных расходов;
- b. учетная политика должна обеспечивать соблюдение принципа: «Доходы завышаются, а расходы занижаются»;
- c. учетная политика должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

3. В каком нормативном документе прописаны допущения и требования формирования учетной политики организации?

- а. в федеральном законе «О бухгалтерском учете»;
- б. в учетной политике, разработанной внутри организации;
- с. в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

4. Суть принципа-допущения последовательности применения учетной политики состоит в следующем:

- а. факты хозяйственной деятельности должны отражаться последовательно в том отчетном периоде, в котором имели место;
- б. принятая организацией учетная политика применяется последовательно в течение отчетного периода;
- с. принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

5. Федеральные стандарты бухгалтерского учета:

- а. обязательны для применения;
- б. носят рекомендательный характер.

1. В чем заключается цель формирования учетной политики?

2. Какие способы ведения учета должна содержать учетная политика?

3. В чем заключается особенность нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ?

4. Характеристика документов в области регулирования учета.

5. Какие органы относятся к субъектам регулирования учета?

6. В чем заключаются функции уполномоченного федерального органа в области регулирования бухгалтерского учета?

ЗАДАНИЕ  
НА ПО-  
НИМАНИЕ

Самостоятельно разработать учетную политику для целей бухгалтерского учета. При разработке учетной политики самостоятельно выбрать основные показатели и сферу деятельности организации.

ЗАДАНИЕ  
НА  
УМЕНИЕ

## Список рекомендуемой литературы

О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Учетная политика организаций [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / В.П. Астахов. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 635 с.

Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета : учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М. : Проспект, 2010. – 240 с.

Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 592 с.

Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Ю. Медведев. – М. : ОМЕГА-Л, 2008. – 418 с.

Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / А.И. Нечитайло. – М. : Проспект, 2010. – 271 с.

Осипова И.В. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / И.В. Осипова. – М. : КноРус, 2013. – 292 с.

Рогуленко Т.М. Теория бухгалтерского учета : учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – М. : Кнорус, 2013. – 172 с.

Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 296 с.

# Приложения

## Приложение 1

Утвержден  
Приказом Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 31 октября 2000 г. № 94н

### ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
(субсчет 8 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		
Отложенные налоговые активы	09	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		

Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ

Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
(субсчет 10 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		
		11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
(субсчет 11 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	

.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)		
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов

Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38н)	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

#### Раздел VII. КАПИТАЛ

Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

#### Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
---------	----	--

Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

## Классификация бухгалтерских счетов

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации		
		самостоятельность применения	структура и назначение	информационная связь с балансом
01	Основные средства	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
02	Амортизация основных средств	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрактивный
03	Доходные вложения в материальные ценности	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
04	Нематериальные активы	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
05	Амортизация нематериальных активов	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрактивный
07	Оборудование к установке	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
08	Вложения во внеоборотные активы	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, калькуляционный, создания или приобретения имущества	Активный
09	Отложенные налоговые активы	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный, контрольно-распределительный	Активный
10	Материалы	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
11	Животные на выращивании и откорме	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, не-денежный	Активный
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрактивный
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, калькуляционный, заготовления ценностей	Активный
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей	Регулирующий	Дополняющий – по положительной разнице; контрарный, контрактивный – по отрицательной разнице	Дополняющий или контрактивный
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным	Регулирующий	Дополняющий для сумм, включаемых в стоимость активов;	Дополняющий или контрпассивный

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации		
		самостоятельность применения	структура и назначение	информационная связь с балансом
	ценностям		контрарный, контрпассивный для сумм, возмещаемых из бюджета	
20	Основное производство	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный	Активный
21	Полуфабрикаты собственного производства	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, неденежный	Активный
23	Вспомогательные производства	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный	Активный
25	Общепроизводственные расходы	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный, собирательно-распределительный	Бессальдовый
26	Общехозяйственные расходы	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный, собирательно-распределительный	Бессальдовый
28	Брак в производстве	Применяемый самостоятельно	Двойного значения: 1) Ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный; 2) Операционный, распределительный, контрольно-распределительный	Бессальдовый
29	Обслуживающие производства и хозяйства	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный	Активный
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	Применяемый самостоятельно	Операционный, сопоставительный, нормативно-сопоставительный	Бессальдовый
41	Товары	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, неденежный	Активный
42	Торговая наценка	Регулирующий	Контрарный, контрактный	Контрактивный
43	Готовая продукция	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, неденежный	Активный
44	Расходы на продажу	Применяемый самостоятельно	Двойного значения: 1) Распределительный, собирательно-распределительный; 2) для торговых орга-	Бессальдовый или активный

