

*П.Я. Папковская*



**Курс  
теории  
бухгалтерского  
учета**

**П.Я. Папковская**

# **КУРС ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

(4-е издание, переработанное)

Бобруйский филиал  
Учреждения образования  
"Белорусский государственный  
экономический университет"

**БИАЛИОТЕКА**

инв. N2.

Минск  
ООО "Информпресс"  
2004

\ к 657.22 (075.8)

М і (15,052 м7Ч

П 17

**Папковская П.Я.**

П 17 Курс теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. — 4-е изд., перераб. — Мн.: 000 "Информпресс", 2004. — 236 с.

ISBN 985-6755-01-8

Рассматриваются сущность и значение хозяйственного учета, предмет и метод бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, система счетов, принципы учета хозяйственных процессов, первичное наблюдение и документация, виды бухгалтерских документов, регистры и учетные записи, бухгалтерская отчетность и др. Материал изложен в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, вводимом в действие с 01.01.2004 г., и согласован с Планом счетов бухгалтерского учета Российской Федерации.

Для студентов вузов экономических специальностей, учащихся средних специальных учебных заведений, специалистов.

**УДК 657.22 (075.8)**

**ББК 65.052 я73**

**ISBN 985-6755-01-8**

© П.Я. Папковская, 1999

# Оглавление

Предисловие.....	5
<b>1. Сущность и значение хозяйственного учета.....</b>	<b>6</b>
1.1. Общее понятие хозяйственного учета.....	6
1.2. Виды учета, их сущность и взаимосвязь.....	8
1.3. Роль и задачи бухгалтерского учета.....	11
Контрольные вопросы темы 1.....	14
<b>2. Предмет и метод бухгалтерского учета.....</b>	<b>15</b>
2.1. Понятие предмета бухгалтерского учета и его объекты.....	15
2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы.....	26
Контрольные вопросы темы 2.....	31
<b>3. Бухгалтерский баланс.....</b>	<b>32</b>
3.1. Понятие, строение и содержание бухгалтерского баланса.....	32
3.2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций. ...	36.
Контрольные вопросы темы 3.....	39
<b>4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций.....</b>	<b>40</b>
4.1. Система счетов бухгалтерского учета.....	40
4.2. Характеристика активных счетов (счетов имущества) и пассивных счетов (счетов источников формирования имущества).....	42
4.3. Характеристика активно-пассивных счетов и их структура. Взаимосвязь бухгалтерских счетов и баланса.....	44
4.4. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность и контрольное значение.....	46
4.5. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь.....	59
4.6. Проверка и обобщение данных бухгалтерского учета.....	66
Контрольные вопросы темы 4.....	72
<b>5. Классификация счетов бухгалтерского учета.....</b>	<b>73</b>
5.1. Принципы классификации счетов.....	73
5.2. Классификация счетов по назначению и структуре.....	74
5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию.....	84
5.4. План счетов бухгалтерского учета.....	89
Контрольные вопросы темы 5.....	102
<b>6. Общие принципы учета основных хозяйственных процессов... 103</b>	
6.1. Учет процесса снабжения.....	103
6.2. Учет процесса производства.....	111

6.3. Учет процесса реализации.....	126
Контрольные вопросы темы 6.....	133
<b>7. Первичное наблюдение и документация.....</b>	<b>134</b>
7.1. Первичное наблюдение в учете. Сущность и значение докумен- тации.....	134
7.2. Виды бухгалтерских документов, их классификация.....	137
7.3. Понятие о первичном учете и организация документооборота ..	142
Контрольные вопросы темы 7.....	147
<b>8. Инвентаризация.....</b>	<b>148</b>
8.1. Инвентаризация, ее роль в бухгалтерском учете.....	148
8.2. Виды инвентаризации. Порядок проведения и оформления инвентаризации.....	150
8.3. Выявление результатов инвентаризации и их отражение в учете...	155
Контрольные вопросы темы 8.....	156
<b>9. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи.....</b>	<b>157</b>
9.1. Учетные регистры, их сущность и значение. Виды и формы учетных регистров.....	157
9.2. Учетные записи, понятие и их способы.....	162
9.3. Ошибки в учетных записях. Способы их выявления и исправления ..	168
Контрольные вопросы темы 9.....	171
<b>10. Формы бухгалтерского учета.....</b>	<b>172</b>
10.1. Упрощенная форма бухгалтерского учета.....	172
10.2. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.....	175
10.3. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.....	179
Контрольные вопросы темы 10.....	185
<b>11. Бухгалтерская отчетность.....</b>	<b>186</b>
11.1. Сущность и значение отчетности, ее виды.....	186
11.2. Содержание бухгалтерской отчетности.....	189
11.3. Пояснительная записка.....	192
Контрольные вопросы темы 11.....	195
<b>12. Организация бухгалтерского учета.....</b>	<b>196</b>
12.1. Методологическое обеспечение и принципы организации бухгалтерского учета.....	196
12.2. Учетная политика организации.....	201
12.3. Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности ..	205
Контрольные вопросы темы 12.....	209
Приложение.....	210

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Новые подходы к развитию экономики определяют бухгалтерский учет в качестве основного звена управленческой информационной системы, обеспечивающей формирование показателей о результатах и финансовом состоянии всех сфер деятельности организаций. Основу этих подходов составляет развитие разнообразных форм собственности, необходимость повышения самостоятельности и экономической ответственности всех организаций.

Учебная дисциплина "Теория бухгалтерского учета" является основой подготовки специалистов высшей квалификации по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", обеспечивающей восприятие бухгалтерского учета в качестве целостной, взаимосвязанной и логически обоснованной процедуры. Следует отметить, что сложившиеся традиционно в нашей стране подходы и принципы изучения такой науки как бухгалтерский учет, закрепленные ее программой изучения, обеспечивают формирование необходимых знаний, умений и навыков студентов. Этим самым достигается изучение предмета и метода бухгалтерского учета применительно к современным требованиям хозяйствования, овладение профессиональной терминологией. Повышение роли организаций во включении национальной экономики в мировое хозяйство и в этой связи обобщение передового зарубежного опыта организации бухгалтерского учета в условиях его гармонизации и стандартизации определяют новую ориентацию отдельных традиционных учетных позиций, которая находит отражение в законодательных актах по вопросам бухгалтерского учета.

Содержание настоящего учебного пособия раскрывает новые подходы и обеспечивает последовательность изучения основ бухгалтерского учета с учетом его адаптации к реальным условиям функционирования организаций.

# **1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА**

## **1.1. ОБЩЕЕ ПОНЯТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА**

Понятие хозяйственного учета неразрывно связано с хозяйственной деятельностью людей, которая не может осуществляться без организованной системы управления ею. Управление хозяйственными процессами предполагает получение информации, принятие решений и их выполнение, оценку результатов принятых решений и контроль за их выполнением. Информация о хозяйственной деятельности формируется в процессе хозяйственного учета, выполняющего им функции наблюдения, измерения и регистрации фактов и явлений этой деятельности.

Наблюдение фактов и явлений деятельности организации является начальным этапом хозяйственного учета. Оно осуществляется для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик.

Наряду с наблюдением фактов и явлений хозяйственной деятельности хозяйственный учет предполагает измерение, т.е. установление их количественных характеристик. Единство наблюдения и измерения фактов и явлений хозяйственной деятельности позволяет эффективно управлять полученными сведениями об объектах учета.

Для использования в процессе управления информации о деятельности организации на протяжении разных временных периодов ее следует отражать путем регистрации сведений о качественной и количественной характеристиках фактов и явлений. Следовательно, наблюдение, измерение и регистрация фактов и явлений хозяйственной деятельности в своем единстве представляют собой хозяйственный учет.

Для принятия необходимых управленческих решений информация, полученная в процессе наблюдения, измерения и регистрации, должна быть преобразована путем накопления, группировки, формирования сводных показателей и их классификации и сравнения. Преобразованная информация включает качественные и

количественные характеристики фактов и явлений и удовлетворяет потребности организации в информации для управления деятельностью.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, преобразования и передачи информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта. Он является основой управленческой деятельности.

Как уже отмечалось, в процессе наблюдения устанавливаются качественные характеристики (параметры) объекта наблюдения. К ним относятся сведения о поставках материальных ценностей, запасах готовой продукции, погашении задолженности, финансовом положении и другие показатели. Сами по себе качественные показатели не могут быть использованы для принятия необходимых управленческих решений. Они должны быть представлены в количественном выражении. В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный.

**Натуральные** измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т.е. по данным взвешивания, измерения и пересчета. Учет в таких единицах измерения называют натуральным. Отличительной чертой натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов. Можно подсчитать количество полученной продукции какого-либо вида во всех подразделениях организации, но в то же время нельзя суммировать разнородные виды продукции. К натуральным измерителям относят меры массы, объема, длины, площади, времени и др.

В отдельных отраслях экономики применяются специфические условно-натуральные измерители, такие как машино-день, норма-смена, тонно-километры, эталонные гектары, кормовые единицы и др.

С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ, услуг. В качестве обобщающих показателей их применять нельзя.

**Трудовой** измеритель используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени — рабо-

чих днях, часах, минутах. В необходимых случаях трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными. К примеру, подсчитывается количество изготовленной продукции в единицу времени. В отличие от натуральных трудовой измеритель в отдельных случаях позволяет сравнить между собой некоторые разнородные величины. Так, исчисление показателей нормированного времени используется для определения величины затрат труда на производство различных видов продукции. Однако трудовой измеритель, как и натуральные, невозможно использовать в качестве обобщающего измерителя хозяйственной деятельности организации в целом.

*Денежный* измеритель применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности в денежном выражении. В республике денежным измерителем является рубль. В нем обобщаются натуральные и трудовые измерители состояния имущества, прав и обязательств организации, составляются бизнес-планы и прогнозы развития, сметы, задания, отчеты. Денежный измеритель отражает финансовое состояние организации (затраты, прибыль, убыток), характеризует расчетную дисциплину с работниками организации и государством (бюджетом, фондом социальной защиты населения и др.). Значение денежного измерителя в период перехода к регулируемым рыночным отношениям возрастает.

## **1.2. ВИДЫ УЧЕТА, ИХ СУЩНОСТЬ И ВЗАИМОСВЯЗЬ**

Информационное обеспечение управления деятельностью организаций на общегосударственном уровне осуществляется благодаря функционированию системы хозяйственного учета, которая включает следующие его виды: оперативный, статистический и бухгалтерский.

*Оперативный учет* представляет собой систему текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении. Отличительной чертой его является быстрота получения и использования данных для управления. В этой связи в оперативном учете не требуется обязательного подтверждения каждой

записи документами. Для передачи информации может быть использована телефонная, модемная (телефакс) и другие виды связи.

Основными измерителями, используемыми в оперативном учете, являются натуральные и трудовой, так как в них отражаются отдельные факты и хозяйственные операции без их обобщения. Но вместе с тем в необходимых случаях используется и денежный измеритель.

