

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

для студентов, обучающихся по специальности 08010965
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Составители: М. А. Рябова,
Н. А. Богданова

Ульяновск
2009

УДК 657 (075)

ББК65.052я7

Р 98

Рецензент : кандидат экономических наук., доцент кафедры «Статистики и организации предприятий АПК» УГСХА Е. А. Погодина

Утверждено редакционно-издательским советом университета в качестве учебного пособия

Рябова, М. А.

Р 98 Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / М. А. Рябова, Н. А. Богданова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 158 с.

ISBN 978-5-9795-0637-1

Учебное пособие разработано с учетом государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». В учебном пособии рассмотрены методологические основы проведения учета, правила составления бухгалтерских документов, регистров бухгалтерского учета и составление отчетности. По каждой теме даны контрольные вопросы для закрепления материала.

Предназначено для студентов экономико-математического факультета очной формы обучения.

УДК 657 (075)

ББК65.052я7

© Рябова М. А., Богданова Н. А., 2009

ISBN 978-5-9795-0637-1

© Оформление. УлГТУ, 2009

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
Тема 1. Содержание и функции бухгалтерского учета	
1.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	6
1.2 Общее понятие хозяйственного учета и его виды.....	7
1.3 Основные задачи, требования и функции бухгалтерского учета.....	13
1.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учета.....	16
1.5 Пользователи бухгалтерской информации.....	19
1.6 Контрольные вопросы.....	21
Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	
2.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	22
2.2 Предмет бухгалтерского учета и объекты его наблюдения	23
2.3 Методологические приемы бухгалтерского учета	32
2.4 Измерители в бухгалтерском учете	34
2.5 Контрольные вопросы.....	36
Тема 3. Бухгалтерский баланс	
3.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	36
3.2 Понятие о бухгалтерском балансе, его строение и содержание.....	37
3.3 Виды баланса.....	41
3.4 Изменения баланса под влиянием хозяйственных операции.....	44
3.5 Контрольные вопросы.....	44
Тема 4. Счета и двойная запись	
4.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	47
4.2 Счета бухгалтерского учета, их содержание и строение.....	48
4.3 Синтетические и аналитические счета.....	54
4.4 План счетов бухгалтерского учета и его назначение.....	56
4.5 Контрольные вопросы.....	59
Тема 5. Первичное наблюдение	
5.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	60
5.2 Общее понятие о первичном учете. Документы как носители первичной учетной информации	61
5.3 Классификация документов первичного учета.....	63

5.4 Организация документооборота и его обусловленность уровнем компьютеризации.....	67
5.5 Инвентаризация, порядок ее проведения и оформления.....	70
5.6 Оценка имущественного комплекса в бухгалтерском учете и ее виды.....	75
5.7 Калькуляция как способ группировки затрат, ее виды.....	77
5.8 Контрольные вопросы.....	81
Тема 6. Обобщение учетной информации для составления отчетности	
6.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	82
6.2 Учетные регистры и техника записей в них.....	82
6.3 Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.....	87
6.4 Формы бухгалтерского учета.....	91
6.5 Контрольные вопросы.....	99
Тема 7. Основы бухгалтерской отчетности	
7.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	99
7.2 Понятие и виды отчетности.....	100
7.3 Качественные характеристики бухгалтерской отчетности и принципы ее составления.....	103
7.4 Содержание бухгалтерской отчетности.....	105
7.5 Контрольные вопросы.....	110
Тема 8. Основы организации бухгалтерского учета	
8.1 Методические рекомендации по изучению темы.....	110
8.2 Принципы построения бухгалтерского учета.....	111
8.3 Учетная политика организации.....	115
8.4 Организационная структура бухгалтерии.....	117
8.5 Контрольные вопросы.....	120
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	122
ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	123
ГЛОССАРИЙ	125
ПРИЛОЖЕНИЯ	135
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	156

ВВЕДЕНИЕ

В деловом мире бухгалтерский учет – важнейший компонент бизнеса, позволяющий менеджерам, инвесторам, акционерам, пайщикам, банкирам получить необходимую информацию для принятия оптимальных управленческих решений в условиях постоянно изменяющейся конъюнктуры рынка.

Бухгалтерский учет является важным звеном в формировании экономической политики организации и одним из главных механизмов управления и планирования финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, знание бухгалтерского учета необходимо для успешной работы всех категорий работников финансовых, экономических и управленческих служб, а также студентам, приступающим к изучению бухгалтерского учета.

Теория бухгалтерского учета – одна из базовых профилирующих специальных дисциплин в системе обучения специалистов по бухгалтерскому учету, в которой излагаются основополагающие принципы бухгалтерского учета и теоретические учетные категории, раскрываются понятия и термины, используемые в учетной практике работы предприятий (предпринимательстве).

Как и любая наука, «Теория бухгалтерского учета» базируется на основополагающих теоретических аспектах и практике организации учета в хозяйственных единицах отраслей экономики с учетом внутренних и внешних факторов переходного периода.

Предлагаемое учебное пособие включает методические рекомендации по изучению курса, теоретический курс и контрольные вопросы. Материал настоящего пособия позволяет студентам специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»:

- закрепить и углубить теоретические знания по дисциплине «Теория бухгалтерского учета»;
- выявить уровень подготовки по конкретным темам курса;
- развить экономическое мышление и получить практические навыки в решении учетных задач;

- закрепить теоретические знания и подготовить базу для изучения «Бухгалтерского (финансового) учета» и «Бухгалтерского (управленческого) учета».

Предметом изучения курса «Теория бухгалтерского учета» является система учета хозяйственных средств предприятия и результатов его хозяйственной деятельности.

Цель изучения курса – это получение базовых знаний по ведению бухгалтерского учета.

Изучение курса «Теория бухгалтерского учета» способствует профессиональной подготовке квалифицированных специалистов для отраслей экономики. Он напрямую связан с такими предметами, как «Статистика», «Экономика предприятия», «Экономическая теория», «Теория экономического анализа», «Финансы и кредит», «Денежное обращение», «Гражданское и налоговое право», «Логистика».

ТЕМА 1. СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: рассмотреть сущность и содержание хозяйственного учета, в том числе бухгалтерского учета, и получить общее представление о его роли в обществе и среди других видов учета; нормативное регулирование бухгалтерского учета, основные задачи, требования и функции бухгалтерского учета.

Учебные вопросы: общая характеристика хозяйственного учета, его возникновение и развитие. Роль и значение хозяйственного учета в системе управления. Виды учета. Основные задачи, требования и функции бухгалтерского учета. Нормативное регулирование бухгалтерского учета. Пользователи данных бухгалтерского учета.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- сущность понятия хозяйственного учета, его возникновение и развитие;

- значение учета на различных ступенях общественно-экономического развития;
 - задачи хозяйственного учета, требования, предъявляемые к нему;
 - различия между видами хозяйственного учета;
 - особенности бухгалтерского учета, его задачи, роль и функции в формировании экономической информации;
 - нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ;
- уметь:*
- анализировать различия между видами учета;
 - определять бухгалтерский учет как развивающуюся науку, в которой проходят изменения в соответствии с требованиями общества;
 - классифицировать пользователей информации;
- владеть навыками:*
- работы с нормативными документами;
 - понимания различий между национальной системой бухгалтерского учета и международными стандартами;
 - понимания роли бухгалтерского учета в системе хозяйствования.

1.2 Общее понятие хозяйственного учета и его виды

Основой существования и развития любого общества является материальное производство. Чтобы люди могли жить, из поколения в поколение необходимо удовлетворять их потребности в продуктах питания, пище, одежде, жилище и др. А для этого нужны машины, оборудование, транспортные средства, инструменты, производственный инвентарь и т. д., с использованием которых в процессе производственной и коммерческой деятельности создаются средства труда и предметы потребления, направляемые на продажу, а значит на удовлетворение потребностей общества.

Производственная и хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта состоит из четырех взаимосвязанных процессов (рис. 1).

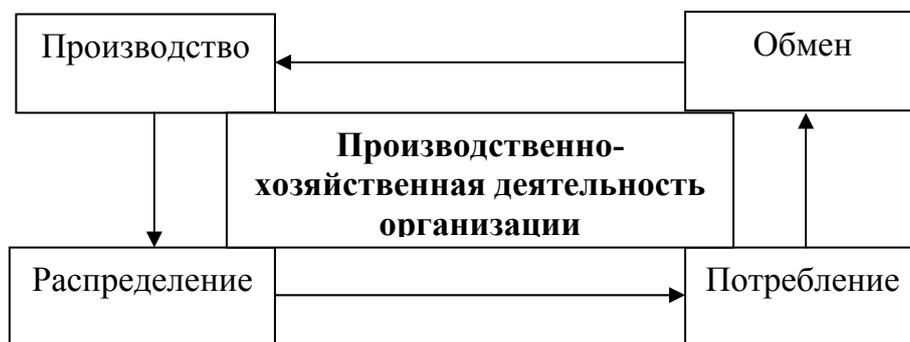


Рис. 1. Процессы производственно-хозяйственной деятельности организации

Производство – это процесс создания материальных благ, необходимых человеческому обществу.

В ходе процесса производства происходит соединение рабочей силы со средствами труда; создается готовая продукция для производственного и личного потребления. В бухгалтерском учете отражаются все затраты по ее изготовлению, контролируются их целесообразность и целевое использование. На этой стадии закладывается будущая прибыль организации.

Распределение – это связующее звено между производством и потреблением. При распределении готового продукта устанавливается его доля, направляемая на возмещение потребленных средств производства (приобретение израсходованных материалов, восстановление износившихся машин и оборудования), выплату заработной платы рабочим, налога на прибыль и расширение производства.

Обмен (обращение) – процесс, в результате которого готовые продукты и услуги передаются от производителей к потребителям. Произведенные продукты и услуги служат для удовлетворения как производственного, так и непроизводственного потребления.

Потребление – процесс, который состоит в использовании продукта и услуг по назначению. Различают производственное потребление (потребление средств производства для создания материальных благ) и непроизводственное (потребление продуктов в непроизводственной сфере и потребление для личных нужд населения).

Процессы производства, обращения, распределения и потребления непрерывно повторяются, а обществу на всех этапах его развития необходима информация, характеризующая эти процессы.

Для получения достоверных сведений о ходе хозяйственных процессов организуется **хозяйственный учет**. Возникновение хозяйственного учета обусловлено потребностями управления материальным производством: руководство хозяйственными процессами невозможно без знания конкретных фактов хозяйственной жизни. Сбор соответствующей информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними; следующий этап – установление их количественных характеристик, т. е. числовых показателей. Затем, будучи зарегистрированными, эти показатели используются для контроля и управления процессами материального производства.

Таким образом, наблюдение, измерение, регистрация, группировка и обобщение информации являются этапами учетного процесса любой профессиональной деятельности (рис. 2).

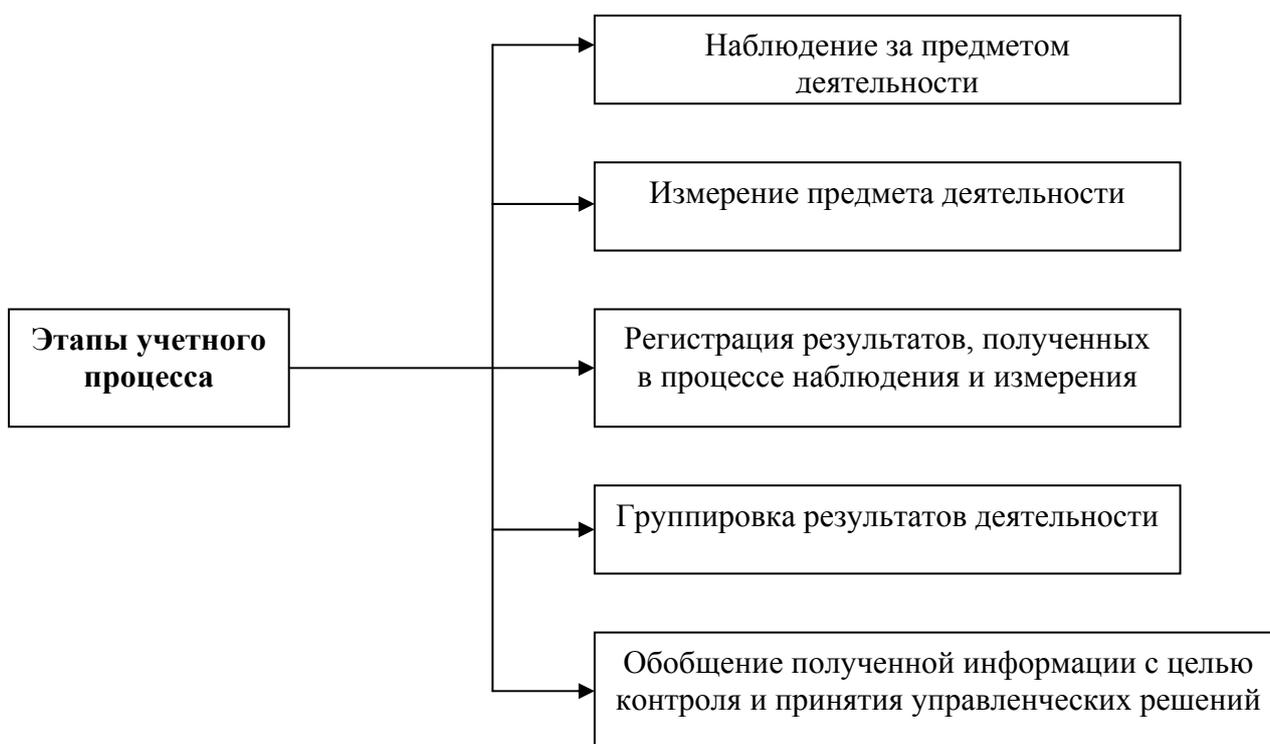


Рис. 2. Этапы учетного процесса

В показателях учета раскрываются количественная и качественная стороны хозяйственного процесса: объем изготовленной и проданной продукции, наличие денег в кассе и на счетах, запасы материалов, объемы основных средств, прибыль и т. д.

В широком смысле хозяйственный учет представляет собой информационную систему в управлении экономическим субъектом, в которой на основе научно обоснованных процедур фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех совершаемых в экономике предприятия процессов и состоянии хозяйственных (учетных) объектов для управления ими.

Объектами хозяйственного учета являются процессы материального производства, совершаемые в условиях определенного экономического строя.

1. Хозяйственные средства как материальная основа деятельности.
2. Хозяйственные средства как содержание деятельности.
3. Расчеты с работниками, банками, финансовыми организациями.
4. Результаты деятельности предприятия.

Хозяйственный учет традиционно объединяет в себе три вида учета: оперативный, бухгалтерский и статистический (рис.3).

Виды хозяйственного учета взаимосвязаны и дополняют друг друга, формируемая ими информация имеет различную степень точности и используется в строгом соответствии с назначением и задачами каждого из них.

Оперативный учет – система регистрации определенной хозяйственной операции на месте и в момент ее совершения с целью получения систематической информации на отдельных участках хозяйственной деятельности.

Оперативный учет используется для регистрации, наблюдения и контроля отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности организации с целью повседневного руководства ею. Сведения оперативного учета собираются на определенную дату устно, по телефону, по телеграфу, телефаксу или отсылаются по почте в виде срочных извещений руководству организаций, собственникам (участникам, учредителям) и государственным органам, если это предусмотрено законодательством Российской Федерации. С помощью оперативного учета в организациях осуществляют повседневный оперативный контроль за ходом выпуска и про-

дажи продукции и расходом фондом заработной платы, своевременным приобретением материальных ценностей, осуществлением расчетов с поставщиками и покупателями и т. д. Такая информация необходима для соответствующих оперативных выводов и разработки конкретных рекомендаций, устраняющих негативные тенденции и выявляющих дополнительные резервы с последующим их использованием в производстве.

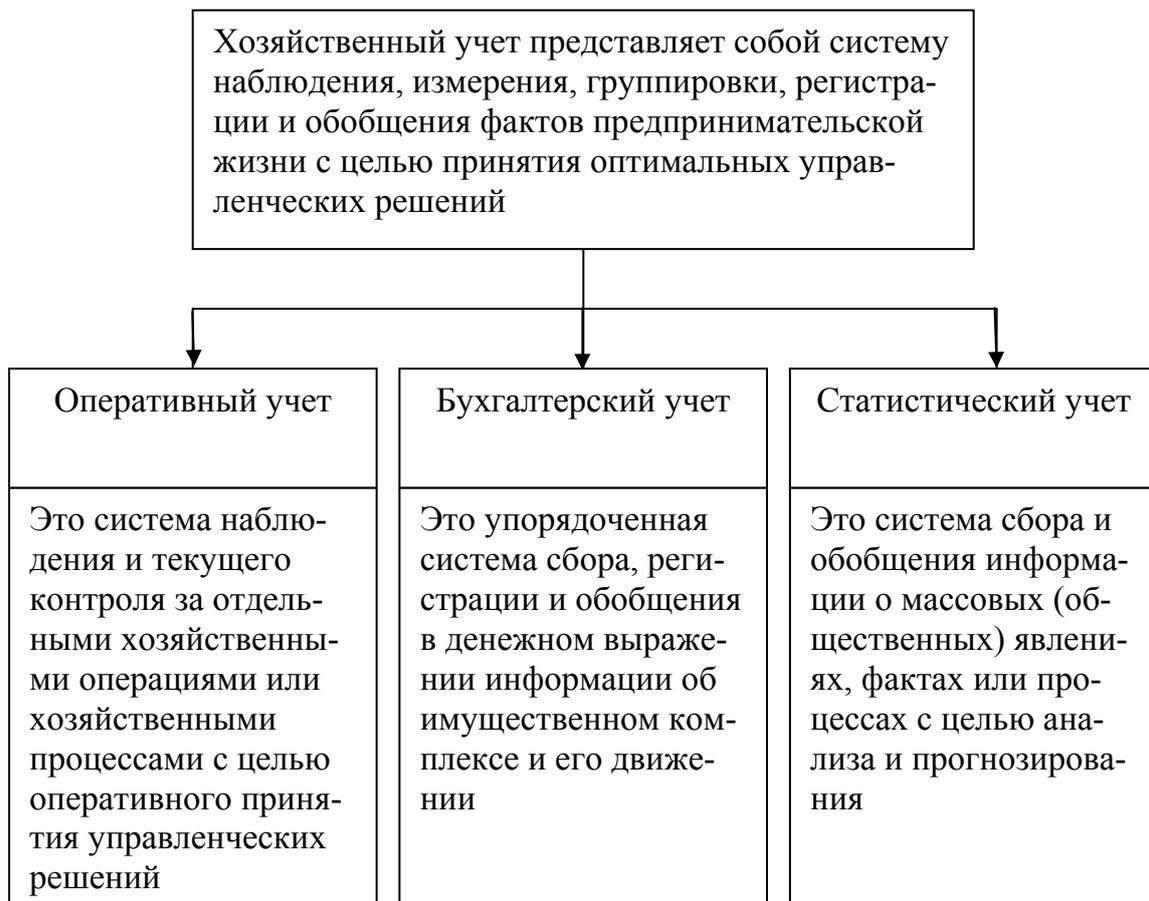


Рис. 3. Виды хозяйственного учета

Статистический учет – учет однородных массовых явлений и процессов в рамках всего общества связан с другими видами хозяйственного учета, использует данные оперативного и бухгалтерского учета, имеет свои особые приемы сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и способы их обработки (группировка, сводка, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов корреляции и т. п.).

Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разре-

зе отдельных организаций, экономического региона и страны. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа; позволяет осуществить переоценку основных фондов, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т. д.

Бухгалтерский учет согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками юридического лица. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки. Другой отличительной чертой бухгалтерского учета является то, что он базируется на всей информации о хозяйствующем субъекте, что делает его сплошным и непрерывным во времени.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции России в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет необходим для обобщения результатов работы хозяйствующего субъекта для внешних пользователей, поэтому порядок составления и обработки информации регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет необходим для представления информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта, его отдельных структурных подразделений и предназначен для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Управленческий учет является поставщиком внутренней информации для целей внутрихозяйственного планирования, контроля, оценки текущих изменений (отклонений), для принятия управленческих решений в нестандартных ситуациях при выработке стратегии и тактики организации.

Понятие «налоговый учет» в России введено в XX в. главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации; установлены требования ведения налогового учета (начиная с 2002 г.), цель которого – формирование информации для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны.

Бухгалтерский учет осуществляется на всех стадиях производственно-финансовой деятельности организации.

1.3 Основные задачи, требования и функции бухгалтерского учета

Становление и развитие рыночных отношений, управление экономикой, использование международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) определяют усиление роли и значения бухгалтерского учета.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом:

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

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

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

Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы основные требования к его ведению:

- оценка имущества в рублях;
- раздельный учет собственного имущества и имущества других организаций;
- непрерывность учета во времени; ведение учета двойной записью в системе счетов;
- соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета;
- отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- раздельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности, принимаются необходимые управленческие решения.

В системе управления хозяйственной деятельностью организации бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис. 4).



Рис. 4. Функции бухгалтерского учета и системе управления организацией

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

Информационная функция – одна из главных функций бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основным источником информации, поставляемой разным уровням управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной. Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

Обеспечение сохранности имущества – функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок: наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники; совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений; использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает *информацию обратной связи*, т. е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи применительно к бухгалтерскому учету являются в качестве *ввода* – неупорядоченная информация, *процесса* – обработка данных, *вывода* – упорядоченная информация (рис. 5).