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации		
		самостоятельность применения	структура и назначение	информационная связь с балансом
			низаций – ресурсный, имущественный, калькуляционный, производственный	
45	Товары отгруженные	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, неденежный	Активный
46	Выполненные этапы по незавершенным работам	Применяемый самостоятельно	Операционный, операционно-накопительный	Активный
50	Касса	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
51	Расчетные счета	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
52	Валютные счета	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
55	Специальные счета в банках	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
57	Переводы в пути	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
58	Финансовые вложения	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, имущественный, основной, денежный	Активный
59	Резервы под обесценение финансовых вложений	Регулирующий	Контрарный, контрактный	Контрактивный
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
63	Резервы по сомнительным долгам	Регулирующий	Контрарный, контрактный	Контрактивный
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Пассивный
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Пассивный
68	Расчеты по налогам и сборам	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
69	Расчеты по соци-	Применяемый	Ресурсный, расчетный	Пассивный

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации		
		самостоятельность применения	структура и назначение	информационная связь с балансом
	альному страхованию и обеспечению	самостоятельно		
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Пассивный
71	Расчеты с подотчетными лицами	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активный
75	Расчеты с учредителями 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	Применяемый самостоятельно или регулирующий	Двойного назначения: 1) в статической концепции – ресурсный, расчетный; 2) в динамической – контрарный, контрпассивный	1)Активный 2) Контрпассивный
	75/2 «Расчеты по выплате доходов»	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Пассивный
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
77	Отложенные налоговые обязательства	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный, контрольно-распределительный	Пассивный
79	Внутрихозяйственные расчеты	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, расчетный	Активно-пассивный
80	Уставный капитал	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый	Пассивный
81	Собственные акции (доли)	Регулирующий	Контрарный, контрпассивный	Контрпассивный
82	Резервный капитал	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый	Пассивный
83	Добавочный капитал	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый	Пассивный
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Применяемый самостоятельно или регулирующий	Ресурсный, фондовый (для прибыли) или контрарный, контрпассивный (для убытка)	Пассивный или контрпассивный
86	Целевое финансирование	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый	Пассивный
90	Продажи	Применяемый самостоятельно	Операционный, сопоставительный, операционно-результатный	Бессальдовый
91	Прочие доходы и расходы	Применяемый самостоятельно	Операционный, сопоставительный, операционно-результатный	Бессальдовый

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации		
		самостоятельность применения	структура и назначение	информационная связь с балансом
94	Недостачи и потери от порчи ценностей	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный, контрольно-распределительный	Активный
96	Резервы предстоящих расходов	Применяемый самостоятельно	Двойного назначения: 1) операционный, распределительный по периодам; 2) ресурсный, фондовый	Пассивный
97	Расходы будущих периодов	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный по периодам	Активный
98	Доходы будущих периодов	Применяемый самостоятельно	Двойного назначения: 1) операционный, распределительный по периодам; 2) ресурсный, фондовый	Пассивный
99	Прибыли и убытки	Применяемый самостоятельно	Тройного назначения: 1) финансово-результатный; 2) ресурсный, фондовый – в промежуточном балансе при кредитовом сальдо; 3) контрарный, контрпассивный – в промежуточном балансе при дебетовом сальдо	Пассивный или контрпассивный – в нерезформированном балансе; бессальдовый – в реформированном балансе

**Для заметок**

Ждем ваши отзывы и предложения по электронному адресу  
[kopylovaek@gmail.com](mailto:kopylovaek@gmail.com).

Учебное издание

Копылова Татьяна Ильинична  
Копылова Екатерина Константиновна

# **ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебник

Редактор  
А.А. Федурина

Технический редактор  
А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 06.11.13. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 9,4. Тираж 100 экз. Заказ

Издательство Байкальского государственного университета  
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.