В системе оперативного учета формируются в основном показатели технологического процесса, используемые для текущего контроля на отдельных его стадиях. Сведения оперативного учета могут быть представлены в виде сигнальных информации, справок, графиков, таблиц и др. Значение таких сведений, как правило, ограничено во времени и требования к их получению упрощены. Быстрое получение сведений позволяет оперативно управлять процессом хозяйственной деятельности: контролировать исполнение договоров с поставщиками и покупателями, количество и качество изготавливаемой продукции, процесс ее реализации и т.д. В торговых организациях показатели оперативного учета позволяют следить за ассортиментом товаров и товарооборотом. Сельскохозяйственные организации, характеризующиеся сезонностью выполнения работ, с помощью данных оперативного учета контролируют ход посевных работ, уборки урожая и т.д.

**Статистический учет** (статистика) представляет собой систему изучения процессов развития национальной экономики и общественной жизни, характеризующуюся специальными методами и приемами. Являясь составной частью хозяйственного учета, статистический учет формирует количественные показатели экономических процессов в единстве с их качественным содержанием. Обобщающие статистические показатели характеризуют структуру, динамику и взаимосвязь отдельных составляющих элементов в сфере материального производства (объем производства, экспорта, импорта, занятость трудовых ресурсов и использование рабочего времени; уровень инфляции и изменение потребительского бюджета и т.д.). Объектом исследования данного вида учета являются как отдельные организации, так и в целом экономика государства.

В статистическом учете находят отражения количественные и качественные стороны массовых явлений и закономерности их развития. К ним относятся численность населения и его социально-демографический состав, уровень развития образования, культуры, политической активности и др.

Для получения сведений в статистическом учете используются данные оперативного и бухгалтерского учета, а также данные, определенные специальными, присущими только ему приемами и способами (наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины). Изучение социально-демографического состояния населения производится на основании проводимой его переписи.

Показатели статистического учета представляются всеми видами измерителей: натуральными, трудовыми и денежными в зависимости от содержания целей и объектов исследования. Данные статистического учета раскрывают закономерности развития экономики страны и отдельных ее отраслей, направления ее совершенствования на основе текущего и перспективного прогнозирования.

**Бухгалтерский учет** занимает центральное место в системе хозяйственного учета и имеет ряд отличающих его особенностей от других видов учета. В бухгалтерском учете должно быть обеспечено идентификационное отражение всех хозяйственных операций, фактов и явлений, позволяющее получить полную характеристику результатов деятельности организаций. При этом каждая бухгалтерская запись (отражение хозяйственной операции в учете) должна быть подтверждена документом. Следовательно, все данные бухгалтерского учета имеют доказательную силу. Объективность получаемой в бухгалтерском учете информации обеспечивается непрерывностью регистрации фактов и явлений деятельности организаций, которая заключается в постоянном их наблюдении и записях в документах и регистрах. Все факты и явления хозяйственной деятельности зависимы между собой и обусловлены друг другом. Это предопределяет систематическую взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете на основе использования специфических, присущих только ему способов и приемов.

В бухгалтерском учете используются все три вида измерителей, но денежный — имеет первостепенное значение, так как обеспечивает получение обобщенных показателей результативности деятельности организации (наличие активов и обязательств, балансовая прибыль, величина финансовых вложений, состояние расчетов с бюджетом и др.). Бухгалтерский учет формирует сводные показатели хозяйственной деятельности в виде отдельных форм отчетности, которые используются внутренними и внешними пользователями для обоснования и принятия управленческих решений.

Таким образом, *бухгалтерский учет* представляет собой систему сплошного, непрерывного взаимосвязанного документального отражения информации о деятельности организаций, ее обработки, обобщения и представления соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений.

Формирование полной и объективной информации обеспечивается благодаря функционированию трех видов хозяйственного учета. Каждому из них отведена определенная роль в этом процессе и выполнить ее они могут только во взаимодействии друг с другом, так как показатели одного вида учета отражают лишь его отдельные стороны и могут быть использованы другими и наоборот. Такое взаимодействие обуславливает единство системы хозяйственного учета.

### **1.3. РОЛЬ И ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Роль и значение бухгалтерского учета определяются экономическими процессами в обществе, имеющими тенденцию к изменению. В частности, получают развитие элементы рыночной экономики, реформируется собственность, развиваются различные ее формы. В этих условиях бухгалтерский учет должен охватить все многообразие хозяйственных форм и одновременно обеспечить единообразное построение его на всех организациях. Рамки его значительно расширены, так как видоизменилась сфера вложения капитала, в том числе с привлечением иностранных инвестиций. Вследствие этого возникла необходимость использовать опыт международной учетной практики в целях унификации методологии

ческих основ учета и его единообразного построения в нашей республике.

Современные условия развития экономических отношений требуют повышения самостоятельности и ответственности всех организаций независимо от форм собственности. В этой связи значительно возрастает роль бухгалтерского учета, так как он формирует информацию о результатах и состоянии всех сфер их деятельности. Данная информация используется для принятия обоснованных управленческих решений самой организацией и ее внешними пользователями, к которым относятся настоящие и потенциальные инвесторы, проверяющие органы, органы управления. Принятие управленческих решений включает планирование цели действий, контроль за их выполнением и оценку принятия решений. Содержание учетной информации оказывает влияние на принятие управленческих решений, так как ее анализ дает возможность выбрать наилучшую альтернативу действий для достижения определенной цели, иметь обратную связь с источником ее получения. Таким образом, **информационная функция** бухгалтерского учета заключается в обеспечении учетно-экономической информацией принятия решений на различных ступенях управления хозяйственной деятельностью.

Как уже отмечалось, одним из этапов управленческой деятельности является контроль за выполнением принимаемых решений. Контроль неотделим от учета, так как учет формирует достоверную и своевременную информацию по широкому кругу обобщающих экономических показателей. Достоверность показателей достигается документальным подтверждением регистрации всех фактов и явлений хозяйственной деятельности, а своевременность — их регистрацией немедленно после момента совершения.

Контроль невозможен без обеспечения сопоставимости показателей бизнес-планов, прогнозов и учета, а также соответствия учетной информации требованиям нормативных документов. Из этого следует, что **контрольная функция** бухгалтерского учета выражается в системном наблюдении и проверке соответствия хозяйственной деятельности принятым управленческим решениям, выявлении результатов управленческих воздействий на деятельность организаций.

В соответствии с законом "О бухгалтерском учете и отчетности" основными задачами бухгалтерского учета являются:

- своевременное формирование полной и достоверной информации о деятельности организаций, их имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Информация используется внутренними и внешними пользователями в зависимости от целей принимаемых решений и уровней управления;
- обеспечение формирования учетной информации о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов согласно утвержденным нормам, нормативам и сметам. Этим самым обеспечивается государственное регулирование инициативы организаций в рамках действующего законодательства;
- своевременное предотвращение отрицательных результатов хозяйствования на основе установления целесообразности совершаемых хозяйственных операций;
- выявление резервов хозяйственной деятельности организаций и их эффективное использование для обеспечения финансовой устойчивости. Использование всех видов ресурсов в хозяйственной деятельности должно соответствовать установленным нормативам и сметам;
- обеспечение информации, необходимой для контроля за исполнением налоговой политики, формирования базы для налогового учета.

# КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

## ТЕМЫ 1

1. Сущность и роль хозяйственного учета.
2. Виды измерителей, применяемых в учетной практике, их характеристика.
3. Чем обеспечивается единство системы хозяйственного учета?
4. Виды хозяйственного учета, обусловленность их функционирования.
5. Характеристика бухгалтерского учета и его роль в управленческой деятельности.
6. Задачи бухгалтерского учета и их обусловленность современными условиями хозяйствования.
7. Характеристика основных функций бухгалтерского учета.

## **2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **2.1. ПОНЯТИЕ ПРЕДМЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОБЪЕКТЫ**

Бухгалтерский учет развивается как средство обобщающего отражения хозяйственной деятельности, для осуществления которой организация должна располагать необходимым имуществом (средствами, активами).

Имуществом организации являются недвижимые и движимые вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество, к которому относятся имущественные права организации в отношении других лиц, а также исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. Состав и величина его зависит от характера и объемов производственной программы организации. Источники получения этого имущества определяются в первую очередь формой собственности, а также длительностью срока его использования. Хозяйственная деятельность представляет собой постоянное движение имущества в процессе совершения многочисленных и разнообразных хозяйственных операций, которые находят свое отражение в бухгалтерском учете в составе определенных хозяйственных процессов. Следовательно, содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, а состав объектов — от форм собственности и особенностей отраслей экономики. Свои особенности объектов учета характерны для промышленности, сельского хозяйства, строительства, торговли, транспорта и др.

Объектами бухгалтерского учета являются:

- имущество (хозяйственные средства, активы);
- источники формирования имущества (средств);
- хозяйственные процессы.

Основой построения системы учета имущества (средств, активов) является его классификация по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и по источникам формирования.

В соответствии с принципом классификации по функциональной роли в процессе деятельности имущество (активы) подразделяются на:

- внеоборотные активы;
- оборотные активы;
- отвлеченные активы.

Группировка имущества (активов) в соответствии с данной классификацией приведена на рис. 2.1.

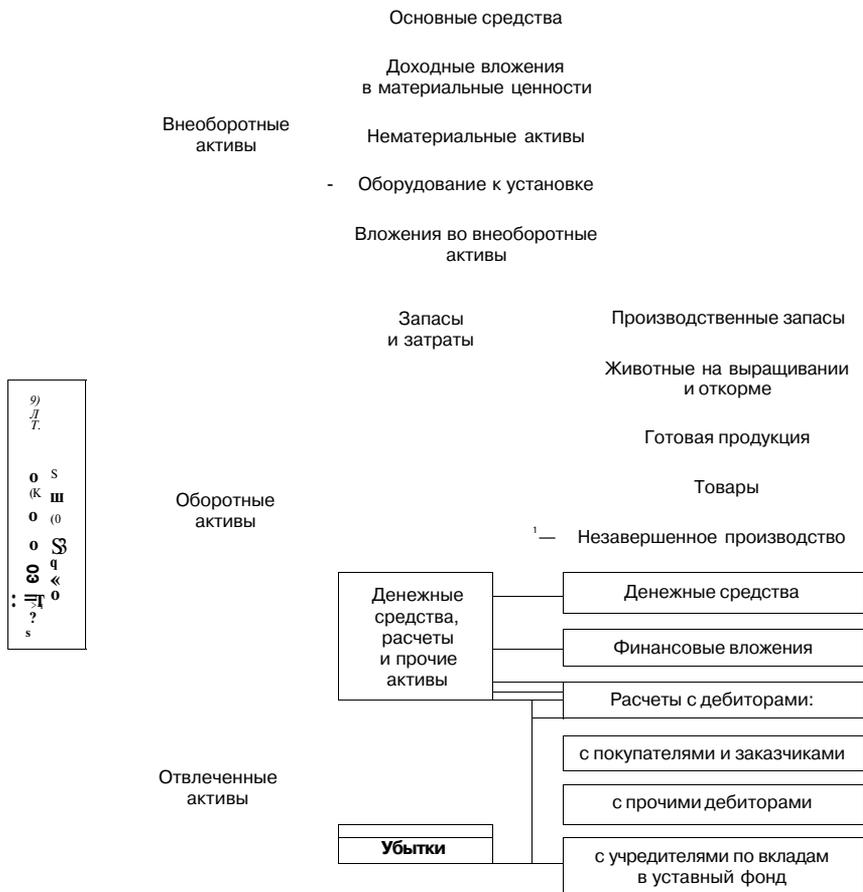


Рис. 2.1. Классификация имущества (средств, активов) по их функциональной роли в хозяйственной деятельности

**К внеоборотным активам** относятся основные средства, в том числе долгосрочно арендуемые, доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы, оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы.