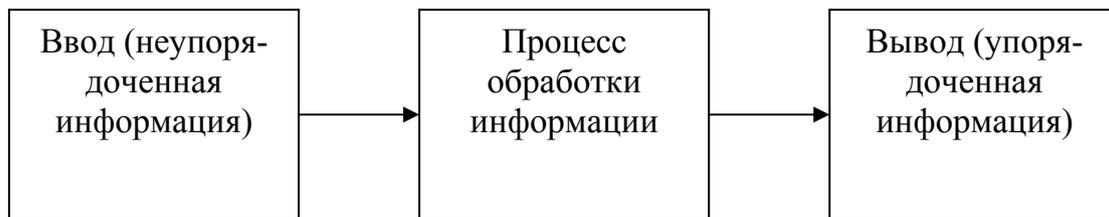


Рис. 5. Компоненты информационной системы обратной связи

Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления организации информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также о всех существенных отклонениях от заданных параметров.

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

1.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учета

С переходом к рыночным отношениям бухгалтерский учет претерпел изменения, обусловленные прежде всего перестройкой экономических отношений и учета в соответствии с международными нормами и правилами.

В связи с этим изменились цели, функции и задачи бухгалтерского учета, которые повлияли на формирование нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая представлена в табл. 1.

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

терского учета и составления бухгалтерского отчетности в Российской Федерации.

Значение этого Закона заключается в следующем:

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

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

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

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

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

Таблица 1

Система нормативно-правового регулирования учета в России

Уровень регулирования	Источники регулирования	Документы, регулирующие учет	Область воздействия
Первый	Государственная Дума РФ, Президент РФ, Правительство РФ	ГК РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», указы Президента и постановления Правительства РФ	Устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета
Второй	Министерство финансов РФ, Центральный банк России и другие органы исполнительной власти	Положения по бухгалтерскому учету – система национальных стандартов	Регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского учета
Третий	Министерство финансов РФ и другие органы исполнительной власти	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, Инструкция по его применению, прочие методические рекомендации и указания	Определяют сумму регистрации и группировки объектов учета, регулируют методы оценки имущества, порядок проведения инвентаризации
Четвертый	Управленческий персонал организации	Документы, регулирующие учетную политику организации	Выбор форм и методов ведения учета и отчетности исходя из специфики деятельности организации, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников

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

1.5 Пользователи бухгалтерской информации

Юридически ни одна организация, независимо от ведомственной принадлежности и форм собственности, не может функционировать без ведения бухгалтерского учета, поскольку только данные бухгалтерского учета обеспечивают полную информацию об имущественном и финансовом состоянии организации; синтетическая и аналитическая информация о состоянии материальных, трудовых и денежных ресурсов, о результативности инвестиционной и кредитной политики, о затратах и эффективности производства и т. д. позволяет управлять хозяйственной деятельностью и контролировать выполнение планов по прибыли, разрабатывать перспективные планы развития производства. Таким образом, бухгалтерский учет является составной частью управленческой и информационной системы организации.

Учетная информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и вовне. При этом она обеспечивает выполнение таких важнейших функций, как **информация, планирование, контроль, сохранность и анализ**.

Информация – своевременное качественное получение сведений о финансово-хозяйственной деятельности организации для принятия взвешенных управленческих решений.

В силу достоинств, присущих бухгалтерскому учету, его нередко называют «языком бизнеса», всеобщим языком делового общения участников развитого рынка. На языке бухгалтерского учета соответствующая

информация доводится до его пользователей. Пользователем бухгалтерской отчетности признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации. В связи с этим представляет интерес круг пользователей учетной информации. Несмотря на то, что данный круг пользователей достаточно стабилен, их требования к этой информации различны. Различие вызвано в первую очередь характером их интересов. Одних интересует доход на вложенный в данную фирму капитал, других – обложение налогом этого дохода, третьих – полнота и своевременность оплаты затраченного труда и т. д.

Существуют внутренние и внешние пользователи бухгалтерской информации.

Внутренние пользователи – лица, занятые в аппарате управления, собственники, менеджеры, которым необходима учетная информация для осуществления планирования, контроля и оценки деловых операций.

Внешние пользователи – сторонние потребители информации с прямым или косвенным финансовым интересом. Они подразделяются на следующие группы:

- лица, не работающие в организации, но прямо заинтересованные в успешной ее деятельности (акционеры, инвесторы, кредиторы, покупатели);
- лица, непосредственно не принимающие участия в работе организации, но имеющие косвенный финансовый интерес – налоговая служба, государственные органы управления, различные финансовые институты и участники фондового рынка (страховые компании, биржи, дилеры, и др.);
- лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества: аудиторские фирмы, органы статистики, арбитраж и др.

Для пользователей особенно важна качественная и полезная бухгалтерская информация. Группировка пользователей бухгалтерской информацией представлена в таблице 2.

Пользователи бухгалтерской информацией

Бухгалтерская информация					
Внутренние пользователи	Внешние пользователи				
	Имеющие прямой финансовый интерес	Не имеющие прямого финансового интереса			Без финансового интереса
		Налоговые органы	Профессиональные участники фондового рынка	Органы по управлению экономикой, обществом	Прочие группы
1. Аппарат управления фирмой: - директор, - генеральный директор, - дирекция, - совет директоров 2. Собственники 3. Руководители 4. Персонал	Настоящие или потенциальные - инвесторы; - кредиторы; - поставщики; будущие акционеры; покупатели	Министерство по налогам и сборам РФ; федеральное; на уровне субъектов Федерации; районные налоговые инспекции	Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг Дилеры Брокеры Депозитарии Фондовые биржи Прочие	Министерство экономического развития и торговли РФ; Министерство финансов РФ; другие правительств. органы; профсоюзы	Аудиторские фирмы. Органы статистики. Общественные профессиональные организ. бухгалтеров и аудиторов. Арбитраж. Прочие

1.6 Контрольные вопросы

1. Что такое хозяйственный учет и его виды?
2. Какую роль играет бухгалтерский учет в экономической жизни предприятия?
3. Какие основные задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
4. Какие требования предъявляются к учету?
5. Какие функции выполняет бухгалтерский учет?
6. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет в Российской Федерации?
7. Назовите процессы производственно-хозяйственной деятельности организации.
8. На какие группы можно разделить пользователей бухгалтерской информации?

9. Назовите основные этапы учетного процесса.
10. Что представляет собой оперативный учет?
11. Что представляет собой статистический учет?
12. Что представляет собой бухгалтерский учет?
13. Дайте определение информации в бухгалтерском учете.
14. Кто относится к внешним пользователям бухгалтерской информации?
15. Кто относится к внутренним пользователям бухгалтерской информации?

ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: рассмотреть объекты, предмет бухгалтерского учета, а также метод и его элементы, измерители в бухгалтерском учете.

Учебные вопросы: предмет бухгалтерского учета. Классификация хозяйственных средств предприятия. Группировка источников средств предприятия. Понятие о хозяйственных операциях предприятия. Методология бухгалтерского учета. Элементы метода бухгалтерского учета. Измерители в бухгалтерском учете.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- виды имущества и источников их образования;
- важнейшие объекты бухгалтерского учета;
- элементы метода бухгалтерского учета;

уметь:

- классифицировать имущество организации по составу и размещению и источникам образования;
- определять виды измерителей, применяемых в бухгалтерском учете;
- группировать имущество предприятия;
- классифицировать источники образования имущества;
- различать элементы метода бухгалтерского учета;

• использовать денежные, трудовые и натуральные измерители в бухгалтерском учете;

владеть навыками:

- определения объектов учета;
- различать средства предприятия и источники их образования;
- понимания элементов метода бухгалтерского учета, счета, двойной записи, баланса, калькуляции и др.;
- применения измерителей в бухгалтерском учете.

2.2 Предмет бухгалтерского учета и объекты его наблюдения

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет и метод исследования. Раскрытие и определение предмета и метода бухгалтерского учета позволяет установить его содержание и отличие от других предметов. Содержание предмета бухгалтерского учета определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Поэтому то специфическое, что отличает бухгалтерский учет от других наук, основывается на раскрытии особенностей экономического содержания объектов учета (рис. 6).

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

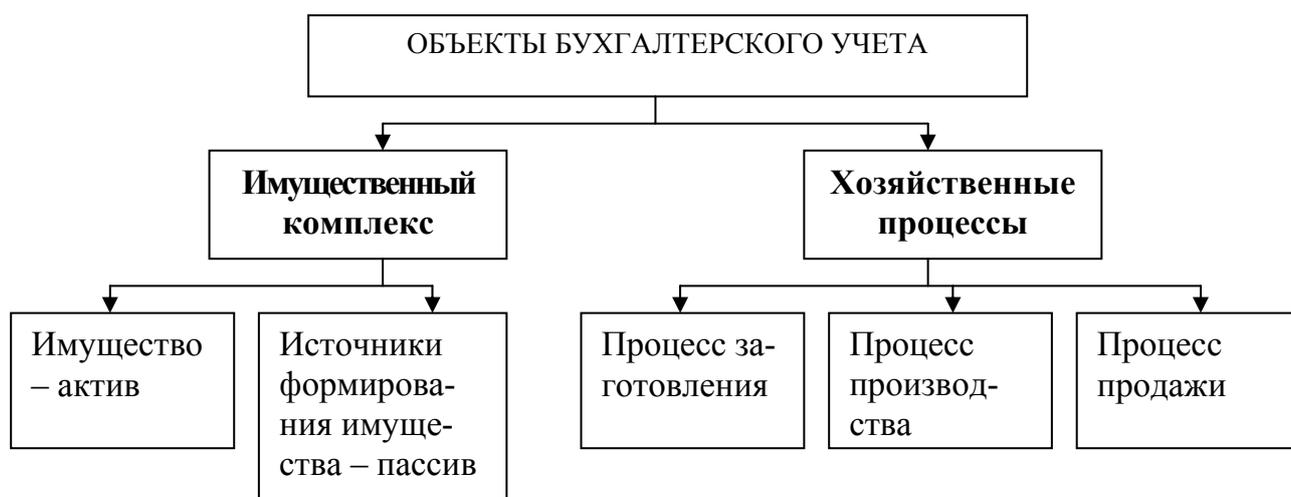


Рис. 6. Объекты бухгалтерского учета

Так как бухгалтерский учет дает обширный информационный материал для внутренних и внешних пользователей, следовательно, ***предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, обязательства (собственные и заемные), хозяйственные операции и результаты деятельности организации в денежном выражении с целью выполнения намеченных планов.***

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

В основу классификации имущества положен признак функциональной роли в процессе кругооборота, обусловленный содержанием и экономическими функциями имущества. Согласно экономической теории имущество подразделяется на средства в сфере производства и средства в сфере обмена (рис.7).

Средства в сфере производства включают средства и предметы труда.

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

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

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

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

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

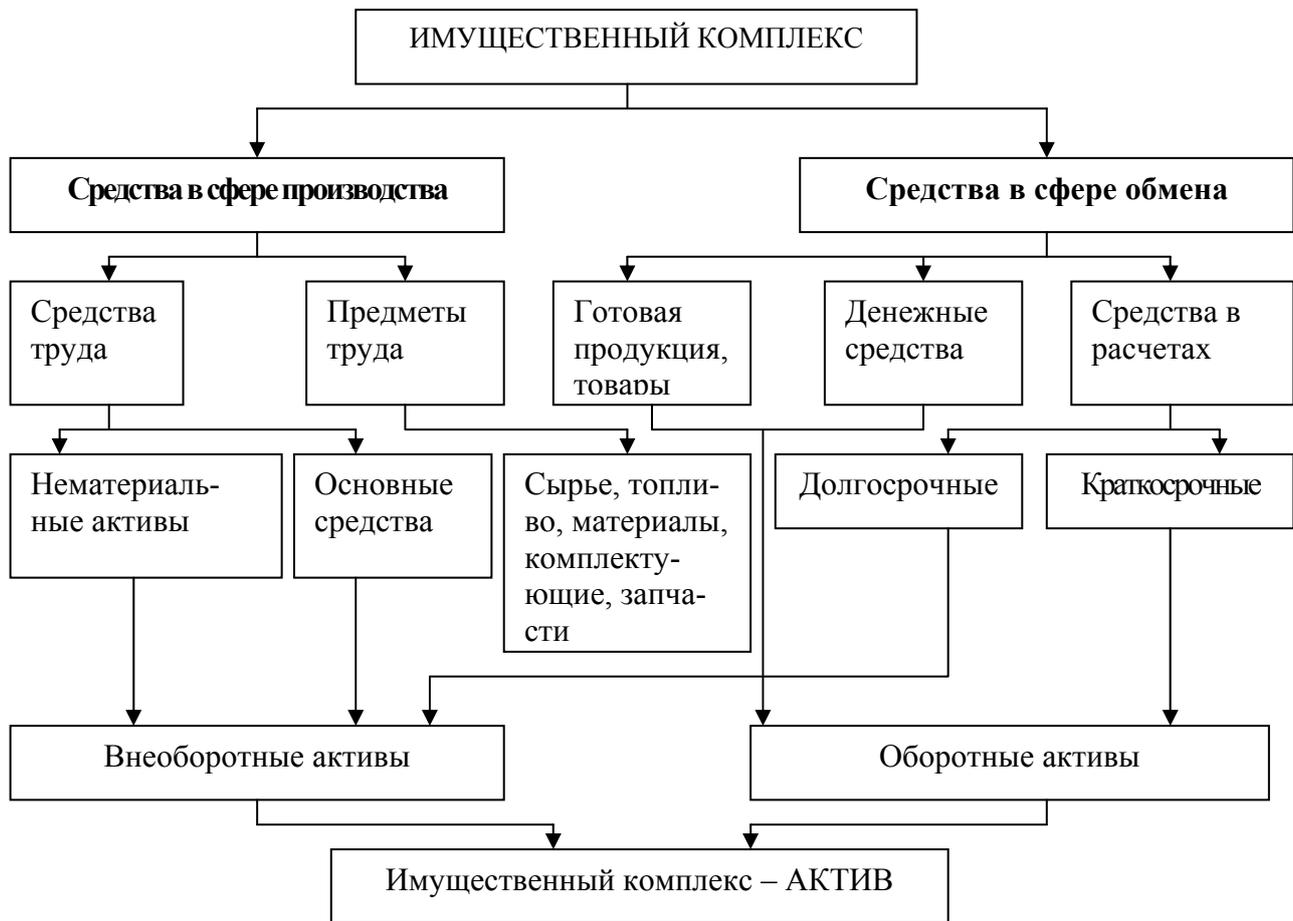


Рис. 7. Группировка имущественного комплекса (актива) по сферам кругооборота, функциональной роли и характеру оборачиваемости

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

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

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

Сырье, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия – имущество, которое вещественно входит в состав изготавливаемого продукта, образуя его основу. Сырьем считается продукция добывающей промыш-

ленности и сельского хозяйства. Покупными полуфабрикатами или комплектующими изделиями могут являться материалы, получаемые от других организаций. Однако полуфабрикаты в отличие от комплектующих изделий требуют дополнительной обработки, а последние не требуют.

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

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

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

В составе незавершенного производства учитываются:

- продукция, работы, не прошедшие всех стадий, предусмотренных технологическим процессом;
- изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки;
- принятые заказчиком законченные этапы по незавершенным» работам при их поэтапной сдаче в соответствии с условиями договора;
- незаконченные работы по ремонту основных средств;
- издержки обращения, приходящиеся на остаток товаров в организациях торговли, снабженческо-сбытовых и иных посреднических организациях;
- затраты по сплаву лесопроизводства;
- незавершенное производство сельского хозяйства. Средства в сфере обмена включают готовую продукцию, предназначенную для продажи, товары, денежные средства, средства в расчетах.

Готовая продукция – имущество, являющееся конечным результатом производственного цикла и законченное обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют ус-

ловиям договора или требованиям иных документов, предназначенное для продажи.

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

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

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

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

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

Следует отметить, понятие «имущество» в бухгалтерском учете не тождественно данному в гражданском законодательстве. Примером такого «имущества» может быть дебиторская задолженность, которая в гражданско-правовом смысле не является имуществом. В настоящее время в нормативных актах Российской Федерации происходит замена понятия «имущество» на понятие «активы», что обусловлено реформированием системы бухгалтерского учета и попыткой отойти от юридических терми-

нов, поскольку юридический смысл того или иного понятия не всегда правильно отражает экономическую сущность явления.

В основу классификации источников положен признак собственности имущества.

Имущественный комплекс по источникам его образования подразделяется на *собственный* и *привлеченный* (рис. 8).

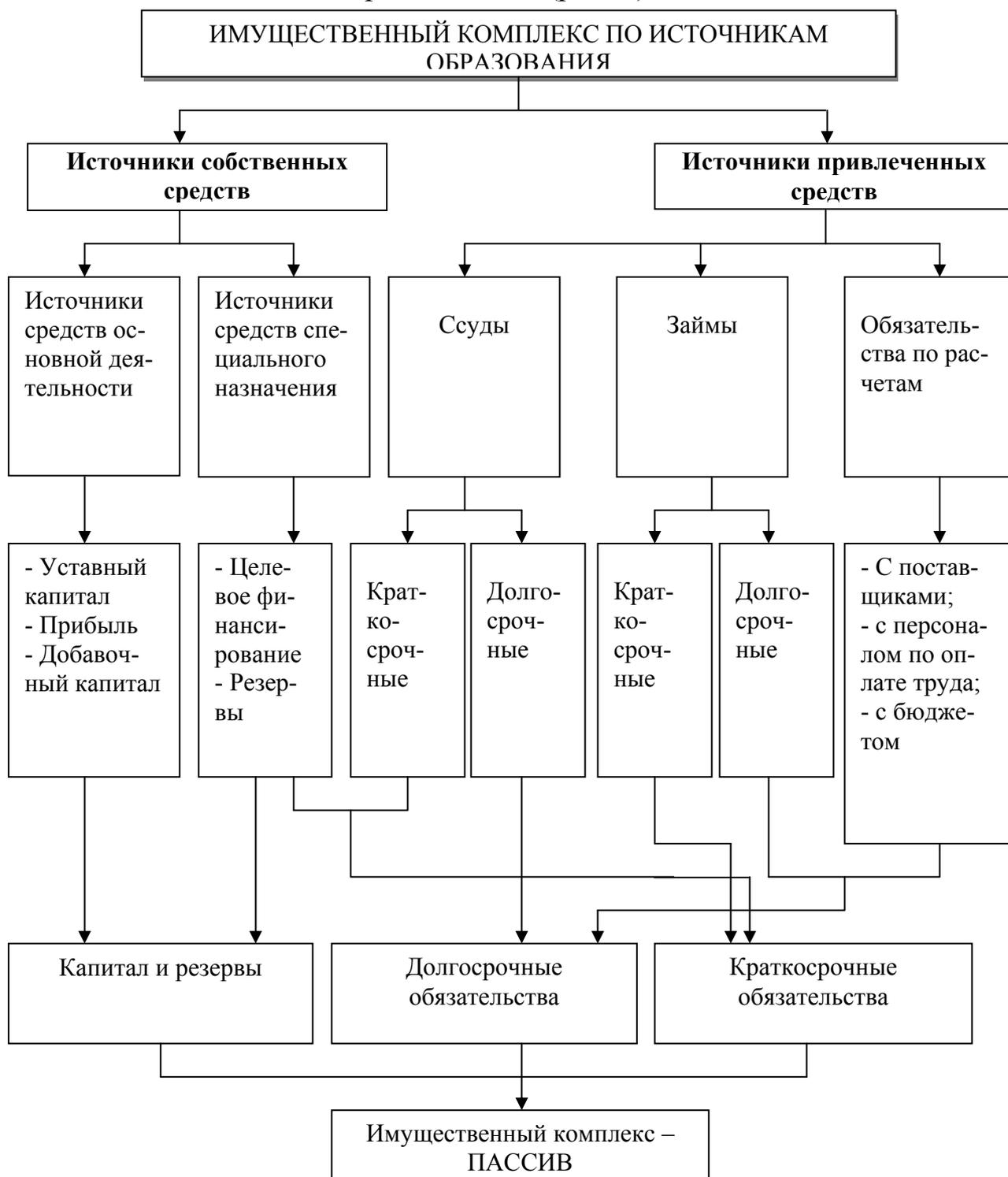


Рис. 8. Группировка имущественного комплекса (пассива) по источникам образования

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В нормативной базе РФ по бухгалтерскому учету определения капитала нет. Этот термин раскрывается в Концепции бухгалтерского учета: «Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторских задолженности», что аналогично по содержанию определению капитала в международных стандартах.

В отечественном законодательстве понятие «обязательство» нормативными актами по бухгалтерскому учету также не определено. Содержание этого термина раскрывается в Концепции бухгалтерского учета и сформулировано как «кредиторская задолженность»: «Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее предпринимательской деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды», что аналогично по содержанию определению обязательств в международных стандартах.

В гражданском законодательстве понятие «обязательство» шире, чем используемое для целей бухгалтерского учета. В гражданском законодательстве обязательство возникает из договора, независимо от того, происходило ли какое-либо движение средств во исполнение сделки (договора).

В настоящее время источники формирования имущественного комплекса называют *пассивами*.

Другой объект бухгалтерского учета, являющегося составной частью его предмета, – **хозяйственные процессы**, которые складываются из различных хозяйственных операций, представляющих собой отдельные факты или действия предпринимательской деятельности, вызывающие изменения в количестве, составе, размещении, использовании активов и пассивов. Объединенные по стадиям кругооборота хозяйственные операции образуют хозяйственные процессы: заготовления, производства, продажи:

процесс заготовления состоит из таких хозяйственных операций, как поступление материалов от поставщиков, оплаты транспортных расходов по их доставке;

процесс производства состоит из хозяйственных фактов и действий по формированию информации о фактической себестоимости производи-

мой продукции, работ, услуг: включение начисленной оплаты труда, списание израсходованных материалов при изготовлении продукции, выполнении работ и оказании услуг, включение части стоимости основных средств, нематериальных активов через амортизацию;

процесс продажи состоит из таких хозяйственных фактов и действий, как предъявление счета-фактуры за отгруженную продукцию, поступление денег на расчетный счет от покупателей продукции, определение суммы прибыли или убытка от этой продажи.

Таким образом, в более конкретном толковании *предметом бухгалтерского учета* являются имеющие денежную оценку активы, пассивы и хозяйственные процессы предпринимательской деятельности.

2.3 Методологические приемы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет применяет систему особых способов исследования, которые являются составными частями, элементами его метода.

Метод бухгалтерского учета – совокупность приемов и способов, с помощью которых в бухгалтерском учете отражаются движение и состояние хозяйственных средств и источников их образования.

Методологическую основу организации бухгалтерского учета составляют приемы, которые вытекают из содержания этапов учетного процесса, а именно наблюдения, измерения, группировки и обобщения (рис. 9).

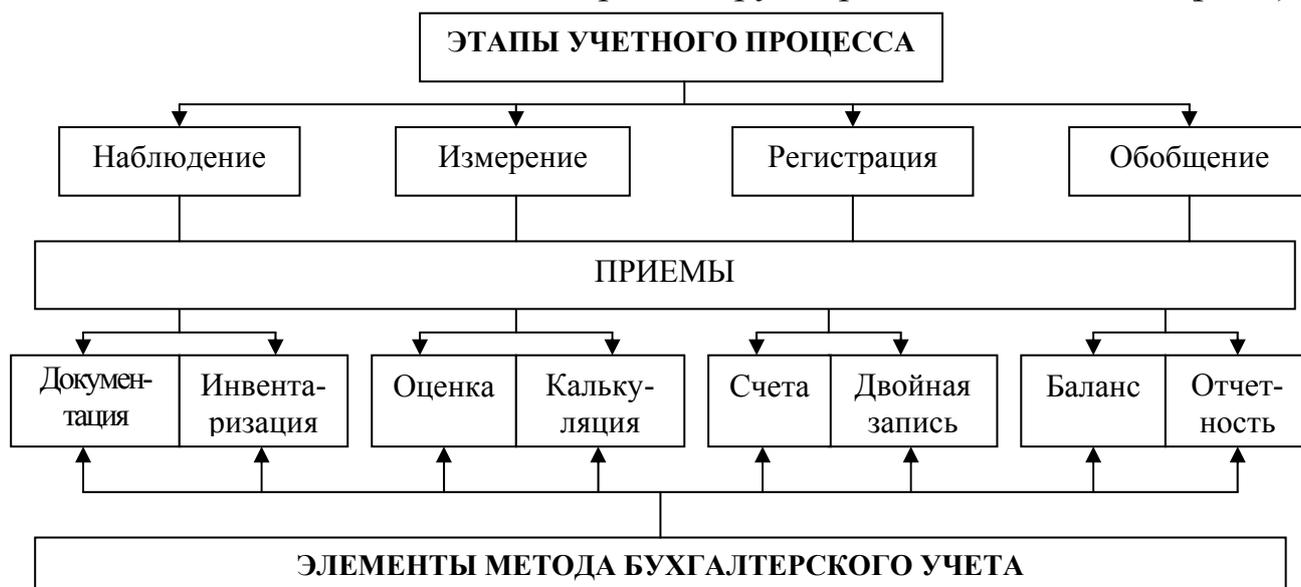


Рис. 9. Этапы формирования бухгалтерской информации и элементы метода бухгалтерского учета

Документация – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или праве на ее совершение. На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Для проверки соответствия отраженных в учете посредством документов хозяйственных операций действительному состоянию средств организации необходимо периодически проводить инвентаризацию.

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре, финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявленных расхождений. Инвентаризация проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, сверки расчетов на основании документов.

В бухгалтерском учете отражаются разнородные по своему составу и источникам образования средства, что вызывает необходимость применения единого способа измерения, оценки их в учете и группировки затрат.

Оценка – способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Она позволяет организации обобщать в едином стоимостном показателе различные виды материальных ценностей, например, сумму в необоротных и оборотных активах, определяет общую сумму находящихся в ее распоряжении ценностей.

Калькуляция – способ группировки затрат и исчисления себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Система счетов – это способ группировки, отражения хозяйственных средств, их источников и текущий учет однородных хозяйственных операций. Счета служат для группировки учетных объектов по признаку однородности их экономического содержания. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств или

их источников, или хозяйственный процесс. Счета в их совокупности представляют систему формирования и сохранения информации, необходимую для принятия управленческих решений.

Двойная запись – взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме. Она позволяет отразить на счетах взаимную связь объектов учета, хозяйственных операций.

Балансовое обобщение является способом обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе.

Бухгалтерская отчетность – это единая система информации об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, составляемая за определенный период времени на основании данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Все перечисленные и применяемые в бухгалтерском учете способы исследования органически связаны друг с другом.

2.4 Измерители в бухгалтерском учете

Для характеристики и измерения имущества хозяйства, его движения, хозяйственных процессов и явлений используются натуральные, трудовые и денежные измерители (рис. 10).

Натуральные измерители представлены счетом, мерой, весом. Эта группа измерителей используется для учета количества материальных ценностей (штуки, килограммы, метры и т. д.). С их помощью можно получать и качественные характеристики учитываемых объектов. Область применения натуральных измерителей невелика, так как они используются для отражения однородных объектов учета.

Поэтому на практике несколько шире применяются *условно-натуральные измерители*, предназначенные для отражения однородного по назначению, но разного по качественным характеристикам имущества. Использование условно-натуральных единиц значительно расширяет сферу применения натуральных измерителей.

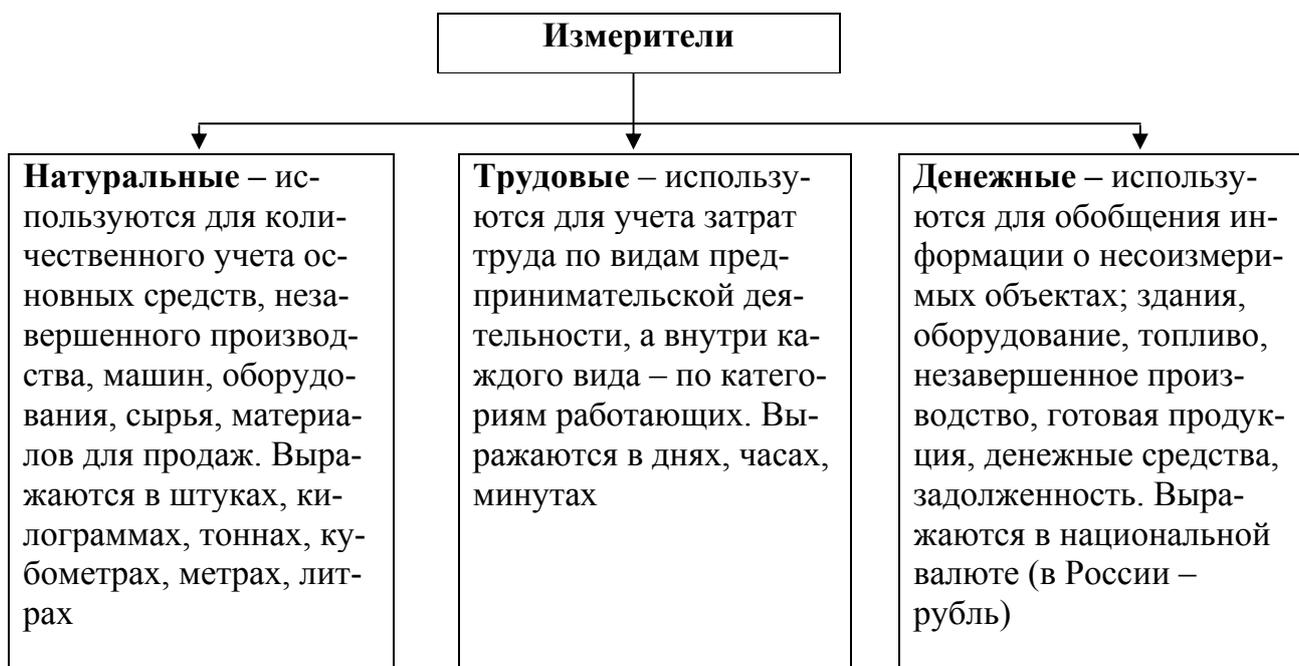


Рис. 10. Измерители, применяемые в хозяйственном учете

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

Денежный измеритель предназначен для отражения имущества, хозяйственных процессов и явлений в едином выражении. В условиях рыночных отношений важнейшие показатели хозяйственной деятельности выражаются только в денежной форме. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль. С помощью денежного измерителя рассчитывают обобщающие показатели о разнородных видах имущества; осуществляют контроль за деятельностью хозяйства и отдельных его подразделений.

Он необходим и для расчета оценочных показателей, характеризующих работу хозяйствующего субъекта в целом. Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей организаций. На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

2.5 Контрольные вопросы

1. Что представляет собой предмет бухгалтерского учета?
2. Какими объектами представлен предмет бухгалтерского учета?
3. Как классифицируется имущество по составу и размещению?
4. Как классифицируется имущество организации по источникам образования?
5. Что такое метод бухгалтерского учета?
6. Из каких элементов складывается метод бухгалтерского учета?
7. Что представляют собой измерители в бухгалтерском учете?
8. На какие группы делятся источники образования имущества организации?
9. Почему активы организации равны источникам их образования?
10. Что относится к внеоборотным активам?
11. Чем характеризуется заемный капитал?
12. Дайте обоснование необходимости применения в бухгалтерском учете каждого элемента метода бухгалтерского учета.
13. Что представляет собой объект бухгалтерского учета?
14. Назовите трудовые измерители.
15. Назовите натуральные измерители.

ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: изучить структуру баланса, его сущность, обусловленность экономическим содержанием и классификацией имущества, разобрать виды операций, влияющих на изменения в балансе.

Учебные вопросы: понятие о бухгалтерском балансе, его строение и содержание. Метод балансового обобщения информации об имуществе и обязательствах. Актив и пассив баланса. Виды балансов. Оценка статей баланса. Группировка статей баланса. Изменения под влиянием хозяйственных операций имущественного состояния, обязательств и капитала.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- сущность баланса как элемента метода бухгалтерского учета;
- структуру баланса;
- изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций;

уметь:

- разграничивать статьи баланса по активу и пассиву;
- относить отдельные виды имущества и источники их образования к

определенным статьям баланса;

- формировать баланс по элементарным статьям баланса;

владеть навыками:

- определения статей баланса по активу и по пассиву;
- группировки операций на четыре типа, влияющих на изменение ба-

ланса.

3.2 Понятие о бухгалтерском балансе, его строение и содержание

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

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

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

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

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

$$\text{Активы} = \text{Пассивы}$$

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

$$\text{Имущество} + \text{Права} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$$

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

Балансовое равенство при вертикальном построении баланса выражается следующей формулой:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал}$$

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

$$\text{Актив} = \text{Пассив}$$

Все активы организации представлены в балансе в сгруппированном виде (рис. 11).

Форма бухгалтерского баланса предприятия (ПРИЛОЖЕНИЕ 1) утверждена Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса отражает величину определенного экономически однородного вида

средств или их источника. Балансовые статьи объединяются в группы, группы – в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

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

Актив баланса состоит из двух разделов:

I – *необоротные активы*, состоит из нематериальных активов, основных средств, доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов.

II – *оборотные активы*, состоит из запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений, денежных средств, прочих оборотных активов.

Статьи пассива баланса представлены тремя разделами:

III – *капитал и резервы*, состоит из уставного, добавочного, резервного капитала, целевых финансирования и поступлений, нераспределенной прибыли прошлых лет, непокрытого убытка прошлых лет, нераспределенной прибыли отчетного года, непокрытого убытка отчетного года.

IV – *долгосрочные обязательства*, состоит из долгосрочных займов и кредитов, прочих долгосрочных обязательств.

V – *краткосрочные обязательства*, состоит из краткосрочных займов и кредитов, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, прочих краткосрочных обязательств.

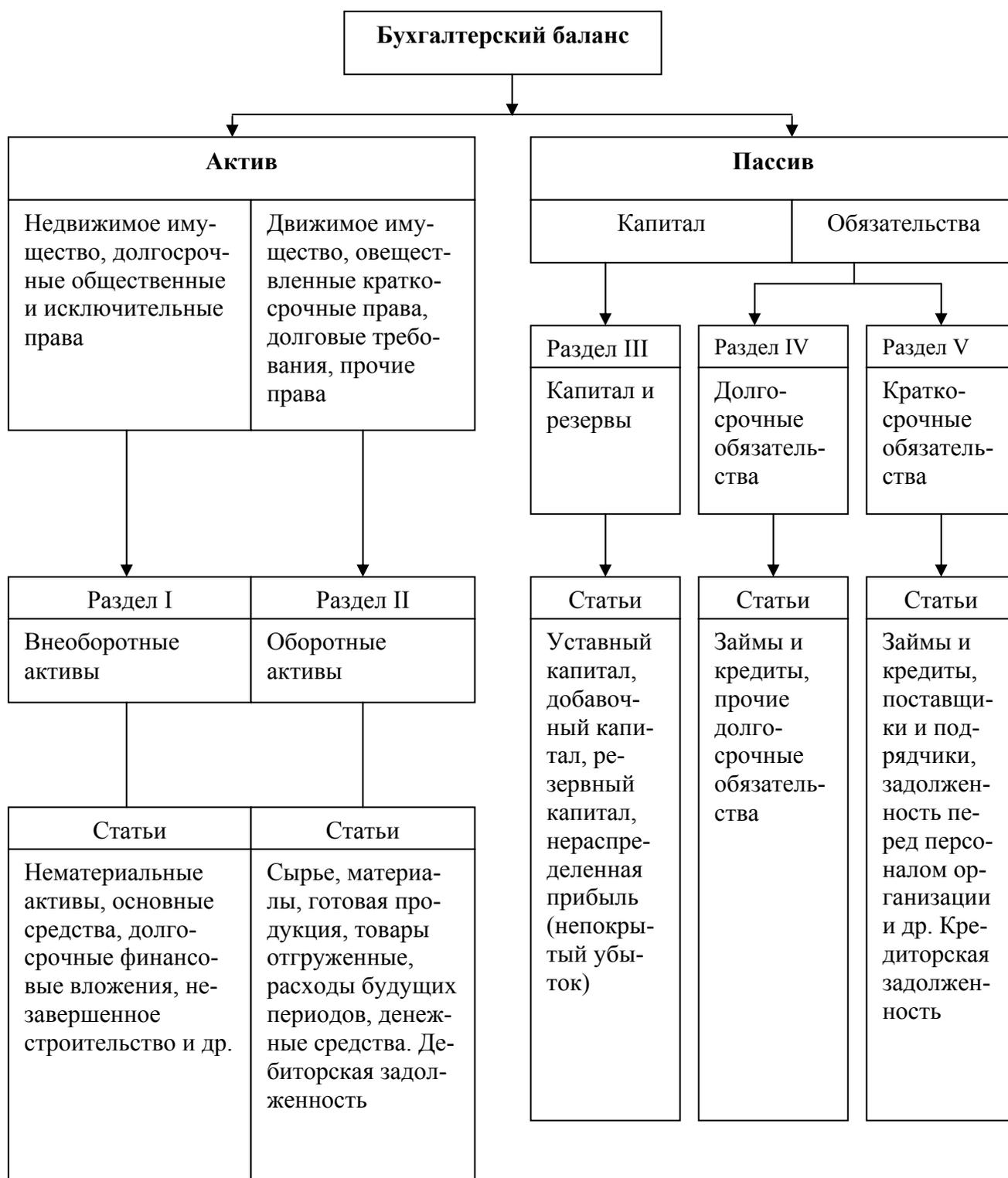


Рис. 11. Группировка активов и пассивов в бухгалтерском балансе

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

3.3 Виды баланса

В бухгалтерском учете используется несколько видов балансов, которые можно классифицировать по различным признакам (рис. 12).



Рис. 12. Признаки группировки бухгалтерских балансов

По времени составления бухгалтерские балансы можно разделить на несколько групп (рис. 13).

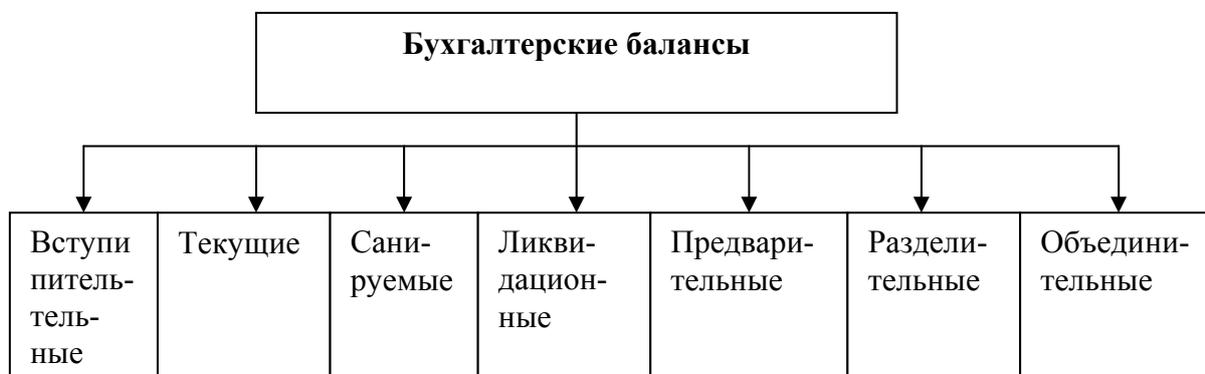


Рис. 13. Группировка бухгалтерских балансов по времени составления

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

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

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

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

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

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

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

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

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

По источникам составления различают следующие виды бухгалтерских балансов (рис. 14).



Рис. 14. Группировка бухгалтерских балансов по источникам составления

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

Книжные балансы разрабатываются по данным текущего бухгалтерского учета (пример – текущие бухгалтерские балансы).

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

По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные.

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

По объекту отражения бухгалтерские балансы подразделяются на самостоятельные и отдельные.

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

По способу очистки статей различают бухгалтерские балансы БРУТТО и НЕТТО.

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

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

По форме представления информации различают сальдовый и оборотный балансы.

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

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

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

3.4 Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций

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

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

В общем виде влияние изменений на баланс можно отразить так:

Активы + Расходы = Капитал + Доходы + Обязательства

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

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

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

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

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

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A + X - X = П,$$

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

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

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

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

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

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A = П + X - X.$$

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

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

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

Этот тип балансовых изменений отразим уравнением

$$A + X = П + X.$$

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

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

$$A - X = П - X.$$

Влияние четырех типов изменений на баланс могут быть представлены следующим образом (табл. 3).

Таблица 3

Типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций

Тип изменения	Актив		Пассив	
	увеличение	уменьшение	увеличение	уменьшение
I	+	–		
II			+	–
III	+		+	
IV		–		–

3.5. Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Что представляет собой строение, содержание и структура баланса?
3. Какие виды изменений происходят в балансе под влиянием хозяйственных операций?
4. Каковы роль и значение баланса в хозяйственно-финансовой деятельности организаций?
5. Охарактеризуйте структуру актива баланса.
6. Охарактеризуйте структуру пассива баланса.
7. Что понимается под валютой баланса?
8. Чем обусловлено равенство актива и пассива баланса?
9. Балансы – нетто и балансы – брутто?
10. Что представляет собой техника составления бухгалтерского баланса?
11. Сколько разделов и каких находятся в активе баланса?
12. Сколько разделов и каких находятся в пассиве баланса?
13. Как группируются балансы по времени составления?
14. Как группируются балансы по источникам составления?
15. Как изменяется бухгалтерский баланс под влиянием третьего типа хозяйственных операций?

ТЕМА 4. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: изучение понятия счета, его роли в формировании учетной бухгалтерской информации, усвоение порядка отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций методом двойной записи.

Учебные вопросы: понятие счета. Строение счетов. Классификация счетов бухгалтерского учета. План счетов бухгалтерского учета и его значение в организации бухгалтерского учета. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь. Субсчета. Двойная запись, ее сущность и контрольное значение. Корреспонденция счетов. Обобщение

ние данных учета и взаимосвязь счетов и баланса. Оборотные ведомости, их построение и назначение.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- что представляет собой счет в бухгалтерском учете;
- принцип деления счетов на активные и пассивные, активно-пассивные;
- группировку счетов по объему отражаемой на них информации;
- порядок отражения операций на счетах;
- способы обобщения данных текущего бухгалтерского учета;

уметь:

• схематически открыть счета синтетического, аналитического учета, записать в них остаток и хозяйственные операции в соответствии с корреспонденцией счетов, подсчитать обороты, вывести конечный остаток, проверить правильность сделанных подсчетов;

• составлять корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственных операций;

• составить регистр, отражающий хронологические и систематические записи;

• составить оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, сделать соответствующие подсчеты, проконтролировать правильность составления;

владеть навыками:

- записи хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;
- составления корреспонденции счетов способом двойной записи;
- записи операций в оборотных ведомостях по синтетическим и аналитическим счетам.

4.2 Счета бухгалтерского учета, их содержание и строение

Важнейшим элементом метода бухгалтерского учета являются система счетов. С помощью системы счетов разнородные активы хозяйствующего субъекта, обязательства и хозяйственные операции систематизируются по экономически однородным группам. Использование счетов в

бухгалтерском учете позволяет осуществить текущий контроль за правильностью отражения хозяйственных операций. Информация, формируемая на счетах бухгалтерского учета, является основой для составления баланса и других форм отчетности.

Бухгалтерский счет – основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений. **Счета бухгалтерского учета** – это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

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

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

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

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

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

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

Активные счета – это те счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению, счета (статьи) расположены в активной части баланса. Они имеют следующее строение: остаток по счету может быть только дебетовым, оборот по дебету означает поступление активов, а оборот по кредиту – их использование (выбытие) (рис. 15).