**Основные средства** участвуют в хозяйственной деятельности многократно, сохраняя при этом свою натурально-вещественную форму. Их стоимость переносится на создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации. Таким образом в организации образуется амортизационный фонд. Основные средства — это совокупность различных материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда в сфере материального производства и в непродуктивной сфере. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество, служащее более года.

По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные (в лизинге).

**К доходным вложениям в материальные ценности** относятся расходы организаций в виде вложений в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода по договорам лизинга, аренды, проката.

**К нематериальным активам** относятся затраты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной субстанции, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. К ним относятся приобретенные лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, торговые марки, права пользования.

**Оборудование к установке** — это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам.

**Иная стоимость во внеоборотные активы** — это затраты по использованию путем нового строительства действующих объектов.

**Оборотные активы** завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и возмещаются за счет выручки от реализации произведенной продукции. Оборотные активы подразделяются на две группы:

- запасы и затраты;
- денежные средства, расчеты и прочие активы.

В свою очередь запасы делятся на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. **К запасам в сфере производства** относятся различные материалы: сырье, запасные части, строительные материалы, топливо, комплектующие изделия, тара, семена, корма, удобрения, медикаменты и др. К материалам относятся также *малоценные и быстроизнашивающиеся предметы*, которые представляют собой имущество (предметы труда), служащее менее года независимо от стоимости; предметы стоимостью менее 30 базовых величин включительно за единицу (комплект) независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости. К малоценным и быстроизнашивающимся предметам относятся также орудия лова, бензодвигательные пилы, специальные инструменты, специальная одежда и обувь; **к запасам в сфере обращения** — готовая продукция собственного производства, товары, товары отгруженные.

**Животные на выращивании и откорме** составляют особую группу текущих активов, являясь оборотными средствами процесса воспроизводства.

Затраты, связанные с хозяйственной деятельностью, можно разделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения. **К затратам в сфере производства** относятся незавершенное производство и затраты будущих периодов. **Незавершенное производство** представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. **Затратами в сфере обращения** являются расходы по реализации продукции, товаров (издержки обращения).

Вторая группа оборотных активов подразделяется на следующие подгруппы:

- денежные средства;
- финансовые вложения;
- расчеты с дебиторами.

**К денежным средствам** относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетном и валютном счетах, переводы в пути.

**К финансовым вложениям** относятся приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств.

**Дебиторская задолженность** — это средства данной организации, временно находящейся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату по истечении определенного периода. Дебиторы — должники организаций. Ими могут быть покупатели, не оплатившие вовремя отгруженную им продукцию (товары, работы, услуги), а также подотчетные лица — работники организации, получившие под отчет наличные деньги из кассы на хозяйственные расходы и служебные командировки. Дебиторами могут быть и другие организации и лица, обязанные возвратить организации средства (излишне уплаченные суммы в бюджет и нолевые бюджетные фонды, выданные авансы другим организациям, излишне выплаченные суммы по заработной плате и др.).

**Задолженность учредителей (акционеров)** организации означает их обязательства по формированию уставного фонда (капитала) в соответствии с уставом организации.

**Убытки** являются результатом неэффективного хозяйствования и представляют собой уменьшение имущества (хозяйственных средств, активов), участвующих в текущей деятельности.

Рассмотренная выше классификация имущества (хозяйственных средств, активов) по их функциональной роли является основой для системного их отражения на счетах бухгалтерского учета. Она построена по принципу возрастания степени ликвидности, что находит отражение в активе баланса отечественных организа-

ций. Ликвидность представляет собой способность активов превращаться в деньги. Наиболее ликвидными являются денежные средства, краткосрочные финансовые вложения.

Источники формирования имущества (хозяйственных средств) также классифицируются (рис. 2.2). В зависимости от формы права собственности на имущество источники его формирования подразделяются на две группы:

- собственные источники (собственный капитал);
- заемные (привлеченные) источники.

**К собственным источникам формирования** имущества (хозяйственных средств) относятся: уставный фонд (капитал), резервные фонды, добавочный фонд, целевое финансирование, нераспределенная прибыль.

**Собственные источники (капитал)** — это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью имущества (активов) организации и его обязательствами.

**Уставный фонд (капитал)** представляет собой совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) в денежном выражении собственников (учредителей, участников) в имущество организации для осуществления хозяйственной деятельности. Изменение этой совокупности допускается только после внесения соответствующих данных в реестр государственной регистрации.

Для государственных организаций уставный фонд (капитал) представляет денежное выражение всех средств, полученных ими из общегосударственного фонда при их организации.

**Резервные фонды** включают резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством, и резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами (учетной политикой организации).

**К добавочному фонду** относятся создаваемые за счет прибыли организации фонды накопления для вложений во внеоборотные активы. В составе добавочных фондов находятся фонды переоценки основных средств и товарно-материальных ресурсов, образуемых в соответствии с законодательством, а также образо-

Источники формирования имущества (хозяйственных средств)



Рис. 2.2. Классификация источников формирования имущества (хозяйственных средств)

ванный согласно законодательным **нормативным положениям** эмиссионный доход.

*Эмиссионный доход* представляет собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при реализации акций по цене выше их номинальной стоимости.

*Целевое финансирование* является источником, из которого организации получают дополнительные средства для осуществления и расширения своей хозяйственной деятельности. Такими источниками поступлений средств являются бюджет, целевые бюджетные и внебюджетные фонды. Данный источник носит целевой характер использования и приравнивается к собственным.

*Прибыль* является конечным финансовым результатом хозяйственной деятельности, который выявляется в процессе реализации продукции (работ, услуг), товаров и других материальных ценностей (основных средств, материалов, ценных бумаг и т.д.) как разница между выручкой от реализации и себестоимостью этой продукции (других материальных ценностей).

Одна часть полученной прибыли направляется на уплату налогов, вносимых в государственный бюджет, другая — на формирование специальных резервов, выплату дивидендов и пр., третья часть — остается нераспределенной. Порядок распределения полученной прибыли регулируется учредительными документами.

Кроме собственных источников образования имущества (хозяйственных средств, активов) каждая организация привлекает заемные (привлеченные) источники, используемые в процессе хозяйственной деятельности наравне с собственными. В зависимости от сроков привлечения заемные источники подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства.

*К долгосрочным заемным источникам (обязательствам)* относятся кредиты банков и займы юридических и физических лиц сроком погашения более 1 года. Займы могут быть осуществлены путем выпуска облигаций.

*Краткосрочные заемные (привлеченные) источники (обязательства)* формируются за счет кредитов банков и займов

**і роком** погашения до 1 года, а также кредиторской задолженности и обязательств по расчетам.

**Кредиторская задолженность** состоит из задолженности поставщикам за поставленные материальные ценности, подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги и из задолженности другим кредиторам. Задолженность кредиторам подтверждается документально и представляет собой долги организации в пользу других организаций. Кредиторская задолженность в качестве источника имущества (хозяйственных средств, активов) выступает ограниченный срок, действие которого наступает с момента получения материальных ценностей (услуг) до момента их оплаты.

**Обязательства по расчетам** представляют собой задолженность организации перед бюджетом, целевыми бюджетными и внебюджетными фондами, фондом социальной защиты населения, работниками по оплате труда и по приравненным к ней платежам, учредителями по дивидендам. Такие обязательства появляются вследствие того, что момент их возникновения не совпадает со сроком погашения (уплаты). Они образуются в процессе начисления по окончании определенного отчетного периода согласно действующим нормативным положениям.

**Доходы будущих периодов** представляют собой полученные авансом платежи от получателей в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, т.е. погашение задолженности по ним в виде отпуска продукции или выполнения работ и услуг предполагается в будущем.

**Резервы предстоящих расходов** образуются в установленном порядке путем равномерного их включения в состав издержек производства или обращения. Этим самым за счет ресурсов организации создается источник покрытия (финансирования) отдельных видов будущих расходов. К ним относятся следующие резервы:

- предстоящей оплаты отпусков работников;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;

- предстоящих затрат по ремонту основных средств;
- предстоящих затрат по ремонту предметов проката;
- затрат по возведению (временных) титульных зданий и сооружений.

Ж Таким образом, имущество (хозяйственные средства, активы) и источники их формирования (капитал) представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие деятельность организации. Данные объекты бухгалтерского учета находятся во взаимосвязи в процессе совершения хозяйственных операций, которые образуют основу деятельности организаций. **Хозяйственная операция** — это движение имущества (средств) организации, сопровождающееся сменой его форм. Основное содержание бухгалтерского учета заключается в отражении хозяйственных операций. Хозяйственную операцию характеризуют признаки и показатели. **Признаки** характеризуют различные операции качественно и позволяют группировать их по общим чертам. К признакам хозяйственных операций относятся время и место их совершения, порядковые номера операций, вещественные элементы — цены, нормы, расценки. **Показатели** отражают количественную характеристику хозяйственных операций в натуральном, трудовом и денежном измерителях. В бухгалтерском учете отражаются завершенные хозяйственные операции и совершившиеся события (факты хозяйственной деятельности). Это значит, что первичной единицей бухгалтерского наблюдения выступает хозяйственная операция и лишь в том случае, когда она приводит к изменению активов организации и их источников формирования, к изменению и прекращению хозяйственно-правовых отношений. Вместе с тем хозяйственная операция не отражает всего многообразия явлений, которые выступают первичными единицами бухгалтерского наблюдения. Потери от стихийных бедствий, износ основных средств, недостачи и др. не могут быть отнесены к хозяйственным операциям. Поэтому используется понятие "факт хозяйственной деятельности", которое охватывает все без исключения объекты и явления первичного бухгалтерского наблюдения. Хозяйственная операция может рассматриваться как частный случай факта хозяйственной деятельности, хотя и наиболее распространенный. Все многообразие хо-

хозяйственных операций, совершающихся в процессе деятельности организации, классифицируется по принципу их однородности. Следовательно, одна совокупность однородных хозяйственных операций будет отличаться от другой. Практика хозяйственной деятельности определила три такие совокупности:

- хозяйственные операции по заготовлению производственных запасов;
- хозяйственные операции по производству продукции;
- хозяйственные операции по реализации продукции.