Д-т	К-т
C_n – наличие имущества на начало периода Об_д – поступление имущества (+) $C_k > 0$, если $C_n + Об_д > Об_к$ $C_k = 0$, если $C_n + Об_{д-т} = Об_{к-т}$	Об_к – использование имущества (–)

Рис. 15. Строение активного счета

Конечное сальдо C_k (дебетовое) по активным счетам за отчетный период определяется так: к *первоначальному сальдо по дебету C_n (дебетовое)* прибавляют итоги оборотов по дебету $O_{д-т}$ и вычитают итоги оборотов по кредиту $O_{к-т}$.

$$C_k = C_n + O_{д-т} - O_{к-т}.$$

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

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

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

руб.). В результате последующих трех операций из кассы выдано 6400 тыс. руб. (1900 тыс. руб. + 3800 тыс. руб. + 700 тыс. руб. соответственно).

Согласно правилам, в активных счетах суммы увеличения записываются в дебет, а суммы уменьшения – в кредит. Следовательно, по дебету счета 50 «Касса» записывают 2000 тыс. руб., 4000 тыс. руб. и 500 тыс. руб., а по кредиту счета – 1900 тыс. руб., 3800 тыс. и 700 тыс. руб. После этого подсчитываются итоги операций по дебету и по кредиту, т. е. обороты, и выводится конечное сальдо, которое равняется начальному сальдо плюс дебетовый оборот и минус кредитовый оборот, а именно 200 тыс. руб. (100 тыс. руб. + 6500 тыс. руб. – 6400 тыс. руб.). Эти записи представлены на рис. 16.

счет 50 «Касса», тыс. руб.	
ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное –100	4)1900
1) 2000	5)3800
2) 4000	6) 700
3) 500	
Оборот за отчетный период 6500	Оборот за отчетный период 6400
Сальдо конечное 200	

Рис.16. Запись операций на активном счете

Все счета источников образования активов – **пассивные**. Пассивные счета (статьи) расположены в пассивной части баланса. Они имеют следующее строение: начальный остаток всегда показывается по кредиту (кредитовое сальдо), на этой же стороне счета отражается и увеличение источника, уменьшение источников – по дебету (рис. 17).

Д-т	К-т
Об_д – уменьшение источника (–)	С_н – остаток источника на начало периода
	Об_к – увеличение источника (+)
	1) $C_k = 0$, если $C_n + Об_k = Об_d$
	2) $C_k > 0$, если $C_n + Об_k > Об_d$

Рис. 17. Строение пассивного счета

Конечное сальдо C_k (кредитовое) определяется так: к *начальному остатку* C_n (кредитовое) прибавляют обороты по кредиту $O_{к-т}$ и вычитают обороты по дебету $O_{д-т}$.

$$C_k = C_n + O_{к-т} - O_{д-т}.$$

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

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

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

Согласно правилам в пассивных счетах увеличение задолженности организаций перед персоналом записывается в кредит, а уменьшение – в дебет. Поэтому 5000 тыс. руб. и 8000 тыс. руб. записывают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», а 4700 тыс. руб. и 8900 тыс. руб.; – по дебету. Затем подсчитывают итоги оборотов по счету и выводят конечное сальдо – 12 000 тыс. руб. Оно определяется так: к начальному сальдо по кредиту прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету – (12 600 + 13 000 тыс. руб. – 13600 тыс. руб.). Эти записи представлены на рис. 18.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», тыс. руб.	
ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	Сальдо начальное – 12 600
3)4700	1)5000
4)8900	2)8000
Оборот за отчетный период 13 600	Оборот за отчетный период 13 000
	Сальдо конечное 12 000

Рис. 18. Запись операций на пассивном счете

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

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь:

- каждой статье баланса, как правило, соответствует счет, кроме случаев, когда отдельные статьи отражают данные нескольких счетов (например, статья «Сырье и материалы» содержит остатки по счетам «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонения в стоимости материальных ценностей»);
- некоторые счета представлены в балансе несколькими статьями (счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
- счета подразделяются на активные и пассивные аналогично статьям баланса;
- остатки активов и источников их формирования показываются на счетах на той же стороне, что и в балансе;
- суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам – итогу пассива (валюте) баланса;
- баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

4.3 Синтетические и аналитические счета

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

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

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

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

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

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

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами выражается в следующем:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;
- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на аналитических счетах – частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму;
- запись в аналитическом счете производится на ту же сторону, что и в синтетическом счете, т. е. их строение одинаково.

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

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

Примером взаимосвязи служит счет «Материалы», к которому открывается ряд субсчетов и множество аналитических счетов (рис. 19).

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

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



Рис. 19. Взаимосвязь счетов (упрощенно)

4.4 План счетов бухгалтерского учета и его назначение

Многообразие различных хозяйственных операций, возникающих в процессе поступления и использования имущества, а также источников его образования, требует применения большого количества счетов бухгалтерского учета. Информация, накапливаемая на счетах, должна в полной мере удовлетворять как аппарат управления конкретной фирмы для принятия соответствующих решений, так и внешних пользователей. Многовариантность отражения на счетах однотипных хозяйственных операций расширяет перечень применяемых счетов. Например, учет процесса изготовления материалов можно вести непосредственно на счете 10 «Материалы». В то же время допускается использование и другого варианта, когда наряду с указанным счетом возможно применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». При этом не должна нарушаться общая методология ведения

бухгалтерского учета. В противном случае нельзя будет обобщать одни и те же показатели, получаемые в различных предприятиях и организациях.

Контроль за соблюдением применения единой методологии бухгалтерского учета осуществляет Министерство финансов Российской Федерации в лице Департамента методологий бухгалтерского учета и отчетности по согласованию с Госкомстатом Российской Федерации. С принятием Закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство Российской Федерации.

Соблюдение указанных выше требований обеспечивается применением Плана учетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой *упорядоченную номенклатуру перечня синтетических счетов, который должны применять и соблюдать все предприятия и организации (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, осуществляющих учет методом двойной записи.* Использование Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций дает возможность осуществлять в учете регистрацию и группировку фактов хозяйственной жизни конкретной фирмы.

План счетов бухгалтерского учета дает возможность установить, какой конкретно объект надо учитывать на том или ином счете.

В основе организации бухгалтерского учета на любом предприятии лежит план счетов. Более правильно его следует называть *единый план счетов*, поскольку им обязаны руководствоваться предприятия и организации различных отраслей народного хозяйства: промышленности, сельского хозяйства, транспорта и т. п. Специфические особенности некоторых из них учитываются на отдельных счетах, которые вправе вводить организации по согласованию с Министерством финансов РФ.

План счетов представляет собой строго иерархическую структуру, основу которой составляют синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго порядка). Причем если ведение счетов и указание их нумерации является строго обязательным, то использование в текущем

учете субсчетов и аналитических счетов такой жесткой регламентации не предусматривает; их можно исключать, объединять, вводить новые.

Обеспечение таких методологических подходов к применению единого плана счетов создает правовую базу четкой регламентации в организации руководством бухгалтерского учета. Упрощается его ведение, прежде всего за счет типизации отражения в учете однородных хозяйственных операций. Поэтому с наименьшими издержками становится возможным автоматизировать все участки бухгалтерского учета. Сводятся к минимуму ошибки в корреспонденции счетов. Этому способствует также то, что в Плане счетов по каждому синтетическому счету дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. Типовая схема закладывается в соответствующие программы при разработке автоматизированных систем учета. Это не исключает подхода, при котором в случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организации вправе ее дополнять. Единственное ограничение при проведении данных процедур – соблюдение основных методических принципов ведения бухгалтерского учета, которые изложены в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. План счетов является унифицированным, т. е. применим на предприятиях как различных отраслей народного хозяйства, так и различных организационно-правовых форм собственности.

В Плане счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. В основе данной группировки лежит экономическая классификация объектов учета. Новый план счетов, введенный в действие с 1 января 2001 г., в настоящее время включает 8 разделов, объединяющих 62 синтетических счета. Обособленную группу составляют забалансовые счета, состоящие из 11 счетов. (ПРИЛОЖЕНИЕ 2).

План счетов бухгалтерского баланса содержит следующие разделы:

- Раздел I. Внеоборотные активы.
- Раздел II. Производственные запасы.
- Раздел III. Затраты на производством

Раздел IV. Готовая продукция и товары.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Капитал.

Раздел VIII. Финансовые результаты.

Каждый счет, представленный в соответствующем разделе, помимо наименования обозначен шифром (кодом). Сделано это с целью сокращения учетных записей, так как указание шифра позволяет отказаться от наименования счета. Предусмотрен серийный способ шифровки. Определенный набор шифров счетов формирует содержание соответствующего раздела. Шифры счетов обозначаются двузначными числами от 01 до 99.

Забалансовые счета в силу своей специфики в плане счетов, выделены обособленно и раскрывают информацию о наличии и движении имущества, не принадлежащего предприятию. Однако исходя из содержания фактов хозяйственной деятельности временно находятся в его пользовании или распоряжении. Здесь находятся также счета, на которых ведется учет и контроль за отдельными хозяйственными операциями экономического субъекта, его условных прав и обязательств.

Забалансовые счета имеют трехзначную нумерацию. Например, счета 001 «Арендованные основные средства», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» и т. д. Субсчета к забалансовым счетам не предусмотрены, так как в этом нет необходимости. На них отсутствует двустороннее движение учитываемых объектов. Поэтому счет закрывается в одностороннем порядке, и записи на нем ведутся по простой системе, т. е. только по дебету счета или только по кредиту счета.

4.5 Контрольные вопросы

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета и их строение?
2. Какие счета являются активными, что означают дебет и кредит в активных счетах?
3. Какие счета являются пассивными, что означают дебет и кредит в пассивных счетах?

4. Какие счета являются активно-пассивными и каково значение дебета и кредита в них?
5. Что такое двойная запись и в чем ее сущность?
6. Что такое бухгалтерская проводка?
7. Что такое корреспонденция счетов?
8. Какие счета являются аналитическими?
9. Какие счета являются синтетическими?
10. Какое значение имеют оборотные ведомости?
11. Какие виды оборотных ведомостей существует?
12. Что такое классификация счетов бухгалтерского учета?
13. Что такое план счетов бухгалтерского учета?
14. В чем взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса?
15. Как рассчитываются обороты и сальдо активного счета?

ТЕМА 5. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ

5.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: рассмотрение понятия «первичное наблюдение», изучение документов в бухгалтерском учете, роль инвентаризации, оценки имущества и калькуляции в финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Учебные вопросы: общее понятие о первичном учете. Документы как носители первичной учетной информации. Классификация документов первичного учета. Организация документооборота и его обусловленность уровнем компьютеризации. Инвентаризация, порядок ее проведения, оформления и отражение результатов в учете. Оценка имущественного комплекса в бухгалтерском учете и ее виды. Калькуляция как способ группировки затрат ее виды.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- содержание первичных документов и порядок их заполнения;
- классификационные признаки документов;
- организацию документооборота на предприятии;
- порядок проведения инвентаризации;

- отражение результатов инвентаризации в учете;
- виды оценки имущества предприятия;
- калькуляцию как способ группировки затрат;

уметь:

- заполнять первичные документы, составлять на их основании корреспонденцию счетов;

- заполнять инвентаризационные и сличительные ведомости, отражать результаты инвентаризации в учете;

- определять объект калькуляции;

владеть навыками:

- работы с бухгалтерской документацией;
- проведения инвентаризации;
- применения калькуляции как способа группировки затрат.

5.2 Общее понятие о первичном учете. Документы как носители первичной учетной информации

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

Процесс первичного наблюдения представлен на рисунке 20 .

По результатам первичного наблюдения составляется документ.

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

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

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

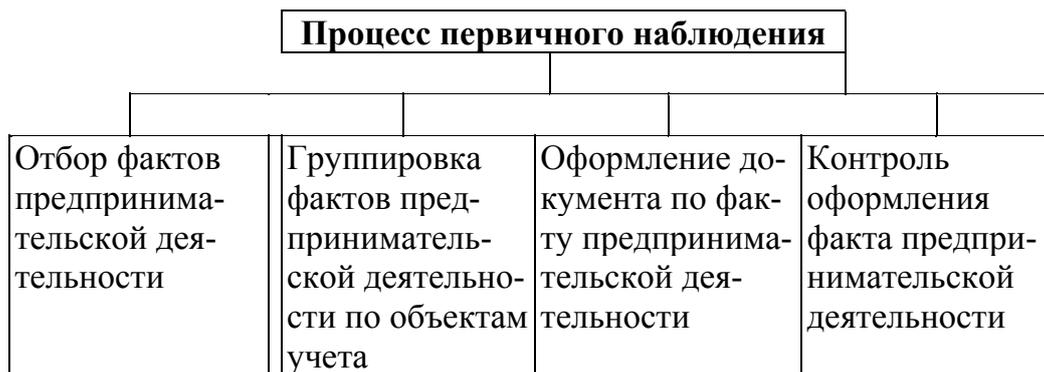


Рис. 20. Процесс первичного наблюдения

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

Первичные бухгалтерские документы необходимы для:

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

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

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

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

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

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

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

Записи в первичных документах разрешается производить чернилами, химическим карандашом, шариковыми ручками, а также при помощи пишущих машинок и принтеров. Запрещается использовать для записи простой карандаш. Первичный документ составляется как на бумажном носителе, так и в электронном виде, оформляется на бланках типовых форм.

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

5.3 Классификация документов первичного учета

С целью облегчения обработки документов, применяемых в бухгалтерском учете и отличающихся по форме, содержанию, способу отражения хозяйственной операции, их группируют по однородным признакам (рис. 21). Классификация документа производится по:

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

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

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

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

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



Рис. 21. Классификация документов первичного учета

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

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

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

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

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

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

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

платежные ведомости, инвентаризационные описи, приходные и расходные ордера.

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

5.4 Организация документооборота и его обусловленность уровнем компьютеризации

Под документооборотом понимают движение документов от момента их составления или получения извне до сдачи в архив после обработки и отражения в учете.

Основными этапами документооборота являются:

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

Процесс документооборота регулируется его графиком, который составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Технология документооборота представлена на рис. 22.



Рис. 22. Технология документооборота

После совершения хозяйственных операций документы в соответствии с разработанным графиком документооборота представляются в бухгалтерию организации, где их проверяют, обрабатывают, а затем используют для отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

Проверка документов состоит из формальной, арифметической проверок и проверки по существу.

Формальная проверка документов осуществляется бухгалтером и заключается в установлении правильности оформления документов путем контроля полноты заполнения всех необходимых реквизитов.

Арифметическая проверка проводится бухгалтером путем подсчета итогов, проверки правильности расчетных процедур.

Проверку по существу делает бухгалтер, и заключается она в установлении соответствия требованиям экономической и хозяйственной целесообразности совершенных операций.

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

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

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

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

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

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

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

цифровых данных, итогов арифметических действий, произведенных при оформлении документов.

Завершающим этапом документооборота является хранение первичных документов. Законодательство определяет сроки хранения первичной документации, что позволяет по истечении определенного периода времени контролировать предпринимательскую деятельность организации со стороны учредителей и руководителей, а также со стороны аудиторских фирм и государственных органов. Соотнесение этих сроков со сроками исковой давности по хозяйственным договорам, заключенным с другими организациями, предопределяет степень ответственности за исполнение взаимных обязательств договаривающихся сторон.

Сроки хранения бухгалтерских документов определяются следующими нормативными актами:

1) Решением Центральной экспертно-проверочной комиссии при Росархиве и Центральной экспертной комиссии Госналогслужбы России «Об изменении сроков хранения документов бухгалтерского учета» от 27 июня 1996 г.

2) Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Росархивом 6 октября 2000 г.

В соответствии с ними для основных бухгалтерских документов установлены определенные сроки хранения.

На документооборот значительное влияние оказывает внедрение компьютерных технологий. Это совершенно новый уровень организации документооборота в виде системы электронного документооборота, поскольку позволяет:

- подготовить и сохранить в электронном виде первичные документы с уже сформированными реквизитами конкретной организации;
- создать основу для исключения потери документов;
- повысить контроль за выполнением поручений, связанных с подготовкой и обработкой документов и их хранением;
- вывести систему учета на качественный уровень эффективности; исключить арифметические ошибки в документах;

- обеспечить постоянный контроль за корректностью проводок и автоматическое формирование отчетности;
- определить регламент работы с документами; предупреждать появление ошибок и неточностей;
- сигнализировать о не заполнении обязательных реквизитов;
- не допускать попадания такого документа в базу данных;
- вводить информацию из первичных документов путем их обработки с помощью процедур, автоматизирующих учетные операции;
- формировать экземпляр документа при сохранении данных, введенных в форму шаблона;
- осуществлять непосредственно из шаблона ряд учетных операций по обработке документа, например реализацию проводок для учета сумм документов на счетах бухгалтерского учета при обработке документов;
- построить схемы документооборота между различными бизнес-единицами организации и внутри них;
- проводить анализ функций, выполняемых конкретным подразделением или сотрудником.

Таким образом, современные программные средства обеспечивают необходимые процедуры преобразования учетной информации, документирование в электронном виде хозяйственных операций и создание информационной базы, обобщение учетных данных и формирование учетных регистров, подготовку бухгалтерской и другой внешней финансовой отчетности.

5.5 Инвентаризация, порядок ее проведения, оформления и отражение результатов в учете

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

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

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

Задачами инвентаризациями являются:

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

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

Обязательное проведение инвентаризации требуется в следующих случаях:

- смена материально ответственных лиц (на дату передачи дел, но не позднее дня увольнения работника);
- передача имущества в аренду (на дату оформления хозяйственной операции);
- составление годовой бухгалтерской отчетности;
- кража, а также порча ценностей (сразу же при их обнаружении);
- стихийные бедствия, пожар, аварии, чрезвычайные ситуации (сразу после их окончания);
- ликвидация, реорганизация предприятия – и в других случаях, предусмотренных законодательством. Основанием для проведения инвентаризации являются Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» и Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49).

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

Инвентаризации подлежат все виды имущества и финансовых обязательств, а также имущество, не принадлежащее предприятию и учитывае-

мое за балансом. Инвентаризация осуществляется по каждому наименованию имущества в разрезе материально ответственных лиц.

В зависимости от признаков и причин, по которым проводится инвентаризация, различают ее виды, представленные на рисунке 23.

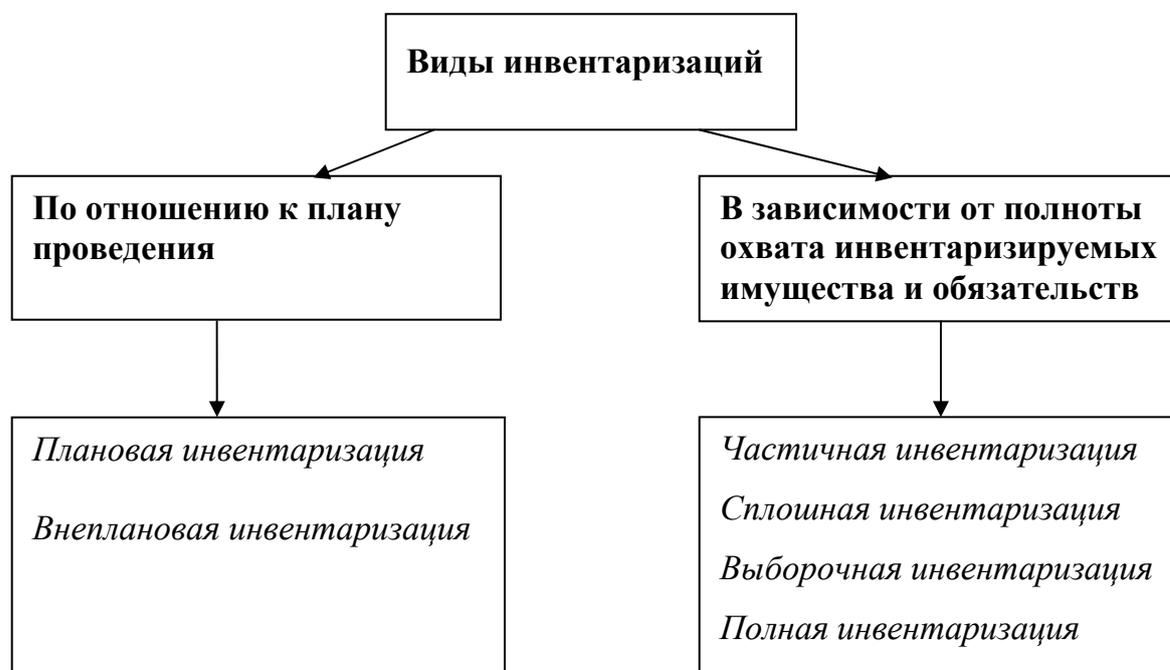


Рис. 23. Виды инвентаризаций

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

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

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

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

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

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

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

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

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

По окончании инвентаризации комиссия составляет протокол, отмечая в нем свои решения и предложения, который утверждается руководителем предприятия. Затем определяют порядок регулирования выявленных различия между данными инвентаризации и учета в соответствии с За-

коном РФ «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями о проведении инвентаризации.

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

Д-т сч. 10, 50, 43, 41 К-т сч. 99.

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

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

К-т сч. 10, 50, 43, 41.

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

Д-т сч. 20, 44 К-т сч. 10, 43, 41.

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

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

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

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

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

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

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

Д-т сч. 70 К-т сч. 73;

- внесение в кассу суммы недостачи материально ответственным лицом:

Д-т сч 50 К-т сч. 73.

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

5.6 Оценка имущественного комплекса в бухгалтерском учете и ее виды

Стоимостная оценка имущественного комплекса требует применения денежного измерителя для обобщения информации о разнородных объектах бухгалтерского учета. Реализуются эти возможности бухгалтерского учета при помощи оценки и калькуляции.

Оценка – это способ денежного (стоимостного) выражения активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

В зависимости от целей оценки имущественный комплекс оценивается по *рыночной и нерыночной стоимости*, т. е. стоимости, отличающейся от рыночной.

Рыночная стоимость есть расчетная величина, равная сумме, определенной при предполагаемом переходе имущества на дату оценки в результате коммерческой сделки между добровольным покупателем и добровольным продавцом после адекватного маркетинга; при этом предполагается, что каждая из сторон действовала компетентно, расчетливо и без принуждения.

Таким образом, рыночная стоимость – это та денежная величина, которую можно получить за объект продажи, оцененный на определенную

дату, если он будет продаваться на открытом рынке, при условии требований, указанных в определении рыночной стоимости.

Рыночная стоимость имущественного комплекса согласно стандартам оценочной деятельности основывается на использовании затратного метода, метода сравнения продаж и метода капитализированного дохода (дисконтированного наличного потока).

Затратный метод – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении затрат, необходимых для восстановления либо замещения объекта оценки, с учетом его износа.

Метод сравнения продаж – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на сравнении объекта оценки с аналогичными объектами, в отношении которых имеется информация о ценах сделок с ними, опирается на рыночные наблюдения, исходит из анализа рыночных оценок затрат и износа.

Метод капитализации дохода, или метод дисконтированного наличного потока, – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении ожидаемых доходов от объекта оценки.

Выбор метода оценки зависит от доступности информации, особенностей рынка и специфики самого оцениваемого объекта.

Нерыночная стоимость – оценка активов, базой стоимости которых является нерыночный аспект полезности объекта продажи, с использованием различных подходов, основанных на стоимости действующей организации, специальной стоимости, стоимости при вынужденной продаже, утилизационной стоимости, чистой стоимости реализации активов, амортизируемой стоимости, переоцениваемой стоимости, восстанавливаемой стоимости, справедливой (объективной) стоимости, инвестиционной стоимости, страховой стоимости, облагаемой стоимости, ликвидационной стоимости, восстановительной стоимости.

В целях принятия активов и пассивов к бухгалтерскому учету применяется порядок их оценки, закрепленный в статье 11 Закона «О бухгалтерском учете», где сказано, что оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в **текущем бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности** в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактиче-

ски произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

Фактическая стоимость обязательства – стоимость экономических выгод, полученных организацией взамен долгового обязательства в момент его возникновения, или сумма начислений, в результате которых образовалось обязательство.

Восстановительная стоимость погашения обязательства – переоцененная стоимость погашения ранее возникшего долгового обязательства в настоящий момент.

Возможная цена погашения обязательства – предполагаемая стоимость погашения долгового обязательства при нормальном ходе дел в настоящий момент.

Дисконтированная стоимость погашения обязательства – предполагаемая стоимость погашения долгового обязательства при нормальном ходе дел в будущем.

5.7 Калькуляция как способ группировки затрат, ее виды

Калькуляция как прием стоимостного измерения – это способ группировки затрат и определения себестоимости единицы произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретаемых материальных ценностей.

Калькуляция определяется необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, установления цены продукции, работ, услуг, контроля с целью выявления резервов ее снижения. Основа калькуляционных расчетов – правильное определение *калькуляционной единицы, калькуляционного периода* и выбор *объектов калькуляции*.

Калькуляционная единица используется для измерения изготовленной продукции и выполненного однородного объема работ.

Калькуляционные единицы могут быть:

- по характеру использования – натуральные, трудовые, стоимостные;

- по содержанию выполненных работ – видовые для отдельных видов работ, комплексные для расчета себестоимости совокупности работ;
- по целям – на уровне бизнес-единиц и всей организации;
- по отношению к смежным технологическим производствам и качеству производимой продукции – условно-натуральные единицы, базисно-натуральные.

Калькуляционной единицей могут выступать 1 ц, 1 т, 1000 шт., 100 условных единиц.

Калькуляционный период – период, за который исчисляется себестоимость, как правило, за месяц, а например, в сфере услуг (рестораны, бары, кафе) – за день.

Объект калькуляции – продукция определенной потребительной стоимости разной степени готовности.

По объектам калькуляции затраты группируют в разрезе статей затрат с учетом отраслевых особенностей. Так, организации, выпускающие промышленную продукцию, при составлении калькуляций используют следующие (типовые) статьи затрат:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;
- топливо и энергия на технологические цели;
- оплата труда производственных рабочих;
- начисление ЕСН;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы.

Весь процесс учета производственных затрат подразделяется на этапы:

- группировка затрат по объектам учета;
- распределение затрат по объектам калькуляции;

- определение себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Калькуляции позволяют:

- выявлять резервы снижения себестоимости;
- сравнивать фактические затраты с плановыми затратами аналогичных организаций;
- принимать оптимальные управленческие решения по использованию.

Калькуляции способствуют повышению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку они базируются наряду с потребительской стоимостью товара на общественно необходимых затратах на производство и продажу продукции, работ и услуг. Калькуляции помогают принять продуманные решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Особенно возросла роль калькуляций в рыночных условиях, когда каждому подразделению необходимо соизмерять свои затраты с доходами, а экономия производственных затрат становится основным источником увеличения доходов трудовых коллективов, а также повышения конкурентной способности организации.

В зависимости от своего назначения калькуляции подразделяются следующим образом.

По времени составления – плановые, нормативные, провизорные, фактические (отчетные).

Плановая калькуляция представляет собой расчет себестоимости производства конкретных видов продукции, работ, услуг. Она основана на плановых затратах и плановом выпуске продукции, работ, услуг. Плановая себестоимость используется для оценки выпуска продукции, работ, услуг в течение отчетного периода, а также для сравнения фактической себестоимости при анализе ее показателей с целью выявления резервов снижения затрат на производство.

Нормативная калькуляция представляет собой величину затрат, которую организация на момент расчета себестоимости может израсходовать на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов. Нормативная калькуляция используется при организации нормативного метода учета и управления издержками производства.

Провизорная калькуляция составляется для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности с целью принятия необходимых управленческих решений. В отдельных сезонных производствах составляют калькуляцию до совершения всего производственного цикла.

Фактическая (отчетная) калькуляция – это калькуляция, составляемая после совершения хозяйственных процессов, целью которой является проверка выполнения задания по себестоимости, а также оценка товарных запасов, незавершенного производства и установление реализационной цены на продукцию, работы, услуги.

По периодам времени, циклу производства, технологического периода, процесса – месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического периода или процесса.

По объему включаемых в себестоимость затрат калькуляции бывают производственной себестоимости, включающие в себя затраты, возникшие в сфере производства, и полной себестоимости, включающие в себя затраты, возникшие в сфере производства и обращения.

Калькуляции полной себестоимости отличаются от калькуляций производственной себестоимости на величину затрат, связанных с продажей продукции, работ, услуг.

Учет по полной себестоимости широко распространен в отечественной практике и имеет важное значение при определении финансового результата организации, исчисления налоговых платежей, для оценки перспектив в развитии производства.

Система учета по полной себестоимости имеет ряд достоинств:

- соответствие действующим в Российской Федерации нормативным актам по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

Существенными недостатками такой калькуляции являются:

- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции);
- утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов;

- капитализация постоянных накладных расходов в запасах готовой продукции на складе, когда спрос на продукцию уменьшается;

- отсутствие в плановой калькуляции себестоимости заранее предусмотренного риска получения убытков.

Калькуляция применяется для стоимостного измерения затрат на всех стадиях кругооборота: на первой – определяется себестоимость заготавливаемых предметов труда; на второй – рассчитывается производственная себестоимость продукции, работ, услуг; на третьей – исчисляется полная фактическая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг.

5.8 Контрольные вопросы

1. Что такое процесс первичного наблюдения?
2. Что такое документ?
3. Что такое реквизиты документа?
4. Как классифицируются документы?
5. Что понимается под документооборотом?
6. Что такое инвентаризация и каковы ее задачи?
7. Какими документами оформляется проведение инвентаризации?
8. Как отражаются в бухгалтерском учете результаты инвентаризации?
9. Что представляет собой оценка хозяйственных средств?
10. Какие виды оценок вы знаете?
11. Что представляет собой калькуляция?
12. Как подразделяются документы по назначению?
13. Как группируются бухгалтерские документы по способу обработки?
14. Назовите виды инвентаризации.
15. Назовите виды калькуляции.

ТЕМА 6. ОБОБЩЕНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

6.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: рассмотрение видов учетных регистров и техники записей в них, изучение способов выявления и исправления ошибок в учетных регистрах, ознакомление с формами бухгалтерского учета.

Учебные вопросы: учетные регистры, их сущность и назначение. Виды и формы учетных регистров. Способы и техника записей в учетных регистрах. Хронологическая и систематическая запись. Способы исправления записей в учетных регистрах. Сущность форм бухгалтерского учета. Формы бухгалтерского учета.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- учетные регистры, их классификацию;
- порядок ведения учетной регистрации при различных формах учета;
- способы исправления ошибок в учетных регистрах;
- формы бухгалтерского учета;

уметь:

- заполнять отдельные учетные регистры;
- знать различия между различными формами учета;
- исправлять ошибочные записи в регистрах бухгалтерского учета.

6.2 Учетные регистры и техника записей в них

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

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

Таким образом, учетные регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в обработанных первичных

документах, для отражения информации на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

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

Учетные регистры классифицируются по следующим признакам (рис. 24):

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

По способу составления учетные регистры предусматривают ручную обработку и автоматизированную.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Параметрические отчеты представляют собой формы таблиц, предусмотренных программными продуктами.

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

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

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

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

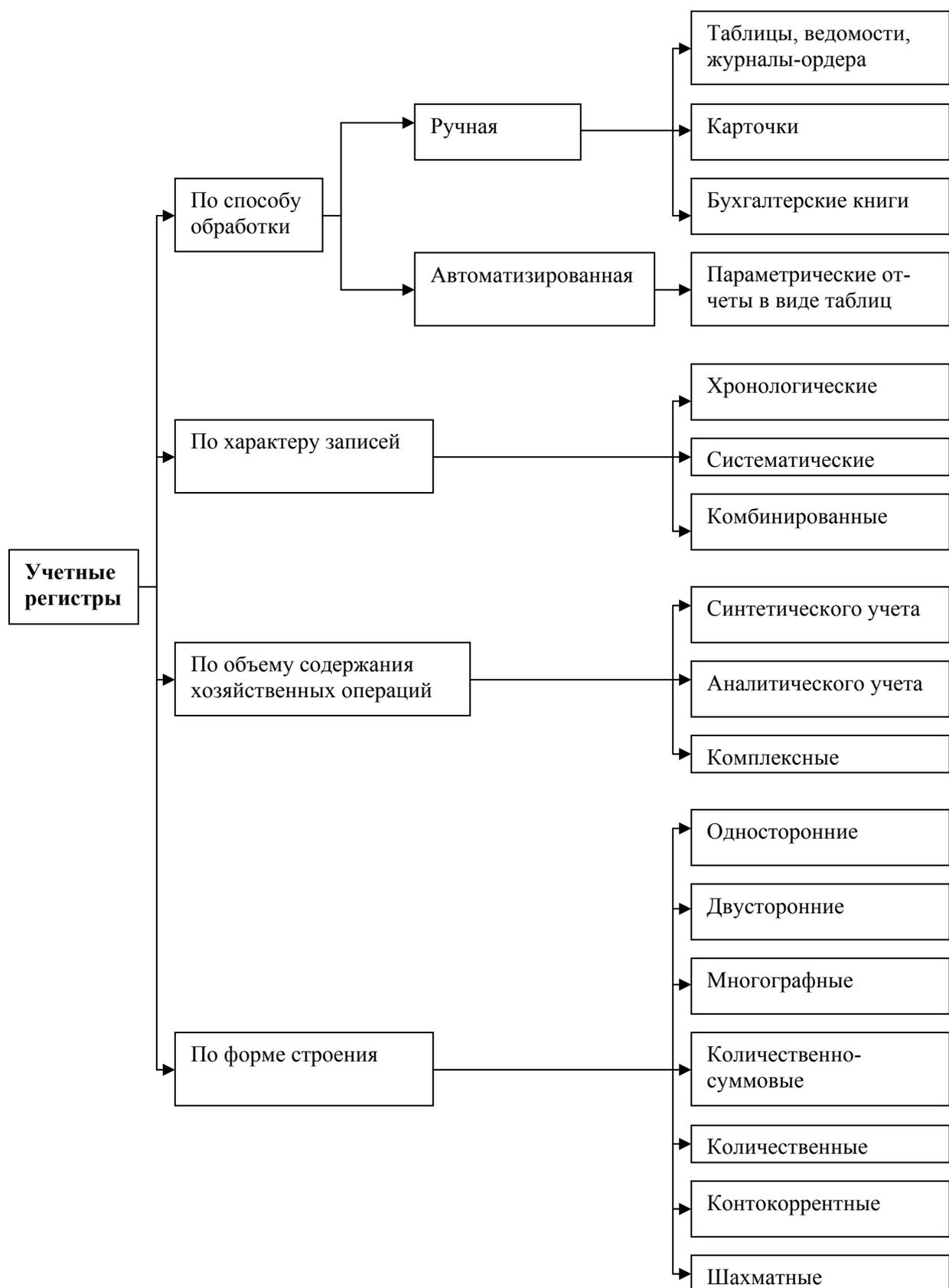


Рис. 24. Классификация регистров бухгалтерского учета

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.3 Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах

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

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется *сплошная проверка (пунктировка запи-*

сей). Она состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (V) для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие – нет.

Выборка – способ выявления ошибок при несовпадении итогов синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

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

После того как ошибки найдены, производят их исправление.

Если были допущены ошибки в регистрах, их исправляют следующими способами (рис. 25):

- корректировкой;
- дополнительными проводками;
- сторнировочными проводками.

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

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

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

Д-т сч. 20 «Основное производство»	5000 руб.
К-т сч. 10 «Материалы»	5000 руб.

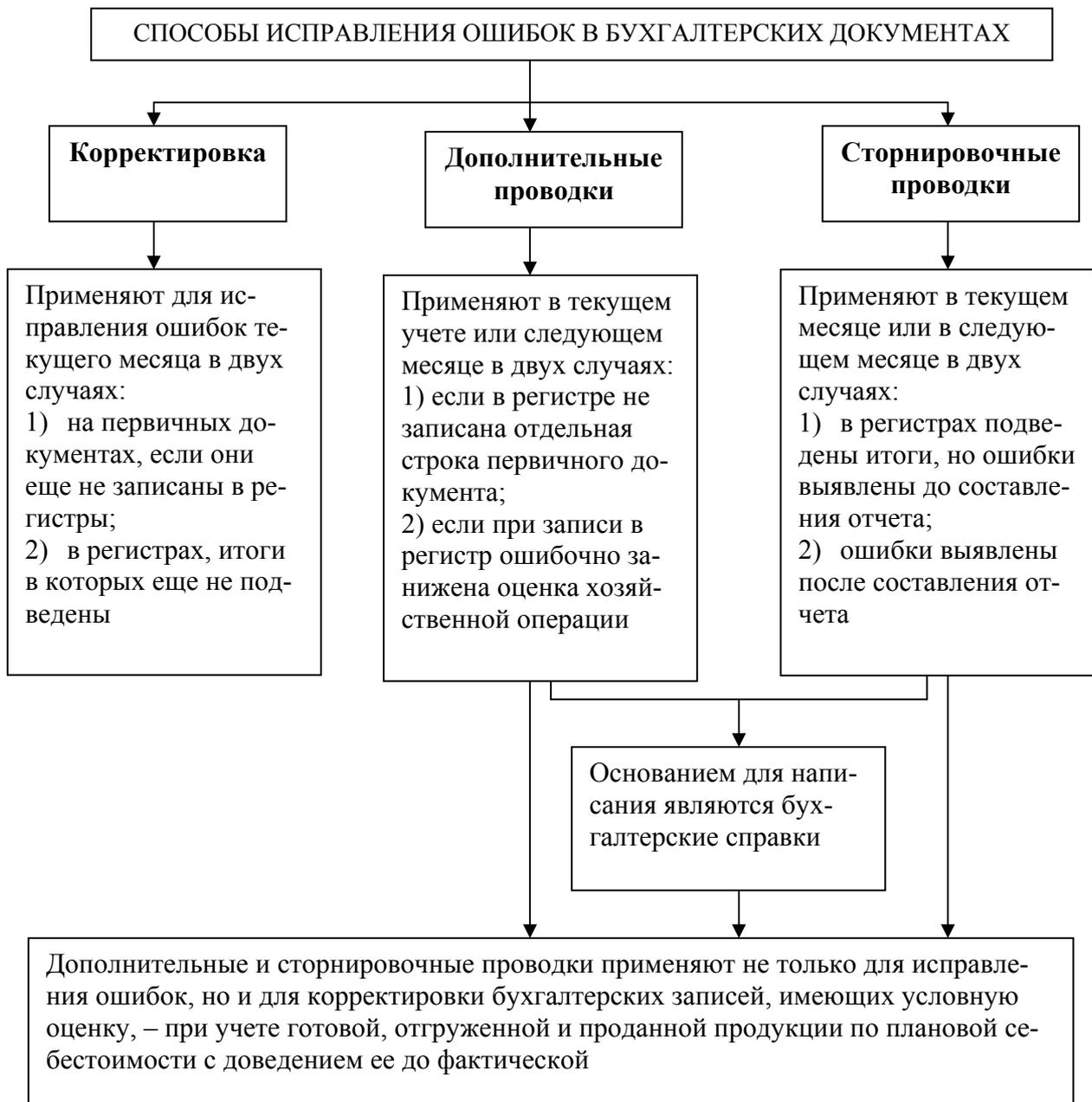


Рис. 25. Способы исправления ошибок

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

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

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

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

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

2. Для устранения ошибки делается сторнировочная запись

Д-т сч. 20 «Основное производство»

10 000 руб.

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

10 000 руб.

3. Правильная запись

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

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

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

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

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

1. Неправильная проводка:

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» 2500 руб.

К-т сч. 10 «Материалы» 2500 руб.

2. Обратная проводка:

Д-т сч. 10 «Материалы» 2500 руб.

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» 2500 руб.

3. Правильная проводка:

Д-т сч. 20 «Основное производство» 2500 руб.

К-т сч. 10 «Материалы» 2500 руб.

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

6.4 Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета определяется структурой учетных регистров, способом записи в них, последовательностью связи между документами и регистрами с целью группировки и обобщения бухгалтерской информации.

Организации имеют право самостоятельно выбрать форму бухгалтерского учета в соответствии со своей учетной политикой. Основными признаками, определяющими ту или иную форму учета, являются: виды применяемых регистров, взаимосвязь между ними; последовательность и способы записи в них; применение средств вычислительной техники.

В историческом развитии форм бухгалтерского учета прослеживается тенденция к неуклонному разделению учетного труда.

Все применяемые в настоящее время формы бухгалтерского учета возникли из староитальянской, или венецианской, школы. Хотя они существенно отличаются от своих предшественниц, назначение их одинаково – регистрация фактов предпринимательской деятельности, группировка однородных данных, их распределение одновременно по синтетическим и аналитическим счетам, подсчет оборотов и остатков на счетах, составление заключительного баланса и других форм отчетности.

Основными отличительными признаками, определяющими отдельные формы бухгалтерского учета, являются: внешний вид и строение учетных регистров. Формы бухгалтерского учета постоянно совершенствуются.

В настоящее время известны следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- упрощенная;
- Журнал-Главная;
- форма бухгалтерского учета с применением программных продуктов.

Мемориально-ордерная форма учета получила широкое распространение в 30-е годы XX в. (рис. 26).

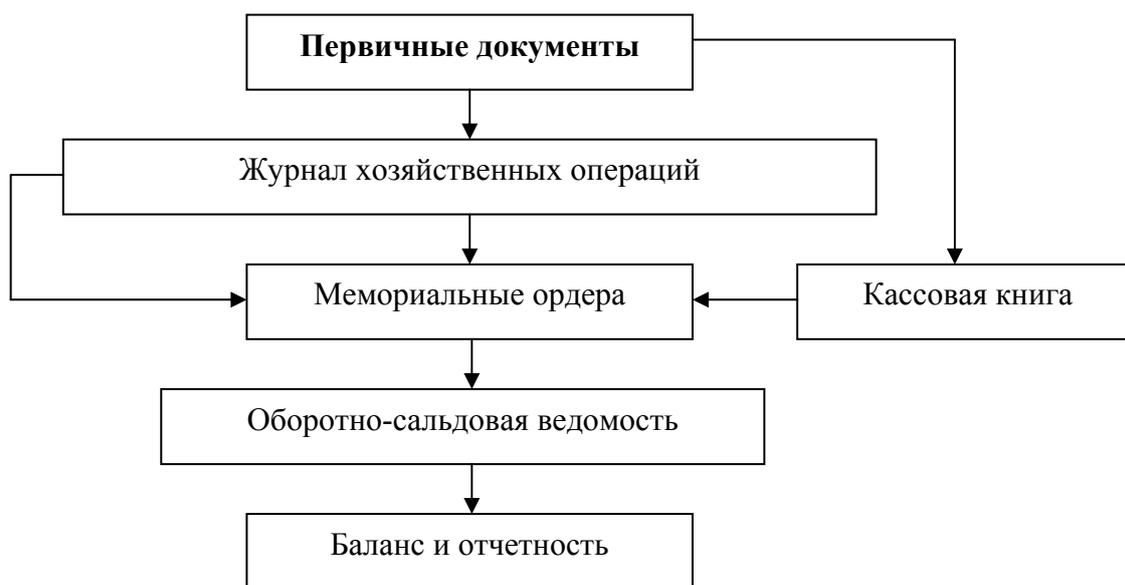


Рис. 26. Схема мемориально-ордерной формы учета

Сущность мемориально-ордерной формы учета заключается в том, что на основе первичных документов, отражающих хозяйственные операции, составляются мемориальные ордера. Эти первичные документы представляют собой указание, подписанное главным бухгалтером, о том, в какие синтетические и аналитические счета следует провести записи по хозяйственным операциям.

Мемориальный ордер может составляться на основании как основного документа, так и группы однородных документов. По мере составления мемориальные ордера регистрируются в регистре, который называется *регистрационным журналом*. На практике мемориальные ордера составляются по итогам однородных операций за месяц. За мемориальными ордерами, которые оформляют эти операции, заранее закрепляется постоянный номер. Все документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, прикрепляются к нему и гасятся путем наложения штампа. Итог регистрационного журнала за месяц используется для сравнения с итогом оборотов по синтетическим счетам оборотной ведомости для проверки полноты разности хозяйственных операций по синтетическим счетам.