Каждая из приведенных совокупностей образует отдельный хозяйственный процесс. Следовательно, вся хозяйственная деятельность базируется на трех процессах: заготовления (снабжения), производства, реализации.

И процессе заготовления (снабжения) организация формирует производственные запасы, приобретая необходимые для осуществления хозяйственной деятельности сырье, материалы, товары, средства  
• руда. Денежные средства обмениваются на конкретные материальные ценности. С учетом денежных расходов по их приобретению формируется фактическая себестоимость производственных запасов.

Процесс производства характеризуется тем, что в нем происходит взаимодействие рабочей силы, заготовленных материальных ценностей и средств труда, направленное на изготовление нового вида продукта. Хозяйственные операции данного процесса (включают использование материальных и трудовых ресурсов, денежное выражение которого образует фактическую себестоимость произведенной продукции. Фактическая себестоимость продукции являются одним из основных показателей, характеризующих уровень хозяйствования и оказывающих влияние на его конечный результат.

Процесс реализации позволяет превратить готовую продукцию (работы, услуги, товары) в денежную форму в возросшей сумме. *Реализация* — совокупность хозяйственных операций по сбыту и продаже продукции. В процессе ее ритмичного осуществления юноропроизводителям возвращаются в денежной форме затраты, сниженные с производством и сбытом продукции, и определенная

сумма прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

Таким образом, в процессе заготовления, производства и реализации продукции происходит последовательное движение (превращение) имущества (хозяйственных средств) из одной формы в другую и переход из одного процесса в другой, между которыми не должно быть перерывов. Для обеспечения ритмичности деятельности организация должна иметь средства в каждом процессе, т.е. запасы, незавершенное производство, готовую продукцию для реализации. Следовательно, рациональная организация хозяйственной деятельности предполагает наличие у организации в каждый отдельный момент времени средств в денежной, производительной и товарной формах в размерах, обусловленных объемом этой деятельности.

## **2.2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ**

Все явления в природе и обществе находятся во взаимосвязи и взаимообусловленности. Это в полной мере относится к рассмотренным выше объектам бухгалтерского учета, которые находят отражение во взаимной связи и постоянном движении. Возможность получить показатели, взаимосвязанно отражающие величину имущества (активов, хозяйственных средств) и его движение в процессе деятельности организации, обеспечивает метод бухгалтерского учета. Следовательно, метод обеспечивает познание предмета. Для метода бухгалтерского учета характерным является использование целого ряда приемов и способов, каждый из которых дает возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, а в совокупности обеспечивают его сплошное и непрерывное отражение.

Составные элементы метода бухгалтерского учета обеспечивают проведение наблюдения за объектами, их измерение, группировку и обобщение учетных данных.

Элементы метода бухгалтерского учета представлены на рис. 2.3.

Метод бухгалтерского учета  
его составные элементы

По движению имущества		По обеспечению измерения		Связанные с группировкой		Связанные с обобщением данных	
Документация	Инвентаризация	Оценка	Калькуляция	Счета	Двойная запись	Баланс	Отчетность

Рис. 2.3. Классификация элементов бухгалтерского учета

Приведем характеристику каждого элемента метода бухгалтерского учета.

**Документация.** В процессе хозяйственной деятельности совершаются многочисленные операции по движению имущества (основных средств, активов) и источников их формирования. Сплошное и непрерывное наблюдение за этим движением можно осуществить только с помощью документов, так как каждой хозяйственной операции оформляется документами. Наблюдение за объектом фиксируется в виде документа, в котором указывается его наименование, содержание совершаемой операции, дата совершения, единица измерения. Документ имеет юридическую силу, так как содержит подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции. Документация — это способ оформления хозяйственных операций.

**Инвентаризация.** Документы, оформленные в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями, обеспечивают систематический контроль за состоянием и изменением хозяйственных средств (активов) и источников их формирования. Однако в хозяйственной деятельности происходят такие факты и явления, которые в момент их совершения не оформляются документами. К ним относятся естественная убыль товарно-материальных ценностей, недостачи (излишки) в процессе их хранения вследствие допущенных ошибок или преднамеренных действий. С целью выявления разницы между фактическим наличием товарно-материальных ценностей и денежных средств и данными, отраженными в учете, проводится инвентаризация. Данные инвентаризации, от-

раженные в инвентаризационных описях, свидетельствуют о проведенной проверке средств в натуре путем пересчета, взвешивания и т.д. Следовательно, инвентаризация представляет собой способ проверки в натуре имущества (хозяйственных средств, активов) и источников его формирования путем сопоставления фактического наличия с учетными данными.

**Оценка.** Для получения обобщенных показателей об объектах бухгалтерского учета используется оценка, сущность которой заключается в переводе натуральных и трудовых измерителей в денежный. С помощью оценки отражаются затраты по приобретению основных средств, материалов и других ценностей, изготовлению готовой продукции и т.д. Оценка дает возможность получить результатные показатели всех хозяйственных процессов. Основными принципами ее формирования является *реальность и единство*. *Реальность* (или объективность) предполагает отражение всех затрат по приобретению имущества или производству продукции. Реальность подтверждается документально. Единство оценки заключается в том, что организации различных форм собственности производят оценку объектов бухгалтерского учета единообразно с соблюдением установленных правил. Таким образом, оценка — это способ денежного измерения имущества (хозяйственных средств, активов) и источников их формирования.

**Калькуляция.** Исчисление себестоимости единицы изготовленной продукции (выполненных работ и услуг) или приобретенных товарно-материальных ценностей называется калькуляцией. Для этого все произведенные затраты по данному виду производимой продукции (работ, услуг) делятся на полученное ее количество. Оформляется калькуляция в виде расчета, где приводятся фактические расходы по их видам и указывается количество (выход) получаемой продукции (работ, услуг). Правила калькулирования себестоимости продукции определяются нормативными положениями, так как ее уровень влияет на установление цен. Следовательно, калькуляция является основой принятия решений по выпуску прибыльной и конкурентноспособной продукции.

**Счета.** Все многообразие совершаемых хозяйственных операций можно изучить, познать и проконтролировать лишь в том

чае, если они будут сгруппированы по экономической однородности. Отраженные в документах хозяйственные операции нитрируются в специальных таблицах — счетах бухгалтерского (I учета. На счетах накапливается и хранится информация, t чети открываются для отдельных видов имущества (хозяйственный средств, активов) или источников их формирования. Например, для учета наличия и движения основных средств открывается • чи "Основные средства". Таким образом, счета бухгалтерского **учти** представляют способ группировки и текущего отражения изменений в составе имущества (хозяйственных средств, активии) и источников их формирования.

**Двойная запись.** На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции отражаются способом двойной записи, сущность которой заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды: один раз *по* дебету одного счета и второй раз — но кредиту другого. Двойная запись обусловлена двойственностью **пимн\*** хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание. Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Применение днойной записи хозяйственных операций на экономически связанных счетах бухгалтерского учета обеспечивает постоянное балан- i иное обобщение показателей об объектах бухгалтерского учета.

**Баланс.** Баланс представляет собой способ обобщения покази гелей о состоянии имущества (хозяйственных средств, активов) и источниках их формирования в денежном выражении на определенную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне шПлицы отражается все имущество (хозяйственные средства, ак- IMш), а на другой — источники его формирования. Следовательно, м пллансе обеспечивается отражение равенства этих сторон. Бух- тлтерский баланс составляется на основании данных остатков счетов бухгалтерского учета.

**Отчетность.** Это системное отражение итоговых показателей, характеризующих результаты деятельности организации за определенный период. Бухгалтерский баланс является основной формой отчетности. Однако, кроме баланса в состав отчетности

входят и другие формы, в которых находят отражение необходимые показатели. Отчетность представляет завершающую стадию учетного процесса за определенный период. Ее данные используются на внутреннем и внешнем уровнях управления хозяйственной деятельностью.

Рассмотренные элементы метода бухгалтерского учета функционируют в органической связи друг с другом. Наблюдение за объектом бухгалтерского учета регистрируется в документах. Данные первичных документов при помощи оценки преобразовываются в единую соизмеримую информационную совокупность, которая находит отражение на счетах бухгалтерского учета при помощи двойной записи. Полученные данные на счетах бухгалтерского учета являются основой для определения себестоимости продукции (калькуляции), а также для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности. В свою очередь, калькуляция является базой для оценки, а счета бухгалтерского учета открываются на основании данных бухгалтерского баланса. Инвентаризация уточняет показатели счетов бухгалтерского учета. Таким образом, взаимосвязанное функционирование всех элементов метода бухгалтерского учета обеспечивает полное и непрерывное, объективное и системное отражение его предмета. Этим и обеспечивается познание его сущности.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТЕМЫ 2**

- I, Понятие предмета бухгалтерского учета.
- .) Характеристика объектов хозяйственного учета.
- \. Классификация имущества (средств, активов) по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности.
- I. Характеристика внеоборотных активов.
  - > Классификация оборотных активов.
  - і Сущность и виды дебиторской задолженности.
  - <' Характеристика собственных и заемных источников формирования имущества (хозяйственных средств).
- M Сущность и виды кредиторской задолженности.
  - '• Хозяйственные процессы в качестве объекта бухгалтерского учета.
- 10. Понятие хозяйственной операции, факта хозяйственной деятельности и их характеристика.
- II. Понятие метода бухгалтерского учета.
  - 12. Классификация элементов метода бухгалтерского учета.
  - 14. Характеристика элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающих первичное наблюдение хозяйственных операций.
  - 14. Элементы метода бухгалтерского учета, обеспечивающие группировку показателей об объектах бухгалтерского учета.

## **3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

### **3.1. ПОНЯТИЕ, СТРОЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА**

В любом виде деятельности важное значение имеет соответствие между намеченными к выполнению мероприятиями и теми возможностями, которые для этого существуют. Так, затраты денежных средств для определенных хозяйственных нужд зависят от источников, откуда эти средства берутся. Степень удовлетворения потребности в выпуске определенной продукции зависит от обеспеченности производства соответствующими материалами в нужном количестве, из которых эта продукция должна быть изготовлена.

Таким образом, между потребностями и возможностями их удовлетворения имеется прямая связь: потребности должны уравновешиваться наличными возможностями, т.е. соответствовать им. Такая обусловленность в широком ее понимании называется сбалансированностью. Использование ее является основным содержанием балансового метода. Термин "баланс" латинского происхождения. Дословно: *bis* — дважды, *lanz* — чаша весов, т.е. двучашие весов, как символ равновесия.

В сфере учета балансовый метод, или прием балансового обобщения, применяется особенно широко. С помощью балансового обобщения осуществляется постоянный контроль за хозяйственными операциями, так как показатели, отражающие источники активов и направления их использования должны быть равны, т.е. балансироваться.

Выражением приема балансового обобщения в бухгалтерском учете является бухгалтерский баланс. Впервые он был применен в хозяйственной практике еще в первой половине XV века. Бухгалтерский баланс отражает имущество (активы) организации в двух разрезах: с одной стороны, по их составу и размещению, с другой — по источникам его формирования и целевому назначению. Все имущество группируется и обобщается в балансе в едином денежном измерении. Для того, чтобы показать состояние имущества (активов), баланс составляется на определенный

мином, как правило, на первое число (месяца, квартала). Так как и Лилинес показывается только состояние имущества (активов), 1 » показатели содержатся в статике, а не в динамике, то баланс иг характеризует его движения и использования. Эти сведения in киот из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бч <лтерских счетов. Однако показатели о состоянии имущества (ч .нтвенных средств) и его источников, сгруппированные и обобщенные в определенном порядке и содержащиеся в бухгалтерском Гш/ансе, очень важны для принятия правильных управленческих решений.

Гяким образом, *бухгалтерский баланс* является способом группировки и обобщенного отражения в денежном измерении имущества (активов) организации по составу и размещению, а также по источникам его формирования на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится на две части для отдельного отражения видов имущества (активов) и их источников и имеет две формы: горизонтальную и вертикальную. В учетной практике белорусских организаций используется горизонтальная форма таблицы баланса. И левой ее части показывается имущество (активы) по его составу и размещению, а в правой части — по источникам его образования, или упрощенно: в левой части показываются активы, а в правой — их источники. Левая часть называется актив, правая — пассив

Термины "актив" и "пассив" так же, как и баланс, латинского происхождения. Термин "актив" происходит от латинского *aktivus* — активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражается имущество (действующие средства). Термин "пассив" происходит от латинского *passivus* — пассивный, недеятельный, противоположный активному. В пассиве отражается группировка имущества (средств), показывающая обязательства организации за полученные средства.

Каждый отдельный вид имущества в активе или их источников и пассиве называется статьей баланса. В активе, например, могут быть такие статьи: "Основные средства", "Запасы", "Касса" и другие, а в пассиве — "Уставный фонд (капитал)", "Нераспределенные средства".

ленная прибыль", "Кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам", "Кредиты банков" и др. Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражаются одно и то же имущество (хозяйственные средства), но в активе оно сгруппировано по составу и размещению, а в пассиве — по источникам их формирования.

Общая величина баланса называется его валютой.

В табл. 3.1 приведена упрощенная форма баланса организации.

*Таблица 3.1*

**Баланс арендного предприятия "Орион"  
на 1 октября 20\_\_ г.**

Актив		Пассив	
Статьи	Сумма, тыс. р.	Статьи	Сумма, тыс. р.
Основные средства	64000	Уставный фонд (капитал)	75000
Материалы	25000	Добавочный фонд (капитал)	17800
Готовая продукция	18000	Краткосрочные кредиты банков	11000
Касса	800	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	25000
Расчетный счет	21000		
Баланс	128800	Баланс	128800

В приведенном балансе итоги актива и пассива равны. Это равенство не является случайным. Как уже отмечалось, оно обусловлено тем, что в активе и пассиве баланса показываются одни и те же средства, но сгруппированные по разным признакам: по составу и размещению; по источникам их формирования. Другими словами — сумма активов будет всегда равна сумме обязательств и фондов (капитала), так как обязательства и фонды (капитал) показывают источники формирования имущества, имевшегося в наличии в организации, а активы отражают характер использования этого имущества. Равенство итогов актива и пассива баланса имеет большое контрольное значение. Оно является одним из средств проверки правильности учетных записей, его отсутствие свидетельствует об ошибках в записях.

Балансовое уравнение можно представить в виде схемы, представленной на рис. 3.1.

Имущество  
и «ПРИИГТвенные средства)

Фонды (капитал) + обязательства

Актив

Пассив

Рис. 3.1. Схема балансового уравнения

• лиородные статьи баланса объединяются в группы и разделы. iMi актива сгруппированы в два раздела: внеоборотные и обоими активы, а в пассиве баланса статьи сгруппированы в три itvug источники собственных средств, доходы и расходы, рас- м (приложение 1).

и бухгалтерских балансах обязательно указываются название МИИИИ и дата, к которой относятся показатели. Следовательно, >нн представляет собой отчет о том, что организация имеет и пплжна на конкретную дату. Как правило, бухгалтерские ба- < ы имеют показатели за текущий и предыдущий период для нжшин изменения финансового состояния организаций.

' ИИИСИМСИ от объема отражаемой информации балансы у1 Лить единичными и сводными. В единичном балансе отра- "iН показатели только одной организации. В сводных балан- (юкчатели статей актива и пассива представлены в разрезе ! иг те жующих статей единичных балансов с суммированием и итоговой графе.

Консолидированные балансы являются разновидностью сводных шпон и объединяют балансы отдельных самостоятельных орга- ни йИИИ, финансово-экономически взаимосвязанных между собой.

Но способу очистки балансы могут быть балансы-брутто и ба- яингы иУТТО.

**Налансы-брутто** включают статьи, которые регулируют пока- •М других статей баланса. Так, в балансах отечественных орга- }ий уже отсутствуют такие регулирующие статьи, как "Амор- |цин основных средств", "Амортизация нематериальных активов", ргонаи наценка". Исключив из баланса-брутто регулирующие п.и мы получили **баланс-нетто**.

И балансах организаций активы в основном представлены '• поротными и оборотными. Оборотные активы включают де- п> жиеые средства, краткосрочные ценные бумаги, дебиторскую за-

долженность, запасы готовой продукции и сырья, затраты в незавершенном производстве.

Все активы могут быть преобразованы в денежную наличность при необходимости, но не в этом их назначение. Внеоборотные активы предназначены для длительного использования, поэтому они наименее ликвидны. Под ликвидностью понимается способность преобразования активов в денежные средства. Оборотные активы более ликвидны чем долгосрочные.

В свою очередь оборотные активы подразделяются на высоколиквидные и менее ликвидные. К высоколиквидным активам относятся денежные средства и краткосрочные ценные бумаги.

На основании баланса можно рассчитать различные показатели финансового состояния организации. К ним относятся показатели ликвидности, платежеспособности, рентабельности.

Организация считается платежеспособной в случае превышения ее активов над внешними краткосрочными обязательствами. Чем на большую величину активы превышают внешние краткосрочные обязательства, тем выше степень платежеспособности. Организация ликвидна, если ее краткосрочные обязательства покрываются оборотными активами.

Для определения степени ликвидности рассчитываются такие коэффициенты как коэффициент текущей ликвидности и коэффициент абсолютной ликвидности. Коэффициент текущей ликвидности представляет собой отношение оборотных активов к краткосрочным обязательствам (кредиторской задолженности). Коэффициент абсолютной ликвидности (на ближайшее время) равен отношению высоколиквидных активов к краткосрочным обязательствам (кредиторской задолженности). Значение коэффициентов ликвидности важно для оценки финансового состояния организации.

### **3.2. ИЗМЕНЕНИЯ В БАЛАНСЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

В процессе хозяйственной деятельности организаций совершаются десятки тысяч операций в течение отчетного периода, которые приводят к изменению ее активов и источников их формирования. Участвуя в заготовлении, производстве и реализации

продукции, средства переходят из одного процесса в другой, преиращаются из одной формы в другую, т.е. они находятся в состоянии постоянного движения и изменения. Причем одни формы |" к тн существуют параллельно с другими, что обеспечивает м'рывность всех трех процессов.

лждая хозяйственная операция вызывает двойное изменение, .и ивающее два вида имущества (активов) (внутри актива ба- л) или два вида источников (внутри пассива), или один вид цсства (активов) и один вид источников (пассивов) одновре- к) в сторону увеличения или уменьшения отдельных видов цоства и источников. При этом применение способа балансо- обобщения обеспечивает равенство итогов всех видов иму- ша (активов), с одной стороны, и итогов всех видов источни- (пассивов) — с другой. Рассмотрим это на примерах.

*ример 1.* В кассу с расчетного счета поступило 5000 тыс. р. В <• происходит увеличение денежных средств, а на расчетном с — уменьшение на одну и ту же сумму. "Касса" и "Расчет- і счет" являются статьями актива баланса. Валюта (итог) ба- шней остается прежней.

*Пример 2.* За счет взятого в банке краткосрочного кредита погашена задолженность поставщику в сумме 120000 тыс. р. Происходит увеличение задолженности банку по взятой ссуде и •чноиременно уменьшение задолженности поставщику на одну и ту • умму. Задолженности банкам по взятым у них кредитам и .ипщикам за полученные от них ценности являются статьями она баланса. Валюта (итог) баланса не изменяется.

*ример 3.* От поставщика получены материалы на сумму ' ' КХ) тыс. р., оплата за которые еще не произведена. В результате операции увеличивается стоимость материалов в организа- (статья актива баланса) и увеличивается кредиторская задол- юсть поставщику (статья пассива баланса). Валюта (итог) іііса увеличится на 120000 тыс. р., при этом равенство актива • пассива баланса сохранится.

*Пример 4.* С расчетного счета погашена задолженность орга- ИИИИИ по платежам в бюджет на сумму 53000 тыс. р. Произошло .мшмнение денег на расчетном счете (статья актива баланса) и

уменьшение задолженности перед налоговым органом по бюджетным платежам (статья пассива баланса). Валюта (итог) баланса уменьшится на 53000 тыс. р., при этом равенство актива и пассива баланса сохранится.

При всем многообразии хозяйственных операций каждая из них приводит к одному из четырех типов изменений в балансе.

1. Изменения внутри актива баланса, когда одна статья актива баланса увеличивается, а другая — уменьшается. Графически эти изменения можно выразить так: А+ и А- (пример 1).

2. Изменения внутри пассива баланса, которые приводят к увеличению одной статьи пассива за счет уменьшения другой П+ и П- (пример 2).

3. Одновременное увеличение одной статьи актива и увеличение одной статьи пассива А+ и П+ (пример 3).

4. Одновременное уменьшение одной статьи актива и одной статьи пассива А- и П- (пример 4).

Первый и второй тип хозяйственных операций не изменяют итога актива и пассива баланса, а третий и четвертый приводят к увеличению или уменьшению итогов актива и пассива баланса на одну и ту же сумму.

Вышеизложенное можно представить в виде табл. 3.2.