После составления мемориальных ордеров и регистрации в регистрационном журнале хозяйственные операции отражаются на синтетических счетах.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме учета ведется параллельно синтетическому и независимо от него на основе документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. Регистрами аналитического учета являются карточки.

Правильность синтетического и аналитического учета проверяется путем сверки оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Достоинствами применения мемориально-ордерной формы учета являются наглядность, удобство применения в организациях с небольшим количеством учетной документации за текущий период. Недостатками являются раздельное ведение хронологических, синтетических и аналитических счетов, многократная запись одной и той же операции в разных регистрах.

Журнально-ордерная форма впервые описана в 1952 г. и завершает этап развития форм ручной регистрации хозяйственных операций. При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета хозяйственные операции записываются в журналах-ордерах и различного рода накопительных и группировочных ведомостях, построенных по шахматному принципу (рис. 27).

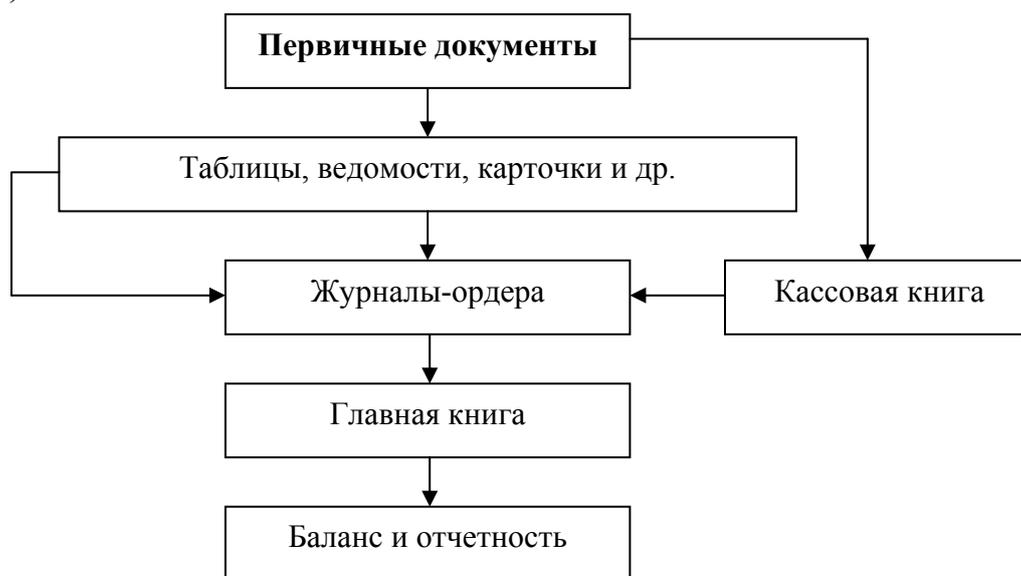


Рис. 27. Схема журнально-ордерной формы учета

По своему строению различают два вида журналов-ордеров:

- в первом отражаются операции по кредиту одного синтетического счета по каждому первичному документу или по итогам за день;
- во втором отражаются операции по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию, для каждого из которых отведен раздел.

Таким образом, в основу построения журналов-ордеров и накопительных, и группировочных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов фиксируются только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, на основании которой составляется бухгалтерская отчетность.

Преимущества журнально-ордерной формы учета:

- значительно сокращается объем учетной работы по сравнению с мемориально-ордерной формой учета;
- повышается оперативность и наглядность.

Упрощенная форма учета применяется в организациях малого бизнеса, к которым согласно Федеральному закону «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» относят коммерческие организации:

1) в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных, организаций, благотворительных и иных фондов не превышает 25%;

2) доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%;

3) средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

- а) в промышленности, строительстве и на транспорте – 100 человек;
- б) в сельском хозяйстве и научно-технической сфере – 60 человек;
- в) в оптовой торговле – 50 человек;
- г) в розничной торговле и бытовом обслуживании – 30 человек;

д) в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности – 50 человек.

Организация учета по упрощенной форме учета построена на основе сокращенного рабочего плана счетов и специальных регистров бухгалтерского учета или без использования последних.

Так, упрощенную форму учета можно вести:

- по простой форме бухгалтерского учета без использования учетных регистров;
- по упрощенной форме бухгалтерского учета с использованием учетных регистров.

При *простой форме бухгалтерского учета* все хозяйственные операции отражаются на счетах в Книге (журнале) учета хозяйственных операций. Данная книга построена аналогично и ведется так же, как и Журнал-Главная при форме учета Журнал-Главная.

Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием учетных регистров применяется в организациях малого бизнеса, если они занимаются разными видами деятельности с использованием журнала хозяйственных операций и шахматной ведомости (рис.28).

Журнал-Главная – это форма бухгалтерского учета, используемая в настоящее время в организациях малого бизнеса, которая считается:

- разновидностью упрощенных форм бухгалтерского учета при использовании только кассовой книги и основного регистра – Журнал-Главная книга;
- разновидностью мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета при использовании не только кассовой книги, основного регистра – Журнал-Главная книга, но и других вспомогательных регистров – аналитического учета, мемориальных ордеров, оборотных ведомостей, группировочных и накопительных ведомостей.



Рис. 28. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета для малых предприятий

Журнал-Главная – разновидность мемориально-ордерной формы (рис. 29).



Рис. 29. Схема формы бухгалтерского учета «Журнал-Главная»

В этой форме счетоводства все записи хозяйственных операций выделяют из ордеров и помещают в журнал, подобный журналу хозяйственных операций. С ним непосредственно стыкуются упрощенные мемориальные ордера.

Книга «Журнал-Главная» объединяет в себе хронологические и систематические записи. Хозяйственные операции записывают в Журнал-Главную по корреспондирующим счетам одной строкой непосредственно из первичных документов или мемориальных ордеров.

Данные первичных документов включаются во вспомогательные регистры карточки и другие документы или сразу вносятся в Журнал-

Главную в виде записей хозяйственных операций с оформлением бухгалтерских проводок и разноской по счетам.

Сведения из первичных документов, связанных с кассой, включаются в кассовую книгу. Вся обработка проводится в Журнале-Главной, где сосредотачиваются все данные о хозяйственных операциях, все проводки, а также сальдо начальные, обороты и сальдо конечные по всем счетам.

Достоинства этой формы учета – простота в применении, наглядность записей синтетического учета, а единственный ее недостаток – громоздкость.

Форма бухгалтерского учета с применением программных продуктов позволяет выйти на более высокий уровень организации бухгалтерского учета (рис. 30).

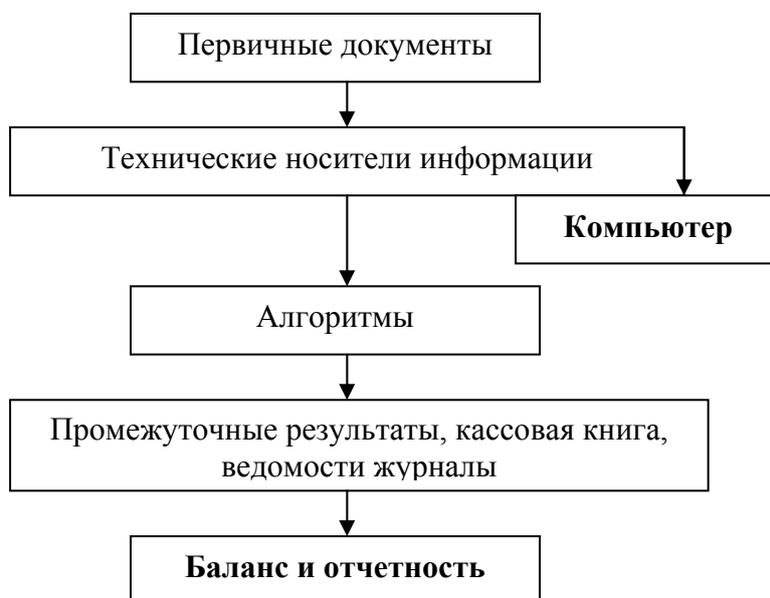


Рис. 30. Схема формы бухгалтерского учета с применением программных продуктов

В настоящее время все, разработанные компьютерные программы можно отнести к четырем видам:

- 1) системные;
- 2) прикладные;
- 3) инструментальные;
- 4) комбинированные.

Остановимся на двух первых видах компьютерных программ.

Системные программы носят универсальный характер и предназначены для решения многих вспомогательных и управленческих задач. Они обеспечивают гарантированную работу прикладных программ. Среди них особое место занимают операционные системы, которые осуществляют режим диалога с пользователем, управление компьютером и его ресурсами, а также подключают к работе прикладные программы. С бухгалтерскими программами работают операционные системы MS DOS, Windows 95, Windows NT, OS/2, UNIX, Windows 98, Windows 2000 и Windows NT.

Прикладные программы в свою очередь подразделяются на 6 классов:

- 1) мини-бухгалтерия;
- 2) интегрированная система бухгалтерского учета;
- 3) инструментальная система (конструктор);
- 4) комплекс автоматизированных рабочих мест (АРМ);
- 5) программы для ведения отдельных участков учета;
- 6) заказные системы.

Выделяют следующие виды программных продуктов, основанные на названных классах:

- 1С: Бухгалтерия;
- Инфо-Бухгалтер;
- БЭСТ;
- Галактика;
- Инфософт;
- Парус;
- Турбо Бухгалтер;
- Финансы без проблем.

Все имеющиеся компьютерные бухгалтерские программы работают с тем или иным видом журнала регистрации фактов предпринимательской деятельности по традиционной схеме: первичные документы – журнал регистрации фактов предпринимательской деятельности – системные отчеты (учетные регистры) – бухгалтерская отчетность. Формирование журнала регистрации фактов предпринимательской деятельности в разных программах осуществляется в следующих вариантах:

- когда его составление бухгалтер полностью берет на себя;

• когда используется целый ряд вспомогательных и справочных данных, вплоть до автоматического написания отдельных блоков, что позволяет реализовать способности пользователей разной квалификации и опыта.

6.5 Контрольные вопросы

1. Что такое учетные регистры?
2. Как и по каким признакам классифицируются учетные регистры?
3. Какие существуют способы записей в учетные регистры?
4. Какие способы исправления ошибок в учетных регистрах применяются в бухгалтерском учете?
5. Что представляет собой форма бухгалтерского учета?
6. Сущность упрощенной формы учета.
7. Сущность мемориально-ордерной формы учета.
8. Сущность журнально-ордерной формы учета.
9. Сущность автоматизированной формы учета.
10. Сущность формы учета Журнал-главная.
11. Как классифицируют учетные регистры по форме построения?
12. Как классифицируют учетные регистры по характеру записей?
13. Как классифицируют учетные регистры по способу обработки?
14. Что представляют собой сторнировочные проводки?
15. Объясните сущность корректурного способа исправления ошибок.

ТЕМА 7. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

7.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: изучение сущности, значения и содержания бухгалтерской отчетности.

Учебные вопросы: сущность отчетности и ее значение для управления организацией. Состав отчетности и предъявляемые к ней требования. Качественные характеристики бухгалтерской отчетности и принципы ее составления.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- сущность и значение бухгалтерской отчетности;
- виды и основные показатели бухгалтерской отчетности;
- качественные характеристики бухгалтерской отчетности;
- принципы составления отчетности;

уметь:

- составить упрощенные формы отчетности;
- составить бухгалтерский баланс.

7.2 Понятие и виды отчетности

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

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

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

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков (рис. 31).

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

Отчетность по видам подразделяется:

1) **Статистическая отчетность** представляет собой систему количественных и качественных показателей, характеризующих работу ор-

ганизации за определенный период времени. С ее помощью осуществляется контроль за объемом и качеством произведенной продукции, за движением производственных, финансовых и трудовых показателей.

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

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

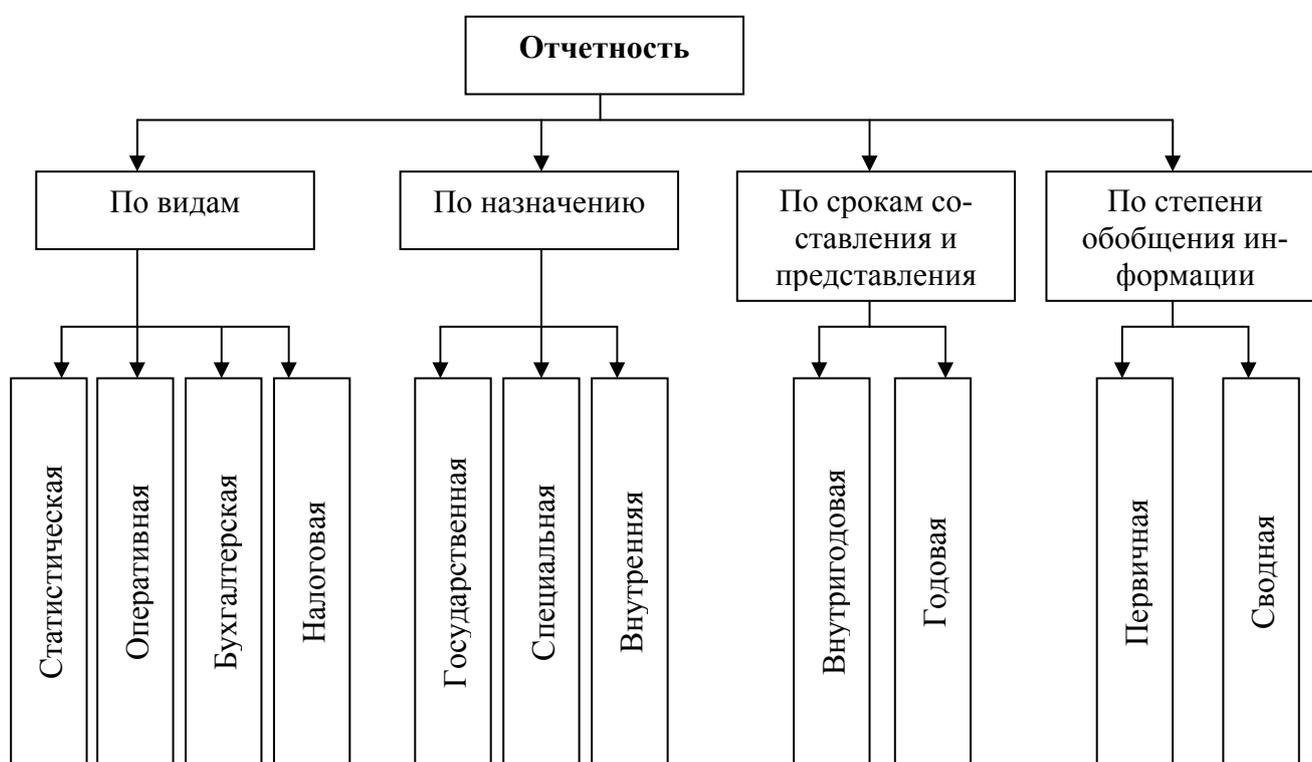


Рис. 31. Классификация отчетности

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

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

По назначению отчетность подразделяется:

1) **Государственная отчетность** содержит круг показателей, характеризующих наиболее важные стороны деятельности организации.

2) **Специальная отчетность** включает совокупность определенных показателей. Так, хозяйственные органы составляют отчетность об отчислениях на социальное страхование и обеспечение и расходах за счет этих отчислений, декларацию о налоге на имущество и др.

3) **Внутренняя отчетность** содержит данные, необходимые для повседневного оперативного руководства производственно-финансовой деятельностью организации. Например, отчеты о работе цехов, сведения о ходе производства и т. д.

По срокам составления и представления:

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

В состав промежуточной отчетности включают:

- бухгалтерский баланс (форма №1). В балансе содержится совокупность показателей, характеризующих имущество хозяйствующего субъекта и источники его формирования на отчетную дату;

- отчет о прибылях и убытках (форма №2). В этом отчете содержится информация, раскрывающая формирование финансовых результатов работы организации.

В состав промежуточной отчетности могут включаться и другие отчетные формы.

Годовая отчетность характеризует итоговые результаты работы хозяйствующего субъекта.

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

- отчет о движении капитала (форма №3). В этом отчете содержится информация о величине и изменениях собственного капитала и средств целевого финансирования;

- отчет о движении денежных средств (форма №4) включает показатели об остатках, поступлении и расходовании денежных средств;

- приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) раскрывает информацию, содержащуюся в бухгалтерском балансе;

- пояснительную записку к годовому отчету. В ней раскрываются учетная политика и данные об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта;

- формы специализированной отчетности, характеризующие особенности деятельности организации;

- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

По степени обобщения информации:

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

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

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

7.3 Качественные характеристики бухгалтерской отчетности и принципы ее составления

Качественные характеристики бухгалтерской отчетности в российской системе учета и отчетности трактуются как требования, предъявляе-

мые к бухгалтерской отчетности, к которым относятся: понятность, уместность, достоверность, или надежность, сопоставимость и нейтральность информации.

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

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

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

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

- правдивое представление, которое достигается документированием всех операций;

- преобладание сущности над формой, которое предполагает отражение фактов предпринимательской деятельности, исходя из правовой формы и экономического содержания;

- нейтральность, что предполагает отсутствие пристрастных оценок, нацеленных на оказание влияния на какую-либо категорию пользователей;

- осмотрительность, что заключается в большей готовности к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

- полнота, что предполагает отсутствие пропусков информации, которые могут дезориентировать пользователя.

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

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

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

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

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

7.4 Содержание бухгалтерской отчетности

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» устанавливается обязательный состав бухгалтерской отчетности организаций, согласно ко-

тому она, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из следующих форм:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- д) пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

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

Основной формой бухгалтерской отчетности является **форма 1 «Бухгалтерский баланс»** (ПРИЛОЖЕНИЕ 1).

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

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

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

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

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

Важнейшим показателем, характеризующим работу хозяйственного органа, являются прибыли и убытки. Данные о порядке формирования финансового результата работы содержатся в **форме №2 «Отчет о прибылях и убытках»** (ПРИЛОЖЕНИЕ 3) Совокупный финансовый результат (прибыль или убыток) включает:

- прибыли и убытки от продажи продукции (работ, услуг). Они определяются как разница между выручкой от продажи товаров (работ и услуг) (за минусом НДС и акцизов и др.) и себестоимостью проданных товаров (работ и услуг);

- операционные доходы и расходы. В состав операционных доходов включаются поступления: от предоставления за плату во временное пользование активов; от участия в уставных капиталах других организаций; прибыль от совместной деятельности; от продажи основных средств и других активов и др. К операционным относят расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов, участием в уставных капиталах других организаций, по продаже основных средств, проценты, уплаченные за пользование кредитами и займами;

- доходы и расходы по внереализационным операциям. В состав внереализационных доходов и расходов включаются штрафы, пени, неустойки, полученные и уплаченные за нарушение договорных обязательств; стоимость полученных (переданных) активов безвозмездно по договору дарения; прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы кредиторской (депонентской) задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы;

- чрезвычайные доходы и расходы (страховые возмещения, стоимость ценностей, остающихся после списания непригодных к восстановлению активов, расходы, возникающие в связи с устранением последствий стихийных бедствий).

В отчете о прибылях и убытках все данные приводятся в сравнении с предыдущим годом, что позволяет анализировать их в динамике.

Показатели о состоянии и изменении капитала хозяйствующего субъекта содержатся в **форме №3 «Отчет об изменении капитала» (ПРИЛОЖЕНИЕ 4)**. В отчете приводятся данные о начальном и конечном остатках капитала, его увеличении и уменьшении.

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

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

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

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

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

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

Наличие и движение (поступление и расходование) денежных средств представлены в **форме №4 «Отчет о движении денежных средств»** (ПРИЛОЖЕНИЕ 5) по видам деятельности.

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

- текущая, под которой понимается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т. е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.;

- инвестиционная – деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.);

- финансовая – деятельность организации, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление другими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.).

Детализация ряда показателей бухгалтерского баланса, характеризующих качественную работу организации, приводится в форме №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» (ПРИЛОЖЕНИЕ 6). Вся информация, содержащаяся в этом отчете, позволяет проследить состояние и движение заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества, финансовых вложений и др.

В форме №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» некоммерческие организации представляют информацию по основной

деятельности об остатках средств, поступивших в виде добровольных пожертвований, членских взносов, и т. д., данные о поступлении указанных средств за отчетный период и остатках их на конец отчетного года.

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

7.5 Контрольные вопросы

1. Что представляет собой отчетность?
2. Что является основанием составления отчетности?
3. Какие виды отчетности вы знаете?
4. Назовите состав отчетности.
5. Какие показатели содержит отчетность?
6. Как и по каким признакам классифицируется отчетность?
7. Какие требования предъявляются к отчетности?
8. Назовите основные нормативные акты, регулирующие порядок ведения и составления бухгалтерской отчетности.
9. Назовите периодичность и сроки предоставления финансовой отчетности организации.
10. Что понимается под достоверностью отчетности?
11. Что понимается под сводной отчетностью?
12. Что понимается под нейтральностью отчетности?
13. Что понимается под полнотой бухгалтерской отчетности?
14. Какая информация содержится в форме №3?
15. Какая информация содержится в форме №2?

ТЕМА 8. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1 Методические рекомендации по изучению темы

Цель: изучение основ организации, принципов организации бухгалтерской работы на предприятии.

Учебные вопросы: принципы построения бухгалтерского учета. Роль учетной политики в развитии организации. Организационная структура бухгалтерии.

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- принципы организации бухгалтерского учета на предприятии;
- основные требования к формированию учетной политики предприятия;
- нормативные акты, регламентирующие формирование учетной политики на предприятии;

• структуру организации бухгалтерии на предприятии;

уметь:

- сформировать учетную политику предприятия;

владеть навыками:

- организовывать структуру бухгалтерии на предприятии.