Таблица 3.2

### Четыре типа изменений в балансе

1.	Актив	+	
	Актив		
2.			Пассив +
			Пассив
3.	Актив	+	Пассив +
4.	Актив		Пассив

Таким образом, в результате изменений, происходящих в составе и источниках формирования имущества (хозяйственных средств, активов) под влиянием любой хозяйственной операции, равенство между общей суммой видов активов и общей суммой их источников не нарушается.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 3**

1. Сущность и назначение баланса.
2. Обоснование равенства актива и пассива баланса.
3. Строение баланса, содержание разделов и статей.
- \. Чем определяется содержание и структура балансов различных организаций?
5. Почему отсутствует равенство между соответствующими разделами актива и пассива баланса?
6. Влияние хозяйственных операций на изменение статей и итога баланса. Типы изменений.
7. Информационное назначение баланса.
8. Виды балансов. Регулирующие статьи баланса.
9. Платежеспособность и ликвидность организации. Порядок расчета коэффициентов ликвидности.

## 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

### 4.1. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Баланс дает обобщенное выражение имущества и его источников в единой денежной оценке на определенный момент, вне их движения. Организации важно знать наличие имущества в движении за более короткие промежутки времени (ежедневно) как в денежном, так и в натуральном выражении. Такая информация необходима для принятия управленческих решений. Следовательно, она должна накапливаться и храниться.

Средством для ведения текущего учета хозяйственных операций, изменяющих состав имущества и источников его формирования, а также хранения информации, является система счетов бухгалтерского учета.

**Счетом** называется способ отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам имущества и его источников на основе носителей информации.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы "Т" ("Т-счет"). Модель счета включает такие элементы, как название, код, левая часть — дебет, правая часть — кредит и выглядит следующим образом:

<b>Счет</b> _____	
(название)	
Дебет	Кредит

На практике применяется и другая форма строения счета, в которой дебет и кредит расположены рядом. Схема такого счета следующая:

<b>Счет</b> _____		
(название)		
Содержание записи	Дебет	Кредит

Название счета, как правило, пишется с заглавной буквы.

Обозначение сторон счета "Дебет" (сокращенно Д-т) и "Кредит" (сокращенно К-т) не свидетельствует об увеличении или уменьшении объекта учета, а лишь соответствует его сторонам.

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило за месяц) без начального сальдо называется **оборотом**.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой *сальдо* (остаток), сокращенно С, которое свидетельствует о наличии средств или источников на определенную дату. (Сальдо на счетах на начало месяца называется начальным, а на конец месяца — конечным. Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т.е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета.

Открыть счет — это значит дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Открываются счета по отдельным видам активов и пассивов организаций: денежным средствам в кассе, денежным средствам, находящимся в банке, основным средствам, тирам, материалам, уставному фонду (капиталу), прибыли, дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.

Произвести запись в левой части счета — это значит дебетовать счет, а в правой — кредитовать его.

Схему счета можно проиллюстрировать на примере счета "Касса".

### Касса

Дебет		Кредит	
Сальдо	500000	3.	800000
1.	2500000	4.	1200000
2.	4200000		
Итого обороты		2000000	
< -альдо		5200000	

Из приведенной схемы счета следует, что на начало месяца в кассе остаток составлял 500000 р., оборот за месяц по дебету равен 6700000 р., по кредиту — 2000000 р., сальдо на конец месяца — 5200000 р. Под номерами 1, 2, 3, 4 по дебету и кредиту счета было отражено движение денег в кассе.

Записи хозяйственных операций на счетах производятся в хронологическом порядке, т.е. по мере их совершения.

#### **4.2. ХАРАКТЕРИСТИКА АКТИВНЫХ СЧЕТОВ (СЧЕТОВ ИМУЩЕСТВА) И ПАССИВНЫХ СЧЕТОВ (СЧЕТОВ ИСТОЧНИКОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИМУЩЕСТВА)**

В текущем бухгалтерском учете хозяйственные операции группируются по однородным экономическим признакам. Счета, на которых осуществляется бухгалтерский учет имущества (хозяйственных средств, активов, ресурсов), называются *активными*. Остатки по таким счетам отражаются в активе баланса.

Счета, на которых ведется бухгалтерский учет источников образования хозяйственных средств (пассивов), называются *пассивными* и находятся в пассиве баланса.

В активных счетах начальное сальдо (остаток) записывается по дебету, увеличение имущества отражается по дебету, уменьшение — по кредиту. Чтобы подсчитать конечное сальдо в активном счете, следует к начальному сальдо по дебету прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту. Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым или равным нулю. Из этого следует, что сумма оборота по кредиту счета не может быть больше суммы начального остатка и суммы оборота по дебету счета.

Таким образом, для учета имущества (активов, хозяйственных средств, ресурсов) используются активные счета. Так, для учета основных средств используется активный счет "Основные средства", для учета производственных запасов — счет "Материалы", для учета товарных запасов — счет "Товары". Денежные средства учитываются на счетах "Касса", "Расчетный счет", "Валютные счета". На указанных счетах отражается информация первых документов лишь по тем хозяйственным операциям, ; которых данный счет предназначен.

Следовательно, все операции по поступлению и выбытию основных средств систематизируются и учитываются на счете "Основные средства", поступление и расход материальных ценностей — на счете "Материалы", получение и выдача денег из кассы — на счете "Касса" и т.д.

Записи на счетах производятся при помощи различных измерителей (денежного, натурального, трудового) в зависимости от содержания хозяйственных операций и учитываемых объектов.

Счета, предназначенные для учета собственных и заёмных источников формирования имущества (хозяйственных средств, акти-нов), называются пассивными и отражаются в пассиве баланса.

В пассивных счетах по кредитовой стороне отражаются началь-ные остатки, хозяйственные операции по увеличению источника форми-рования имущества и конечные остатки. По дебету пассивного счёта показывается уменьшение источника. Для определения конеч-ного сальдо (остатка) необходимо к начальному остатку прибавить оборот по кредиту, вычесть оборот по дебету и полученный резуль-тат отразить на кредитовой стороне счета. Сальдо в пассивных сче-тах может быть только кредитовым или равным нулю. Следова-тельно, сумма начального остатка (сальдо) и оборота по кредиту счета должна быть больше суммы дебетового оборота или равной ей.

На пассивных счетах учитываются такие источники формиро-вания имущества, как уставный фонд (капитал), обязательства по удам и перед кредиторами и др.

Схематически порядок записей на активных и пассивных сче-к можно представить следующим образом:

### Схема активного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название)

Дт	Кредит
ОК (сальдо) на начало месяца	Запись операций, связанных с умень-шением имущества (-)
• оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
сальдо (сальдо) на конец месяца	

## Схема пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_

(название)

<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
Запись операций, связанных с уменьшением источников (-)	Остаток (сальдо) на начало месяца Запись операций, связанных с увеличением источников (+)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
	Остаток (сальдо) на конец месяца

Деление счетов на активные и пассивные увязывается с балансом, в котором в активе сгруппированы активы организаций, а в пассиве — их источники формирования.

Остатки по активным счетам отражаются в активе баланса, а остатки по пассивным счетам — в пассиве.

### 4.3. ХАРАКТЕРИСТИКА АКТИВНО-ПАССИВНЫХ СЧЕТОВ И ИХ СТРУКТУРА. ВЗАИМОСВЯЗЬ БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ И БАЛАНСА

Кроме активных и пассивных счетов, в бухгалтерском учете имеется группа счетов, обладающих свойствами активных и пассивных счетов.

В зависимости от характера совершаемых хозяйственных операций на счетах этой группы остатки могут быть либо по дебету, либо по кредиту или одновременно дебетовыми и кредитовыми. Следовательно, остатки по таким счетам могут быть отражены в активе или в пассиве баланса. Такие счета называются **активно-пассивными**. К ним относятся счета "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", "Расчеты с учредителями", "Внутрихозяйственные расчеты".

Например, по счету "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражаются суммы дебиторской задолженности по дебету, а суммы кредиторской задолженности — по кредиту.

Для определения сальдо в активно-пассивных счетах необходимо использовать данные аналитического учета, которые свиде-

тельствуют о состоянии расчетов с каждым дебитором и каждым кредитором. Сальдо выводится по каждому дебитору и кредитору, а затем определяется итоговый остаток дебиторской и кредиторской задолженности.

Схематически порядок записей на активно-пассивных счетах можно представить следующим образом:

### Схема активно-пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_

(название)

**Дебет**

Остаток (сальдо) на начало месяца  
дебиторской задолженности \_\_\_\_\_  
Запись операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской задолженности  
Остаток (сальдо) на конец месяца  
дебиторской задолженности

**Кредит**

Остаток (сальдо) на начало месяца  
кредиторской задолженности \_\_\_\_\_  
Запись операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности или уменьшением дебиторской задолженности  
Остаток (сальдо) на конец месяца  
кредиторской задолженности

Таким образом, активно-пассивные счета носят смешанный характер, однако в конечном счете записи хозяйственных операций НИ них соответствуют общему правилу деления счетов на активные и пассивные.

И в начале отчетного периода счета открываются на основании бухгалтерского баланса (если отчетному периоду предшествовала «хозяйственная деятельность»). Суммы, числящиеся в активе баланса, — балансовые остатки (сальдо) имущества (активов) — записываются на дебетовой стороне счетов, а суммы, числящиеся в пассиве баланса, — балансовые остатки (сальдо) источников имущества (пассивов) — на кредитовой стороне счетов.

М течение месяца записи хозяйственных операций на счетах производятся на основании документов, в которых они зафиксированы. После записи всех хозяйственных операций за отчетный период по мере их совершения в хронологическом порядке, как правило за месяц, на счетах подсчитываются обороты по дебету и кредиту и выводятся остатки (сальдо) на конец месяца, которые

являются основанием для составления нового баланса. При этом, остатки (сальдо) по дебету счетов отражаются в активе баланса, а остатки (сальдо) счетов по кредиту — в пассиве баланса. В этом проявляется тесная связь счетов бухгалтерского учета с документацией и балансом.

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета включает активные, пассивные и активно-пассивные счета, которые формируют показатели о предмете бухгалтерского учета, т.е. о составе, размещении и использовании имущества (активов) и источниках их формирования (пассивов).

#### **4.4. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И КОНТРОЛЬНОЕ ЗНАЧЕНИЕ**

Принцип двойного отражения хозяйственных операций означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер, и происходят в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость применения двойной записи, сущность которой состоит в том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту.

Хозяйственные операции всегда вызывают взаимосвязанные, одновременные и равновеликие изменения в отдельных объектах бухгалтерского учета, которые обуславливаются самой их сущностью. Поэтому при использовании счетов бухгалтерского учета для отражения хозяйственной деятельности организаций всегда поддерживается баланс.

Обеспечение постоянного балансового обобщения показателей об объектах бухгалтерского учета обосновывает необходимость применения двойной записи (диграфическая запись).

Двойная запись на счетах тесно связана с противоположностью значения актива и пассива баланса, где группируются сальдо активных и пассивных счетов. Так как дебетовый остаток (сальдо)

представляет собой разницу записей дебета и кредита, а кредитный остаток (сальдо) — разницу записей кредита и дебета, то каждая статья баланса является результатом этого соотношения.

Таким образом, *двойная запись* представляет собой элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий двойственность отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту разных экономически связанных счетов.

Двойственность отражения хозяйственных операций, как указывалось выше, предполагает равновеликие суммы по дебету и кредиту счетов. Записи на счетах производятся таким образом, что дебет одного счета связан с кредитом одного или нескольких счетов и наоборот, кредит одного счета — с дебетом одного или нескольких счетов. Взаимосвязь счетов обуславливается их юридической общностью и характером отражаемых хозяйственных операций.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*, а счета — корреспондирующими.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций необходимо понимать экономическое значение бухгалтерских счетов. Это позволит точно определить их корреспонденцию.

Числитель операций на корреспондирующих счетах называется *бухгалтерской проводкой*. Бухгалтерские проводки (записи) бывают простые и сложные. При простой бухгалтерской проводке отражаются только два счета, на одном из которых сумма отнесена по дебету, а на втором — по кредиту. Например, в кассу поступило с расчетного счета в банке 4000000 руб. Данная операция привела к увеличению денег в кассе и уменьшению их на расчетном счете. Запись данной хозяйственной операции на счетах будет следующей:

Дебет счета "Касса"	4000000 р.
Кредит счета "Расчетный счет"	4000000 р.

Счета "Касса" и "Расчетный счет" являются активными, в которых по дебету отражается увеличение, а по кредиту — умень-

шение, следовательно приведенная хозяйственная операция отражается по дебету счета "Касса" и кредиту счета "Расчетный счет".

Экономическая сущность указанной операции состоит в изменении размещения денежных средств, т.е. произошло их уменьшение на расчетном счете в банке и увеличение в кассе организации.

В сложной бухгалтерской проводке (записи) дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов или кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумме записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна. Например, подотчетное лицо в момент представления им документов о приобретении материальных ценностей производит возврат остатка выданного ему под отчет аванса денежных средств. Запись на счетах будет следующей:

Дебет счета "Материалы"	120000 р.
Дебет счета "Касса"	80000 р.
Кредит счета "Расчеты с подотчетными лицами"	200000 р.

При поступлении денежных средств на расчетный счет от покупателей и краткосрочного займа от другой организации будет произведена запись на счетах следующим образом:

Дебет счета "Расчетный счет"	1500000 р.
Кредит счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	500000 р.
Кредит счета "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"	1000000 р.

Вышеприведенные примеры сложных бухгалтерских проводок можно представить в виде схемы (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Схема сложных бухгалтерских проводок

В учетной практике организаций (предприятий) сложные бухгалтерские записи находят широкое применение.

Правильное определение корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций является необходимым условием правильного учета хозяйственной деятельности. Поэтому установление корреспонденции счетов по отдельным операциям проводится в следующем порядке:

- исходя из содержания хозяйственной операции определяются объекты учета, которые она затрагивает;
- определяется вид счета по отношению к балансу (активный или пассивный);
- устанавливается характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;
- исходя из схем записей на активных и пассивных счетах устанавливается корреспонденция счетов.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах тесно связана с двойственным отражением изменений в балансе, следовательно, закономерности, установленные для четырех типов хозяйственных операций, распространяются и на счета. Записи первого типа хозяйственных операций производятся по дебету и кредиту активных счетов, операции второго типа — по дебету и кредиту пассивных счетов, операции третьего типа — по дебету активного и кредиту пассивного счетов, а операции четвертого типа — по дебету пассивного и кредиту активного счетов. Схематически корреспонденцию счетов бухгалтерского учета при помощи двойной записи можно представить следующим образом:

Д-т	Активный счет	К-т	Д-т	Пассивный счет	К-т
Сальдо				Сальдо	
Нин операций	IV тип операций		IV тип операций	II тип операций	
<•)	(-)		(-)	(+)	
>I i	Активный счет	К-т	Д-т	Пассивный счет	К-т
1 «Пьдо				Сальдо	
цI гш операций	I тип операций		II тип операций	III тип операций	
	(-)		(-)	(+)	

Для уяснения сущности двойной записи и порядка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета обратимся к следующему примеру.

**Баланс организации на начало отчетного периода, тыс. р.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	480500	Уставный фонд (капитал)	880000
Касса	21800	Нераспределенная	
Расчетный счет	50200	прибыль	40300
Материалы	180000	Расчеты с учредителями	11250
Готовая продукция	43200	Краткосрочные кредиты	
Расчеты с дебиторами:		банков	30800
с подотчетными лицами	350	Расчеты с кредиторами:	
с покупателями и заказ-		с поставщиками и под-	
чиками	240000	рядчиками	16200
		с бюджетом по налогам	16300
		по оплате труда	21200
Баланс	1016050	Баланс	1016050

За отчетный период в организации совершены следующие хозяйственные операции.

*Операция 1.* С расчетного счета в кассу поступили деньги для выплаты заработной платы в сумме 21200 тыс. р. В результате этой операции уменьшилась сумма денежных средств на расчетном счете в банке и увеличилась в кассе организации. Так как оба эти счета активные, то на расчетном счете уменьшение денежных средств записывается по кредиту счета "Расчетный счет", а увеличение денег в кассе — по дебету счета "Касса". Бухгалтерская запись (проводка) по этой операции будет следующей:

Дебет счета "Касса"	21200 тыс. р.
Кредит счета "Расчетный счет"	21200 тыс. р.

*Операция 2.* С расчетного счета перечислены денежные средства в сумме 20000 тыс. р. на погашение краткосрочного кредита банка. В результате данной операции уменьшаются денежные средства на расчетном счете организации и одновременно уменьшается задолженность организации перед банком по взятой сумме

кредита. Так как счет "Расчетный счет" является активным, то уменьшение денег на расчетном счете отражается по кредиту этого счета, а счет "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" является пассивным, следовательно, уменьшение по данному счету записывается по дебету. Бухгалтерская запись операции будет иметь следующий вид:

Дебет счета "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"	20000 тыс. р.
Кредит счета "Расчетный счет"	20000 тыс. р.

*Операция 3.* От поставщиков поступили материалы для нужд производственной деятельности организации на сумму 75500 тыс. р. И результате этой операции увеличиваются остатки материалов у организации и одновременно увеличивается задолженность поставщикам. Так как счет "Материалы" является активным, то увеличение на нем записывается по дебету, а счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"— пассивный, следовательно, увеличение записывается по кредиту.

Бухгалтерская запись (проводка) данной операции будет следующей:

Дебет счета "Материалы"	75500 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	75500 тыс. р.

*Операция 4.* За счет средств нераспределенной прибыли работникам начислен доход по результатам работы организации в сумме 9300 тыс. р. В результате этой операции уменьшилась сумма нераспределенной прибыли и увеличилась задолженность работникам. Счет "Нераспределенная прибыль" является пассивным, следовательно, уменьшение на нем отражается по дебету. Счет "Расчеты с персоналом по оплате труда" является также пассивным, по кредиту этого счета отражается задолженность организации перед работниками по начисленной ей сумме дохода. Значит, увеличение на счете отражается по кредиту.

Бухгалтерская запись операции будет следующей:

Дебет счета "Нераспределенная прибыль"	9300 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с персоналом по оплате труда"	9300 тыс. р.

*Операция 5.* На расчетный счет организации поступили денежные средства от покупателей в сумме 115000 тыс. р. Данная хозяйственная операция затрагивает два активных счета: "Расчетный счет" и "Расчеты с покупателями и заказчиками", поскольку средства организации из формы дебиторской задолженности приняли форму денежных средств на расчетном счете. Бухгалтерская запись будет иметь вид:

Дебет счета "Расчетный счет"	115000 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	115000 тыс. р.

*Операция 6.* Из кассы выдано в счет оплаты труда работникам 20800 тыс. р. Данная операция затрагивает активный счет "Касса" и пассивный счет "Расчеты с персоналом по оплате труда". Произошли уменьшение денежных средств в кассе и одновременно уменьшение задолженности по оплате труда перед работниками. На счетах данная операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Расчеты с персоналом по оплате труда"	20800 тыс. р.
Кредит счета "Касса"	20800 тыс. р.

*Операция 7.* С расчетного счета перечислено (уплачено) поставщикам за поставленные организации материалы 15700 тыс. р., перечислены в бюджет налоговые платежи в сумме 16300 тыс. р. Приведенная хозяйственная операция затрагивает один активный счет "Расчетный счет" и два пассивных счета: "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и "Расчеты по налогам и сборам", по кредиту которых отражена кредиторская задолженность организации.

Запись операции на счетах представлена сложной проводкой и имеет следующий вид:

Дебет счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	15700 тыс.р.
Дебет счета "Расчеты по налогам и сборам"	16300 тыс. р
Кредит счета "Расчетный счет"	32000 тыс. р.

*Операция 8.* От подотчетного лица поступил возврат остатка выданных ему под отчет денежных средств на сумму 350 тыс. р. Данная хозяйственная операция привела к увеличению денег в кассе организации и уменьшению задолженности работника по выданной ему сумме денежных средств. Бухгалтерская проводка отражается на двух активных счетах и имеет вид:

Дебет счета "Касса"	350 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с подотчетными лицами"	350 тыс. р.

*Операция 9.* Со склада организации для производства собственной продукции отпущены материалы в сумме 64000 тыс. р., а также начислена заработная плата работникам, занятым производством продукции в сумме 11300 тыс. р. Данная операция затрагивает два активных счета: "Основное производство" и "Материалы" и один пассивный счет "Расчеты с персоналом по оплате труда". В результате этой операции увеличиваются затраты (расходы) на изготовление продукции, что отражается по дебету активного счета "Основное производство", уменьшается количество материальных ценностей на складе и увеличивается задолженность организации перед работниками по оплате труда за выполнение работы по производству продукции. Бухгалтерская запись (прополка) представлена следующим образом:

Дебет счета "Основное производство"	75300 тыс. р.
Кредит счета "Материалы"	64000 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с персоналом по оплате труда"	11300 тыс. р.

*Операция 10.* Из кассы организации выдано работнику под ит 200 тыс. р. на приобретение канцелярских товаров. Эта шйственная операция будет представлена в следующем виде:

Дебет счета "Расчеты с подотчетными лицами"	200 тыс. р.
Кредит счета "Касса"	200 тыс. р.

*Операция 11.* Реализована готовая продукция, фактическая (росстоимость которой составляет 43200 тыс. р. В результате этой операции уменьшается объем продукции на складе организации и увеличиваются затраты в процессе реализации. Данная операция мяходит следующее отражение на счетах:

Дебет счета "Реализация"	43200 тыс. р.
Кредит счета "Готовая продукция"	43200 тыс. р.