8.2 Принципы построения бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимается совокупность условий построения учетного процесса с целью получения своевременной и достоверной информации о ходе и результатах хозяйственной деятельности и контроля за рациональным использованием всех ресурсов хозяйствующего субъекта (рис. 32).



Рис. 32. Условия построения бухгалтерского учета в Российской Федерации

Государственное регулирование бухгалтерского учета осуществляется Правительством РФ, Министерством финансов РФ и другими ведомствами. Оно заключается в разработке общих принципов организации и ведения бухгалтерского учета, состава, содержания отчетности организаций, ведущих бухгалтерский учет.

Широкие права, предоставленные хозяйствующим субъектам в вопросах методики, методологии и организации бухгалтерского учета, дают возможность выбирать (в пределах предоставленных прав) наиболее соответствующие особенностям организации методы ведения учета, способы оценки имущества, распределение расходов и др.

Постоянно повышаются *роль и значение* бухгалтерского учета в информационном обеспечении как внешних, так и внутренних пользователей в контроле за рациональным использованием ресурсов.

Принцип *аналитичности информации* позволяет выявить влияние разных факторов на показатели хозяйственной деятельности.

Динамичность организации бухгалтерского учета делает его гибким и приспособленным к резко изменяющимся условиям работы. Она направлена на совершенствование как методов и техники учета, так и организации труда работников учета.

Применение *общих принципов управления* в бухгалтерском учете (системный подход, экономико-математические методы и т. д.) значительно расширяет исследовательский аппарат бухгалтерского учета, позволяет точно и быстро изучать процессы, происходящие в хозяйствующем субъекте.

Информация, получаемая в системе бухгалтерского учета, используется различными группами пользователей (внутренним и внешним).

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, является полезной для заинтересованных пользователей, если она *уместна, надежна и сравнима*. Уместной считается информация, если ее отсутствие или наличие оказывает (способно оказать) влияние на принятие управленческих решений или способно изменить ранее сделанные выводы.

На уместность оказывают влияние содержание и существенность информации. Существенной является информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.

Надежной признается информация, не содержащая существенных ошибок и объективно отражающая факты хозяйственной деятельности. Информация должна быть нейтральной.

Пользователи должны иметь возможность сравнивать (сопоставлять) информацию о деятельности разных организаций. Сравнимость показателей обеспечивается знаниями об их учетной политике.

В зависимости от интересов различных групп пользователей информацией бухгалтерский учет можно представить в виде двух взаимосвязанных частей: финансового и управленческого.

Финансовый учет – это часть бухгалтерского учета, осуществляемого с целью получения информации, необходимой для внешних пользователей. Он строго регламентирован и подчиняется установленным положениям (стандартам).

Управленческий учет – это учет внутри организации, необходимый для управления объектами учета внутри хозяйствующего субъекта. Он также осуществляется на основе принятых положений (норм, стандартов). Однако они учитывают специфику технологии, организации производства хозяйствующего субъекта, поэтому так жестко, как финансовый учет, не регламентируются.

Бухгалтерский учет базируется на ряде принципов.

Принципы бухгалтерского учета – *универсальные положения*, применяемые для решения практических задач. Они носят общий характер и являются основой построения *концепции бухгалтерского учета*. В настоящее время в отечественном бухгалтерском учете используются общепринятые в мировой практике принципы ведения учета.

Применяемые в международной практике ведения учета принципы можно разделить на две группы.

Первая группа – базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться. Такие базовые принципы принято называть *допущениями*. К ним относят:

- *имущественную обособленность хозяйствующего субъекта* (принцип хозяйственной единицы). Каждая организация рассматривается в бухгалтерском учете в качестве обособленной хозяйственной единицы. Имущество и обязательства хозяйствующего субъекта существуют обособленно от имущества и обязательств ее собственников;

- *непрерывность деятельности.* Данное допущение исходит из того, что хозяйствующий субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Предполагается, что у организации отсутствуют намерения и необходимость существенно сокращать или ликвидировать свою деятельность, изменять ее характер. Данное предположение важно, с одной стороны, для выбора способов оценки имущества, а с другой – для кредиторов. Они могут быть уверены, что обязательства организации будут погашаться в установленном порядке;

- *приоритет содержания над формой.* Это допущение базируется на том, что факты хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете должны отражаться не только исходя из правовой формы, но и из экономического содержания и условий хозяйствования;

- *непротиворечивость.* Данное допущение предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число месяца, а также показателей отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Вторая группа принципов – это **основные принципы**, означающие, что будут соблюдаться принятые правила организации и ведения бухгалтерского учета, их принято называть *требованиями*. К ним можно отнести требования:

- *полноты.* В бухгалтерском учете должны отражаться все хозяйственные операции без всякого изъятия;

- *осмотрительности.* Этот принцип означает, что в бухгалтерском учете должны с большей готовностью быть отражены расхода (потери) и пассив, чем доходы, и активы; не допускается создания скрытых резервов;

- *последовательности применения учетной политики.* Данное требование означает, что выбранная учетная политика должна применяться в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта последовательно от одного отчетного периода к другому. Это позволит получать сравнимые отчетные показатели;

- *временной определенности фактов хозяйственной деятельности.* Это требование предполагает, что осуществленные хозяйственные операции следует относить к тому отчетному периоду, в котором они были

произведены, не связывая со временем поступления или выплаты денежных средств по данным операциям;

- *рациональности*. Она заключается в экономном и эффективном ведении бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности и величины организации.

8.3 Учетная политика организации

В условиях рыночной экономики предприятия получили самостоятельность в вопросах организации учета, отражения хозяйственных операций на счетах и в расчетах экономических показателей. Однако бухгалтерский учет должен основываться на определенных правилах в рамках общих принципов, утвержденных законодательными актами страны. Выбранные правила и принципы ведения бухгалтерского учета организации должны быть закреплены документально, т. е. необходимо оформление учетной политики.

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» под **учетной политикой** организации понимается «совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности».

Международные и принятые за последнее время отечественные стандарты формирования учетной политики организации предусматривают совокупность принципов и правил организации и технической основы реализации его способов (методов). Поэтому *учетная политика представляет собой совокупность принципов и правил (вариантов) организации и технологии реализации способов (методов) бухгалтерского учета в организации с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее предпринимательской деятельности.*

В Законе о бухгалтерском учете закреплены основные элементы учетной политики, к числу которых относятся:

- определение рабочего плана счетов, который разрабатывается на основе утвержденного в централизованном порядке Плана счетов бухгалтерского учета. При этом можно выбирать необходимые для работы счета

и вводить новые дополнительные синтетические счета, используя свободные коды. Соответственно подготавливается и система субсчетов;

- выбор формы бухгалтерского учета, перечень применяемых учетных регистров, их построение;
- вариант организации структуры бухгалтерии, что позволяет выделить на отдельный баланс бизнес-единицы;
- определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля, разработанная исходя из специфики организации, ее построения и ряда других показателей.

Учетная политика должна быть ориентирована на выбор и исполнение таких правил (вариантов), которые являются обязательными и обеспечивают:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности – принцип полноты информации;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов, – принцип осмотрительности;
- отражение в бухгалтерском учете фактов предпринимательской деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из их экономического содержания и условий хозяйствования – принцип приоритета содержания перед формой.

При формировании учетной политики также необходимо исходить из определенных допущений. Они считаются общепризнанными, так как нашли свое отражение как в международных, так и в национальных стандартах учета. В России таковыми считаются: имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации решением совета директоров и подлежит раскрытию в пояснительной записке к годовому отчету организации.

На протяжении года организация должна строго следовать принятой учетной политике.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом издания приказа об организации соответствующей формы учетной политики.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- принятия новых законодательных актов и пересмотра существующих, которые влияют на постановку бухгалтерского учета;
- реорганизации, смены собственников, коренных изменений в технологии выпуска продукции и номенклатуры производства.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованными, оформляются в установленном порядке и вводятся с 1 января года, следующего за годом их утверждения.

8.4 Организационная структура бухгалтерии

Согласно Закону о бухгалтерском учете ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации и другие ответственные за организацию бухгалтерского учета лица, которые в зависимости от объема учетной работы могут:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Случаи, предусмотренные в подпунктах «б», «в» и «г», рекомендуется применять в организациях, относящихся по законодательству Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства.

Целесообразная организация бухгалтерского учета основана:

- на организационно-правовой форме юридического лица, законоположений, инструкций и других регламентирующих документов учета и отчетности;

- на установлении наиболее рациональных взаимоотношений производственных участков с бухгалтерией;

- на определении объема бухгалтерской информации;

- на рациональном распределении функциональных обязанностей между персоналом учетного аппарата.

Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации, и ее количественный состав зависит от размеров организации, видов предпринимательской деятельности, организации и технологии производства, наличия структурных подразделений и их территориального расположения, квалификации персонала бухгалтерии.

В современных условиях сложились три основных типа организации структуры бухгалтерии: *линейная* (иерархическая), *вертикальная* (линейно-штабная) и *комбинированная* (функциональная).

При **линейной структуре** работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Данная структура предусматривает *централизацию бухгалтерского учета*, которая предполагает обобщение учетных данных в главной бухгалтерии, что позволяет рационально организовать труд персонала бухгалтерии. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших организациях (рис. 33).



Рис. 33. Схема линейной структуры бухгалтерии с централизованной организацией учета

При **вертикальной структуре** в бухгалтерии создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Персонал бухгалтерии подчиняется непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Данная модель

структуры бухгалтерии применяется в средних и крупных организациях (рис. 34).

При *комбинированной структуре* специальные структурные подразделения бухгалтерии (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений бухгалтерий в пределах установленной компетентности. Такая структура аппарата бухгалтерии применяется в холдинговых компаниях, в которых созданы центры ответственности на базе организации внутрихозяйственной кооперации, аренды (рис.35).

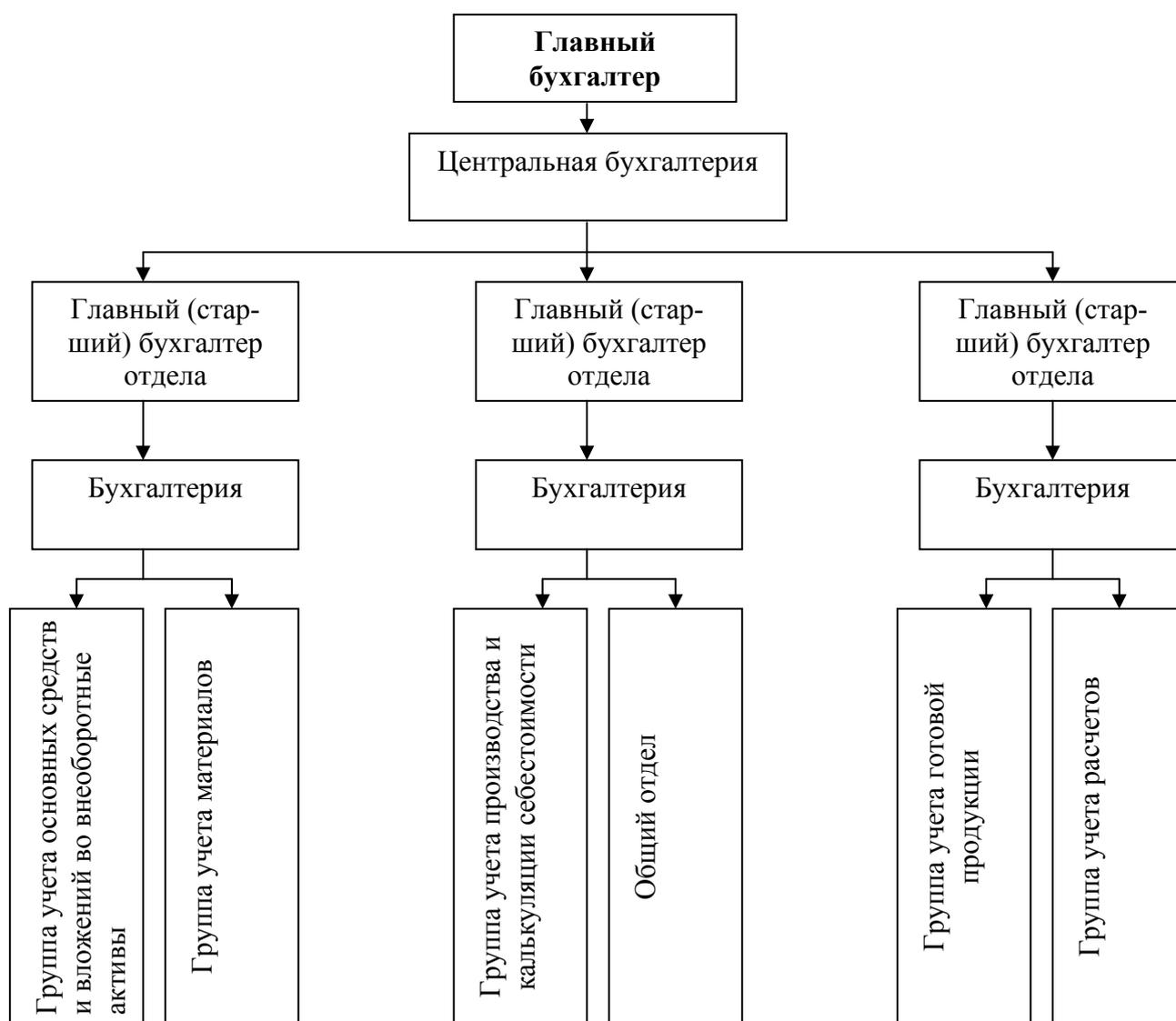


Рис. 34. Схема вертикальной структуры бухгалтерии



Рис. 35. Схема комбинированной структуры бухгалтерии с децентрализованной организацией учета

Данная схема предполагает *децентрализацию бухгалтерского учета*, которая состоит в том, что в отдельных бизнес-единицах не только оформляются первичные документы, но и ведется синтетический и аналитический учет, составляются бухгалтерские балансы и отчеты, которые сдаются в главную бухгалтерию. Персонал главной бухгалтерии осуществляет контроль за работой бухгалтерии бизнес-единиц холдинга.

Таким образом, децентрализация учета используется там, где она неизбежна в силу территориальной или оперативно-управленческой обособленности подразделений и служб организации.

Таким образом, организация выбирает варианты ведения бухгалтерского учета, принимая во внимание специфические особенности деятельности организации и других влияющих факторов, а также самостоятельно разрабатывает систему организационную структуру бухгалтерии.

8.5 Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте организационные основы бухгалтерского учета.
2. Что понимается под учетной политикой?
3. Что представляют собой принципы организации бухгалтерского учета на предприятии?

4. Какой нормативный документ регулирует порядок разработки учетной политики организации?
5. Какие структурные элементы включает учетная политика?
6. Какие нормативные документы определяют методологические основы и порядок ведения бухгалтерского учета на предприятии?
7. Какие структуры организации работы бухгалтерии вы знаете?
8. В чем особенность вертикальной структуры организации бухгалтерии?
9. В чем особенность линейной структуры бухгалтерии с централизованной организацией учета?
10. В чем особенность комбинированной структуры бухгалтерии с децентрализованной организацией учета?
11. Перечислите условия построения бухгалтерского учета в Российской Федерации.
12. Что представляют собой базовые принципы организации бухгалтерского учета?
13. Что представляют собой основные принципы организации бухгалтерского учета?
14. Какая структура бухгалтерии применяется в средних и крупных организациях?
15. Какая структура бухгалтерии применяется в холдинговых компаниях?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в России, возникновение новых форм предпринимательской деятельности привели к резкому росту числа хозяйствующих субъектов. Выросли и потребность в специалистах в области бухгалтерского учета, и интерес к данной профессии.

Учебное пособие написано в соответствии с программой курса «Теория бухгалтерского учета» для студентов, обучающихся по экономическим специальностям.

Пособие включает основу бухгалтерского учета, базу для понимания как бухгалтерского учета (финансового и управленческого), так и многих других смежных или примыкающих к нему дисциплин, основу организации всей системы бухгалтерского учета.

Изучение основ бухгалтерского учета необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его места в системе управления экономической организации, что позволит уяснить основные экономические учетные категории, используемые в практической деятельности.

Цель настоящей работы – помочь обучающимся в изучении бухгалтерского учета.

Владение основами и особенностями теории и практики современного российского бизнеса, умение ориентироваться в сложном и зачастую противоречивом законодательстве является принципиально важным для эффективной и качественной работы будущих экономистов, а также всех тех, кто занят в сфере предпринимательства.

Мы надеемся, что данное учебное пособие помогло Вам понять и изучить предмет «Бухгалтерский учет».

ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

Актив баланса 29

Балансовое обобщение 25

Бухгалтерский баланс 28, 30, 31, 32, 40, 70, 77, 78

Бухгалтерская отчетность 56, 60, 70, 73, 75

Бухгалтерский учет 5, 9, 10, 25, 36, 43, 56, 77, 81

Бухгалтерская отчетность 25

Валюта баланса 30

Внутренние пользователи 15, 16

Внешние пользователи 15

Двойная запись 25, 36

Денежные средства 20, 30, 43

Дебет 37, 39

Документ 45, 46, 48, 67, 68, 70

Документооборот 49

Документация 24, 46

Дополнительная проводка 65

Информация 15, 60

Инвентаризация 24, 52, 53

Калькуляция 25, 57

Кредит 37, 39

Корректировка 65

Метод бухгалтерского учета 24

Натуральные измерители 25, 26

Налоговый учет 10

Нематериальные активы 18, 19, 29

Обмен 7

Объектами учета 8, 17, 18, 25

Оперативный учет 8, 9

Основные средства 19, 30

Оценка 25, 55

Пассив баланса 29

Первичное наблюдение 45, 46

План счетов 42, 43

Потребление 7

Производство 7

Предметом бухгалтерского учета 18

Распределение 7

Сальдо 37, 39

Сторнировочная запись 65

Статистический учет 9

Субсчета 40

Счета 25, 36, 37, 39, 40, 43

Управленческий учет 10, 82

Условно-натуральные измерители 25, 26

Учетные регистры 60, 62, 64

Учетная политика 84

Финансовый учет 10, 82

Хозяйственный учет 7, 9

ГЛОССАРИЙ

Авансовый отчет – документ типовой формы, составленный и представляемый подотчетными лицами.

Авизо – официальное извещение одной организации другой об изменениях в состоянии взаимных расчетов или расчетов с третьими лицами. Авизо бывают почтовыми или телеграфными.

Аккредитив – обязательство банка произвести по просьбе и в соответствии с указаниями покупателя платеж поставщику.

Актив бухгалтерского баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой отражается наличие имущества по составу и размещению в денежной оценке.

Акция – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя (акционера) на получение прибыли в виде дивидендов и на участие в управлении делами акционерного общества.

Акцепт – согласие на оплату денежных и товарных документов.

Акцизы – косвенные налоги, включаемые в цену товара и оплачиваемые покупателем.

Амортизация – постепенное изнашивание основных средств и перенесение их стоимости на произведенную продукцию.

Амортизационные отчисления – денежное выражение размера амортизации основных средств, включаемой в себестоимость продукции (работ, услуг).

Анализ – метод исследования, заключающийся в рассмотрении отдельных сторон, свойств, составных частей предмета анализа. В аудите целью анализа бухгалтерской отчетности экономического субъекта является предоставление возможности аудитору на основе аудиторских процедур констатировать, является ли такая бухгалтерская отчетность достоверной во всех существенных отношениях.

Анализ финансовой деятельности – разновидность финансового контроля, предполагающая детальное изучение периодической или годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью общей оценки результатов финансовой деятельности.

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых счетах, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующих деталь-

ную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Баланс бухгалтерский – источник информации, отражающий в денежном выражении состояние имущества организации по составу и размещению их источников формирования (собственные и заемные обязательства), составленный на отчетный период.

Банковская ссуда – сумма денежных средств, предоставляемая банком организации в порядке кредитования.

Брутто – масса товара вместе с упаковкой.

Бухгалтерские документы – письменное свидетельство на право совершения хозяйственных операций и доказательство действительного их совершения.

Бухгалтерская информация – своевременное, качественное получение сведений о хозяйственной деятельности организации для принятия взвешенных управленческих решений.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская проводка – указание записать одновременно сумму на дебет одного счета и кредит другого счета.

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменений, формирующихся путем непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Валюта – денежная единица, положенная в основу денежной системы страны (национальная валюта) или иностранного государства (иностранная валюта).

Валюта бухгалтерского баланса – итоги по активу и пассиву баланса за отчетный период, выраженные в денежной оценке.

Векселедержатель – лицо, которому передан во владение вексель, его обладатель, имеющий право на получение денежной суммы, указанной в векселе, от векселедателя.

Векселедатель – заемщик, должник, выдавший вексель, получивший по нему кредит и обязанный погасить вексель, вернуть долг.

Вексель – письменное долговое обязательство, дающее его владельцу право по истечении срока требовать с должника уплаты обозначенной денежной суммы.

Выписки из счетов организации в банках – документы, выдаваемые учреждениями банков организациям и отражающие движение денежных средств на расчетных (текущих) счетах.

Выплата дивидендов – выдача владельцу ценной бумаги дивидендов, распределяемых за счет чистой прибыли.

Выручка – денежные средства, полученные, вырученные организацией, фирмой, предпринимателем от продажи продукции, товаров, работ, услуг.

Государственный бюджет – состав доходов и расходов государства на определенный период.

Двойная запись – каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно – в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Дебет – часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов увеличение, а для пассивных счетов уменьшение.

Дебиторы – юридические и физические лица, за которыми числится долг организации.

Дебиторская задолженность – задолженность организации за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и другие.

Денежный чек – документ установленной формы, в котором содержится приказ организации банку о выдаче со счета наличными деньгами суммы, указанной в чеке.

Депонент – физическое или юридическое, лицо, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся у организации.

Добавочный капитал – прирост стоимости внеоборотных активов (переоценка, получение эмиссионного дохода за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость).

Доверенность – документ, подтверждающий право представителя организации или другого лица совершать сделки.

Документация (первичный учет) – способ оформления имущества, обязательства и хозяйственных операций бухгалтерскими документами.

Документооборот – путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

Дополнительная проводка применяется, если в учетных регистрах записана сумма меньше действительной.

Дополнительные бухгалтерские счета - регулирующие счета, которые на сумму своего остатка увеличивают остаток имущества на основных сметах.

Доход – выручка, полученная в результате основной и не основной деятельности организации.

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

Естественная убыль – количественное уменьшение товарно-материальных ценностей при их хранении (порче, усушке, испарении и т. д.).

Забалансовые бухгалтерские счета – счета, остатки, по которым не входят в баланс и показываются за его валютой, т. е. за балансом.

Заемные источники формирования имущества – источники, которыми располагает организация на определенный срок, по истечении которого они возвращаются их собственнику с процентом или без процента.

Износ основных средств – утрата основными средствами своих потребительских свойств и стоимости.

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

Инвентаризация выборочная – проводится на отдельных участках производства или при проверке работы материально ответственных лиц.

Инвентаризация периодическая – проводится в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества.

Инвентаризация перманентная – в течение года каждый объект инвентаризируется один раз.

Инвентаризации полная – проверка всех видов имущества и финансовых обязательств организации; проводится перед составлением годового отчета и по требованиям финансовых и следственных органов.

Инвентарь – совокупность предметов хозяйственного обихода и производственного назначения.

Инвентарный объект – законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями.

Инфляция – избыточное обращение денежных знаков, превышающее реальные потребности; влекущее за собой их обесценение и рост цен.

Ипотека – залог недвижимости (земля, дома и т. д.), обеспечивающей ипотечный кредит.

Исковая давность – время для востребования организацией дебиторской задолженности или погашения кредиторской задолженности.

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

Капитал – совокупность собственного и привлеченного капитала, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации.

Привлеченный капитал – кредиты, займы и кредиторская задолженность, т. е. обязательства перед физическими и юридическими лицами.

Собственный капитал за вычетом привлеченного капитала (обязательства), который состоит из совокупности уставного/добавочного и резервного капитал, **нераспределенной** прибыли и прочих резервов (целевые фонды и резервы).

Классификации счетов бухгалтерского учета – объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Контрарные бухгалтерские счета – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах.

Корректирующий способ – порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Кредит – часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов увеличение, а для активных – уменьшение.

Кредиторы – юридические и физические лица, которым должна организация.

Кредиторская задолженность – сумма задолженности организации другим организациям и физическим лицам.

Клиринг – система безналичных расчетов по встречным обязательствам за товары, ценные бумаги и услуги, осуществляемые между банками и государством.

Купоны – ценные бумаги (акции, облигации), приносящие владельцу доход в виде дивидендов, процентов. На каждом купоне, прикрепленном к ценной бумаге, указывается срок платежа.

Курсовая разница – разница в стоимости товара, возникающая в связи с текущим изменением курса валюты страны к иностранным валютам.

Курсовая цена акций – цена совершения сделки на биржах при покупке и продаже акций.

Лимит кассы – сумма денег, находящаяся в кассе организации, установленная по согласованию с банком.

ЛИФО – себестоимость первых по времени приобретения материально-производственных запасов.

Маркетинг – эффективная система организации производства и сбыта продукции, направленная на удовлетворение нужд потребителей и получение прибыли.

Международные стандарты бухгалтерского учета – свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных высокопрофессиональными международными организациями (носят рекомендательный характер).

Менеджер – профессиональный управляющий, работающий по найму.

Менеджмент – совокупность принципов, методов, средств и форм управления производством, разработанных с целью повышения эффективности производства.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный налог на товары и услуги, базой которого служит стоимость, добавляемая на каждой стадии производства и продажи товара.

Наряд – документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтверждения фактически выполненного объема работ.

Оценка – способ выражения имущества в денежном измерителе.

Пеня – взимание денежной суммы за нарушение установленных сроков платежей в процентах от причитающейся к платежу суммы за каждый день просрочки.

Первоначальная стоимость основных средств – сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

План счетов бухгалтерского учета – схема регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. Содержит наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Предметы труда – сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, изделия и т. д., на которые направлен труд человека с помощью орудий труда для производства материальных благ.

Прибыль – экономическая категория, выражающая финансовые результаты хозяйственной деятельности организации, т. е. превышение суммы доходов над расходами, потерь и убытков за отчетный год.

Прибыль балансовая – сумма прибыли от реализации продукции (работ и услуг), основных средств, иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Принципы бухгалтерском учета – основа, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

Расчетный счет – счет организации в банковском учреждении, предназначенный для хранения свободных денежных средств и ведения текущих расчетов в наличной и безналичной формах.

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

Руководитель организации – руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел в организации.

Сальдо – остаток по счету бухгалтерского учета; подразделяется на начальное сальдо (С1) и на конечное сальдо (С2).

Себестоимость продукции – стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, а также других затрат на ее производство и продажу.

Синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Сложная бухгалтерская проводка – бухгалтерская проводка, при которой дебетуется один счет и кредитуется несколько счетов или дебетуется несколько счетов и кредитуется один счет.

Собственные источники имущества – материальная база организации в денежном выражении. Воплощают в себя капиталы, амортизацию, фонды, резервы, прибыли, бюджетное финансирование и получение средств в порядке дарения.

Способ красного сторно – (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или записи большей, чем следовало, суммы.

Статьи бухгалтерского баланса – строки актива и пассива баланса, характеризующие отдельные виды имущества организации и ее обязательства.

Субсчета – промежуточные счета между синтетическими и аналитическими, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета, выраженные в натуральных и денежных измерителях.

Счета аналитического учета – детализируют содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерителях.

Счета синтетического учета – обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе.

Текущая (восстановительная) стоимость основных средств – сумма денежных средств, которая должна быть погашена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта. Используется в основном при переоценке объекта основных средств.

Текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) основных средств – сумма денежных средства, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

Уставный капитал – совокупность вкладов учредителей в имущество организации при ее создании в денежном выражении.

Учетная политика организации – совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Учетная ставка – проценты, под которые Центральный банк страны предоставляет кредиты коммерческим банкам.

Учетный регистр – карточки, ведомости, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

Учредительные документы – устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

ФИФО – себестоимость последних по времени приобретения материально-производственных запасов.

Форма бухгалтерского учета – совокупность учетных регистров, определяющих связь синтетического и аналитического учета, мето-

дику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

Ценные бумаги – денежные документы, удостоверяющие права держателя (акции, облигации, векселя и т. д.).

Чек – специальный документ, по которому выдают наличные деньги со счетов в банках и с помощью которого производят безналичные расчеты за товары и услуги.

Чистая прибыль (чистый убыток) – конечный финансовый результат, слагаемый из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Штраф – плата при нарушении обязательств по договору.

Эмбарго – запрет государства на вывоз или ввоз в страну товаров и валют.

Эмиссия – выпуск в обращение бумажных денег и ценных бумаг.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Бухгалтерский баланс на _____ 200__ г.

Форма №1 по ОКУД
Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
Вид деятельности _____ по ОКВЭД
Организационно-правовая форма/форма собственности _____
_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб.
(ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды
0710001
384/385

Местонахождение (адрес) _____

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

Актив	Код по-казателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные финансовые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. Оборотные активы			
Запасы	210		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		

Продолжение прил. 1

1	2	3	4
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
Баланс	330		
III. Капитал и резервы			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411		
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
Итого по разделу III	490		
IV. Долгосрочные обязательства			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		
V. Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		

Окончание прил. 1

1	2	3	4
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) в выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690		
Баланс	700		
Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« ___ » _____ 200__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

План расчета бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организации (утв. Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н)

Наименование счета	Номер счета	Тип счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы			
Основные средства	01	А	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	П	
Доходные вложения в материальные ценности	03	А	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	А	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	П	
Оборудование к установке	07	А	
Вложения во внеоборотные активы	08	А	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
Отложенные налоговые активы	09	А	
Раздел II. Производственные запасы			
Материалы	10	А	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. Материал, преданные на переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Учет спецодежды и спецодежды на складе 11. Учет спецодежды и одежды в эксплуатации

Наименование счета	Номер счета	Тип счета	Номер и наименование субсчета
Животные на выращивании и откорме	11	А	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	П	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	А	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	А-П	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	А	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	А	
Полуфабрикаты собственного производства	21	А	
Вспомогательные производства	23	А	
Общепроизводственные расходы	25	А	
Общехозяйственные расходы	26	А	
Брак в производстве	28	А	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	А	
Раздел IV. Готовая продукция и товары			
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	А	
Товары	41	А	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаров и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	А	
Готовая продукция	43	А	
Расходы на продажу	44	А	
Товары отгруженные	45	А	
Выполненные затраты по незавершенным работам	46	А	

Наименование счета	Номер счета	Тип счета	Номер и наименование субсчета
Раздел V. Денежные средства			
Касса	50	А	1. Касса в организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	А	
Валютные счета	52	А	
Специальные счета в банках	55	А	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
Переводы в пути	57	А	
Финансовые вложения	58	А	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	П	
Раздел VI. Расчеты			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	А-П	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	А-П	
Резервы по сомнительным долгам	63	П	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	А-П	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	А-П	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	П	
Расчеты с подотчетными лицами	71	А-П	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	А-П	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	А-П	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов

Наименование счета	Номер счета	Тип счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	А-П	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	П	
Внутрихозяйственные расчеты	79	А-П	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим, операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления
Раздел VII. Капитал			
Уставный капитал	80	П	
Собственные акции (доли)	81	А	
Резервный капитал	82	П	
Добавочный капитал	83	П	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	А-П	
Целевое финансирование	86	П	По видам финансирования
Раздел VIII. Финансовые результаты			
Продажи	90	А-П	1. Выручка. 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прибыль/ убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	А-П	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	А	
Резервы предстоящих расходов	96	П	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	А	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	П	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездное 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	А-П	
Забалансовые счета			
Арендованные основные средства	001		

Окончание прил. 2

Наименование счета	Номер счета	Тип счета	Номер и наименование субсчета
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 задолженности 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		

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Приложение
к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н
(с учетом приказа Госкомстата РФ и Минфина РФ
от 14 ноября 2003 г. № 475/102н и изм. от 18.09.06г. №115н)

Отчет о прибылях и убытках

за _____ 200 _____ г.

Форма № 2 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____ Общество с ограниченной

_____ по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб.

по ОКЕИ

Коды		

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
	011		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020		
	021		
Валовая прибыль	029		
Коммерческие расходы	030		
Управленческие расходы	040		
Прибыль (убыток) от продаж	050		
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие доходы	090		
	091		
Прочие расходы	100		
	110		
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150		
	180		
Чистая прибыль (убыток) очередного периода	190		
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	-	-
Базовая прибыль (убыток) на акцию	201	-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	202	-	-

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	210	-	-	-	-
Прибыль (убыток) прошлых лет	220	-	-	-	-
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	230	-	-	-	-
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	240	-	-	-	-
Отчисления в оценочные резервы	250	х	-	х	-
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	260	-	-	-	-
	270	-	-	-	-

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Приложение
к Приказу Минфина РФ
от 22.07.2003 № 67н
(с кодами показателей бухгалтерской
отчетности, утвержденными Приказом
Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н
от 14.11.2003)

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

за 200 _____ г.

Организация _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____
Вид деятельности _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Форма № 3 по ОКУД
Дата (год, месяц, число) _____
по ОКПО _____
ИНН _____
по ОКВЭД _____
по ОКОПФ/ОКФС _____
по ОКЕИ _____

КОДЫ		

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

I. Изменения капитала

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему	010					
200 7 г. (предыдущий год)						
Изменения в учетной политике	020	X	X	X		
Результат от переоценки объектов основных средств	030	X		X		
Остаток на 1 января предыдущего года	050					
Результат от пересчета иностранных валют	055	X		X	X	
Чистая прибыль	060	X	X	X		
Дивиденды	065	X	X	X	()	
Отчисления в резервный фонд	067	X	X		()	
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций	070		X	X	X	
увеличения номинальной стоимости акций	075		X	X	X	
реорганизации юридического лица	080		X	X		
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций	085	()	X	X	X	()
уменьшения количества акций	086	()	X	X	X	()
реорганизации юридического лица	087	()	X	X	()	()
	089					
Остаток на 31 декабря предыдущего года	090					
200 г. (отчетный год)						
Изменения в учетной политике	092	X	X	X		
Результат от переоценки объектов основных средств	094	X		X		
	096	X				

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Приложение
к Приказу Минфина РФ
от 22.07.2003 № 67н
(с кодами показателей бухгалтерской
отчетности, утвержденными Приказом
Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н
от 14.11.2003)

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

за 200 _____ г.

Организация _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____
Вид деятельности _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Форма № 3 по ОКУД
Дата (год, месяц, число) _____
по ОКПО _____
ИНН _____
по ОКВЭД _____
по ОКОПФ/ОКФС _____
по ОКЕИ _____

КОДЫ		

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

I. Изменения капитала

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему	010					
200 7 г. (предыдущий год)						
Изменения в учетной политике	020	X	X	X		
Результат от переоценки объектов основных средств	030	X		X		
Остаток на 1 января предыдущего года	050					
Результат от пересчета иностранных валют	055	X		X	X	
Чистая прибыль	060	X	X	X		
Дивиденды	065	X	X	X	()	
Отчисления в резервный фонд	067	X	X		()	
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций	070		X	X	X	
увеличения номинальной стоимости акций	075		X	X	X	
реорганизации юридического лица	080		X	X		
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций	085	()	X	X	X	()
уменьшения количества акций	086	()	X	X	X	()
реорганизации юридического лица	087	()	X	X	()	()
	089					
Остаток на 31 декабря предыдущего года	090					
200 г. (отчетный год)						
Изменения в учетной политике	092	X	X	X		
Результат от переоценки объектов основных средств	094	X		X		
	096	X				

Окончание прил. 5

1	2	3	4
Погашение займов и кредитов (без процентов)			
Погашение обязательств по финансовой аренде			
Чистые денежные средства от финансовой деятельности			
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов			
Остаток денежных средств на конец отчетного периода			
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 200__ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ за 200__ г.

Организация _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____
 Вид деятельности _____
 Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Форма №5 по ОКУД _____
 Дата (год, месяц, число) _____
 по ОКПО _____
 ИНН _____
 по ОКВЭД _____
 по ОКОПФ/ОКФС _____
 по ОКЕИ _____

Единица измерения: тыс. руб./млн руб.
 (ненужное зачеркнуть)

Коды	
0710005	
384/385	

Нематериальные активы					
Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010				
в том числе: у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011				
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012				
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013				
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014				
у патентообладателя на селекционные достижения	015				
Организационные расходы	020				
Деловая репутация организации	030				
Прочие	040				

оказатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов - всего	050		
в том числе:			

Продолжение прил. 6

Основные средства					
Показатель		Наличие на начало	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Здания					
Сооружения и передаточные устройства					
Машины и оборудование					
Транспортные средства					
Производственный и хозяйственный инвентарь					
Рабочий скот					
Продуктивный скот					
Многолетние насаждения					
Другие виды основных средств					
Земельные участки и объекты природопользования					
Капитальные вложения на коренное улучшение земель					
Итого					

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств – всего	140		
в том числе:			
зданий и сооружений			
машин, оборудования, транспортных средств			
других			
Передано в аренду объектов основных средств – всего			
в том числе:			
здания			
сооружения			
Переведено объектов основных средств на консервацию			
Получено объектов основных средств в аренду – всего			
в том числе:			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации			
	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
Справочно	2	3	4
Результат от переоценки объектов основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости	171		
амортизации	172		
	код	На начало отчетного года	На начало отчетного периода
	2	3	4
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации			

Доходные вложения в материальные ценности

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг					
Имущество, предоставляемое по договору проката					
Прочие					
Итого					
	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода		
1	2	3	4		
Амортизация доходных вложений в материальные ценности					

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Виды работ		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Списано	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Всего	310				
в том числе:					
Справочно Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам			код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
			2	3	4
			320		
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на внебюджетные расходы			код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
			2	3	4

Расходы на освоение природных ресурсов

Показатель		Остаток на начало отчетного периода	Поступило	Списано	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Расходы на освоение природных ресурсов – всего	410				
в том числе:					
Справочно. Сумма расходов по участкам недр, не поиском и оценкой месторождений, гидрогеологическими изысканиями и аналогичными работами			код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
			2	3	4
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внебюджетные расходы как безрезультатные					

Финансовые вложения

Показатель		Долгосрочные		Краткосрочные	
		на начало отчетного года	на конец отчетного периода	отчетного года	на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – всего	510				
в том числе: дочерних и зависимых хозяйственных обществ	511				
Государственные и муниципальные ценные бумаги	515				
Ценные бумаги других организаций – всего	520				
в том числе: долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	521				
Предоставленные займы	525				
Депозитные вклады	530				
Прочие	535				
Итого	540				
Из общей суммы финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость: Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – всего	550				
в том числе: дочерних и зависимых хозяйственных обществ	551				
Государственные и муниципальные ценные бумаги	555				
Ценные бумаги других организации – всего	560				
в том числе: долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	561				
Прочие	565				
Итого	570				
Справочно По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки	580				
По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода	590				

Дебиторская и кредиторская задолженность

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного года
наименование	код		
1	2	3	4
Дебиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
долгосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
Прочая			
Итого			
Кредиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:			
расчеты с поставщиками и подрядчиками			
авансы полученные			
расчеты по налогам и сборам			
кредиты			
займы			
прочая			
долгосрочная – всего			
в том числе:			
кредиты			
займы			
Итого			

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
наименование	код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710		
Затраты на оплату труда	720		
Отчисления на социальные нужды	730		
Амортизация	740		
Прочие затраты	750		
Итого по элементам затрат	760		
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]):	765		
незавершенного производства			
расходов будущих периодов	766		
резервов предстоящих расходов	767		

Обеспечения

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Полученные – всего			
в том числе:			
векселя			
Имущество, находящееся в залоге			
из него:			
объекты основных средств			
ценные бумаги и иные финансовые вложения			
прочее			
Выданные – всего			
в том числе:			
векселя			
Имущество, переданное в залог			
из него:			
объекты основных средств			
ценные бумаги и иные финансовые вложения			
прочее			

Государственная помощь

Показатель		Отчетный период		За аналогичный	
наименование	код			года	
1	2	3	4	5	6
Получено в отчетном году бюджетных средств – всего	910				
в том числе:					
		на начало отчетного года	получено за отчет- ный период	возвраще- но за от- четный период	на конец отчетного периода
Бюджетные кредиты – всего	920				
в том числе:					

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____

(подпись) (расшифровка подписи)

(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 200__ г.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ. – М., 1996.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, части первая и вторая. – М. : Норма-инфа, 1996.
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г. – М., 1997.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. – М. : Информцентр XXI век, 2004.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Утверждено Минфином-РФ 29.07.98 г., № 34н. – М., 1998.
6. Бакаев, А. С. Комментарий к Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности / А. С. Бакаев. – М., 1999.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: Утверждено приказом Минфина РФ от 01.12.98 г. № 60 н. – М., 1999.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций»: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.06. 99 г. № 43н. – М., 1999.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32-н. – М., 1999.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33-н. – М., 1999.
11. Ковалев, В. В. Как читать баланс / В. В. Ковалев, В. В. Патров. – М. : Финансы и статистика, 2002.
12. Кутер, М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 1999.
13. Международные стандарты финансовой отчетности / Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. – М., 2006.

14. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – М., 1999.
15. Байда, Т. П. Теория бухгалтерского учета: Задачи и ситуации : учебное пособие для вузов / Т. П. Байда, Е. А. Марусенко, Е. В. Погорелова. – М. : Финансы и статистика, 2004.
16. Неселовская, Т. М. Теория бухгалтерского учета: Задачи, ситуации, тесты : учебное пособие для вузов / Т. М. Неселовская, Т. Н. Шеина, В. И. Брусенцова и др. – М. : Финансы и статистика, 2002.
17. Головизнина, А. Т. Теория бухгалтерского учета: сборник задач : учебное пособие для вузов / А. Т. Головизнина, О. И. Архипова. – М. : ТК Велби, 2004.
18. Астахова, В. П. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для вузов / В. П. Астахова. – Изд. 8-е, перераб., доп. – М. : ИКЦ МарТ / Ростов ИЦ МарТ., 2005.
19. Малькова, Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учебное пособие / Т. Н. Малькова. – Изд. 2-е, перераб., доп. – СПб. : Бизнес-Пресса, 2003.
20. Гусева, Т. М. Основы бухгалтерского учета: Теория, практика, тесты : учебное пособие / Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина; под ред. проф. Гетьмана В. Г. – Изд. 3-е, доп., перераб. – М. : Финансы и статистика, 2002.
21. Бабаев, Ю. В. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю. В. Бабаев. – Изд. 3-е, перераб., доп. – М. : ТК Велби / Проспект, 2008.
22. Любушин, Н. П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для вузов / Н. П. Любушин, В. В. Жаринов, Н. В. Бородина; под ред. проф. Любушина Н. П. – Изд. 2-е, перераб., доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
23. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993.
24. Новодворские, В. Д. О терминах бухгалтерского учета / В. Д. Новодворские, А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. –1997. – № 4.
25. Палий, В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. Комментарий / В. Ф. Палий. – М., 2005.

26. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994.
27. Хендрикен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендрикен, М. Ф. Ван Бреда. –М., 1997.
28. Энтони, Р. Учет : ситуации, примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М., 1993.
29. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Юнити, 1996.
30. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000.

Учебное издание

Теория бухгалтерского учета

Учебное пособие

Составители : РЯБОВА Марина Анатольевна

БОГДАНОВА Наталья Альбертовна

Редактор Н. А. Евдокимова

ЛР №020640 от 22.10.97

Пописано в печать 11.12.2009. Формат 60 x 84/16.

Усл. печ. л. 9,30. Тираж 150 экз.

Ульяновский государственный технический университет

432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, 32

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, 32