*Операция 12.* Отражается задолженность покупателей за «пруженную им продукцию по ценам реализации в сумме 83500 итг. р. Задолженность покупателей отражается как увеличение и рг-дотв в расчетах по дебету счета "Расчеты с покупателями и

заказчиками' и одновременно на эту же сумму отражается выручка организации за реализованную продукцию. Бухгалтерская запись данной операции имеет следующий вид:

Дебет счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	83500 тыс. р.
Кредит счета "Реализация"	83500 тыс. р.

*Операция 13.* Отражается финансовый результат от реализации продукции в сумме 40300 тыс. р. (прибыль). Финансовый результат от реализации продукции выявляется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету "Реализация". По дебету данного счета реализованная продукция отражается по фактической себестоимости, а по кредиту — по цене реализации. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной организацией прибыли от реализации продукции. Запись на счетах будет следующей:

Дебет счета "Реализация"	40300 тыс. р.
Кредит счета "Прибыли и убытки"	40300 тыс. р.

Произведенные хозяйственные **операции можно** представить в виде табл. 4.1.

Таблица 4.1

### Хозяйственные операции

Номер операции		Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. р.
		по дебету	по кредиту	
1	2	3	4	5
1	В кассу с расчетного счета поступили деньги	Касса	Расчетный счет	21200
2	Перечислена с расчетного счета сумма денежных средств на погашение краткосрочного кредита	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	Расчетный счет	20000
3	Приобретены материалы у поставщика	Материалы	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	75500

1

4	Начислен доход работникам за счет средств нераспределенной прибыли	Нераспределенная прибыль	Расчеты с персоналом по оплате труда	9300
	На расчетный счет поступили деньги от покупателей	Расчетный счет	Расчеты с покупателями и заказчиками	115000
	Из кассы выдана заработная плата работникам	Расчеты с персоналом по оплате труда	Касса	20800
	С расчетного счета перечислены (уплачены суммы): поставщику за материалы	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчетный счет	15700
	налоговые платежи в бюджет	Расчеты по налогам и сборам	Расчетный счет	16300
	От подотчетного лица поступил остаток неизрасходованной подотчетной суммы денежных средств	Касса	Расчеты с подотчетными лицами	350
	На производство продукции: отпущены со склада материалы	Основное производство	Материалы	64000
	начислена заработная плата работникам	Основное производство	Расчеты с персоналом по оплате труда	11300
	Из кассы выдана работнику сумма денежных средств под отчет	Расчеты с подотчетными лицами	Касса	200

1	2	3	4	5
11	Реализована продукция	Реализация	Готовая продукция	43200
12	Отражается задолженность покупателей на сумму выручки	Расчеты с покупателями и заказчиками	Реализация	83500
13	Отражается результат (прибыль) от реализации продукции	Реализация	Прибыли и убытки	40300

Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов, свидетельствующих об их совершении, называется *разноской*.

Исходя из содержания баланса организации на начало отчетного периода, необходимо открыть соответствующие счета бухгалтерского учета, сделать по ним разноску хозяйственных операций с использованием способа двойной записи, определить оборот по дебету и кредиту каждого счета, вывести остатки по счетам бухгалтерского учета, на которых были отражены хозяйственные операции, составить баланс на конец отчетного периода.

Каждая хозяйственная операция, отраженная на счетах, имеет свой номер в порядке ее совершения.

**Счет "Касса"**  
(активный)

<i>М</i>		<i>К-т</i>	
С	21800	6)	20800
1)	21200	10)	200
8)	350		
Обороты	21550		21000
С	22350		

**Счет "Расчетный счет"**  
(активный)

<i>М</i>		<i>^</i>	
С	50200	1)	21200
5)	115000	2)	20000
		7)	32000
Обороты	115000		73200
С	92000		

**Счет "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"**

(пассивный)

Д-т	К-т
2) 20000	С 30800
Обороты 20000	-
	С 10800

**Счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"**

(пассивный)

Д-т	К-т
7) 15700	С 16200
Обороты 15700	3) 75500
	С 76000

**Счет "Материалы"**

(активный)

Д-т	К-т
С 180000	9) 64000
3) 75500	
Обороты 75500	64000
С 191500	

**Счет "Нераспределенная прибыль"**

(пассивный)

Д-т	К-т
4) 9300	С 40300
Обороты 9300	
	С 31000

**Счет "Расчеты с персоналом по оплате труда"**

(пассивный)

Д-т	К-т
6) 20800	С 21200
	4) 9300
	9) 11300
Обороты 20800	20600
	С 21000

**Счет "Расчеты с покупателями и заказчиками"**

(активный)

Д-т	К-т
С 240000	5) 115000
12) 83500	
Обороты 83500	115000
С 208500	

**Счет "Расчеты по налогам и сборам"**

(пассивный)

Д-т	К-т
7) 16300	С 16300
Обороты 16300	
	С -

**Счет "Основное производство"**

(активный)

Д-т	К-т
9) 75300	
Обороты 75300	-
С 75300	

**Счет "Расчеты с подотчетными лицами"**  
(активный)

Д-т		К-т	
С	350	8)	350
10)	200		
Обороты			350
С	200		

**Счет "Реализация"**  
(активный)

Д-т		К-т	
11)	43200	12)	83500
13)	40300		
Обороты			83500
С	-		

**Счет "Готовая продукция"**  
(активный)

Д-т		К-т	
С	43200	9)	43200
Обороты			43200
С	-		

**Счет "Прибыли и убытки"**  
(активно-пассивный)

Д-т		К-т	
		13)	40300
Обороты			40300
		С	40300

На основании остатков по счетам на конец месяца составляется баланс. Остатки по счетам, на которых не были отражены хозяйственные операции, переносятся из баланса на начало отчетного периода.

**Баланс организации на конец отчетного периода, тыс. р.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	480500	Уставный фонд (капитал)	880000
Касса	22350	Нераспределенная прибыль	31000
Расчетный счет	92000	Расчеты с учредителями	11250
Материалы	191500	Прибыль	40300
Незавершенное производство (Основное производство)	75300	Краткосрочные кредиты банков	10800
Расчеты с дебиторами:		Расчеты с кредиторами:	
с покупателями и заказчиками	208500	с поставщиками и подрядчиками	76000
с подотчетными лицами	200	по оплате труда	21000
Баланс	1070350	Баланс	1070350

Таким образом, на основании приведенного примера отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета можно

сделать вывод о контрольном и познавательном значении двойной записи.

**Контрольное значение** двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов >дствие того, что все хозяйственные операции, отраженные на 'те счетов, обязательно фиксируются на кредите корреспондирующих счетов. Поэтому итоги дебетовых и кредитовых оборотов, а также остатков по счетам (дебетовых и кредитовых) должны быть равными. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях на счетах, т.е. нарушен принцип «войной записи». Ошибки следует найти до составления бухгалтерского баланса.

**Познавательное значение** двойной записи заключается в том, что она позволяет выявить взаимосвязи в составе имущества и источников его формирования, а также установить и проанализировать характер хозяйственных операций без привлечения первичных документов.

равнивая полученный баланс на конец отчетного периода с реальным балансом, можно установить, что в результате хозяйственных операций общая сумма (валюта) баланса увеличилась • 4300 тыс. р., однако равенство актива и пассива не нарушено, **ИНК** как все хозяйственные операции отражались на счетах способом двойной записи.

#### **4.5. СЧЕТА СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА, ИХ НАЗНАЧЕНИЕ И ВЗАИМОСВЯЗЬ**

Запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета |""иводится в соответствии с проверенными документами, подтверждающими факт их совершения. При отражении операций четах документы группируются в хронологической последовательности, поэтому записи хозяйственных операций на счетах в порядке их совершения называются **хронологическими**.

практике учетной работы хронологические записи производятся в Журнале (книге) регистрации хозяйственных операций ,•• 4.2), где указываются номера, даты, содержание хозяйствен-

ных операций, корреспондирующие счета и суммы. Такие регистры (журналы, книги) применяются, как правило, организациями при небольшом объеме хозяйственных операций. Журнал позволяет осуществлять контроль за полнотой отражения хозяйственных операций и сохранностью документов.

Номер п/п	Документ		Содержание операции	Сумма	Счет	
	дата	№			дебет	кредит

Рис. 4.2. Форма Журнала регистрации хозяйственных операций

Для учета имущества и источников его формирования необходима системная регистрация информации, которая представляет ее группировку по экономическому содержанию на счетах бухгалтерского учета в соответствии с разработанной системой счетов. Поэтому записи, позволяющие группировать информацию по экономическому содержанию, т.е. по однородным объектам, называются **систематическими**. В практике учетной работы систематические записи производятся в карточках, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге. В целях сокращения дублирования учетных записей производится совмещение хронологических и систематических записей в одном регистре.

На счетах бухгалтерского учета накапливается информация о состоянии имущества и источниках его формирования как в целом по видам, так и в разрезе отдельных составных его частей. Для принятия управленческих решений в одних случаях необходимы обобщенные в суммовом выражении показатели об объектах бухгалтерского учета, в других — детализированные, выраженные не только в суммовом, но и в натуральном показателях.

Например, на счете "Готовая продукция" должны быть сформированы данные об общей сумме произведенной продукции, ее поступлении и выбытии. Одновременно на данном счете формируется информация по отдельным видам и сортам готовой продукции по количеству и сумме. На счете "Расчеты с подотчетными лицами" систематизируются показатели состояния расчетов с работниками

и» выданным им под отчет денежным средствам в целом по организации и по каждому лицу в отдельности.

Таким образом, по характеру формирования информации об объектах бухгалтерского учета счета делятся на синтетические и аналитические.

Счета, на которых осуществляется учет имущества, источников формирования, хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям **называются синтетическими**. Регистрация хозяйственных операций на таких счетах представляет собой **синтетический учет**.

Синтетические счета называются счетами первого порядка. Показатели на них приводятся только в денежной оценке, как и в **Аналитическом**.

Однако, как отмечалось, для оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации необходимо располагать конкретными, детализированными сведениями об учитываемых объектах. Поэтому для полной детализации записей, контроля за отдельными видами материальных ценностей и расчетов с отдельными дебиторами и кредиторами открываются и ведутся аналитические счета.

Так, на счете "Основные средства" учитываются не вообще основные средства, а конкретные объекты (оборудование, здания, транспортные средства и др.), которые отличаются друг от друга и информация о которых нужна для управления.

На аналитических счетах, предназначенных для учета товарно-материальных ценностей, записи ведутся не только в денежном, но и в натуральных измерителях по каждому их виду.

На счете "Расчеты с персоналом по оплате труда" должна быть отражена информация по каждому работнику о начисленной ему заработной плате, произведенных из нее удержаниях и причитающейся сумме к выплате.

Таким образом, счета на которых детализируется информация, обобщенная на синтетических счетах, называются **аналитическими**, а процесс отражения на них информации об учитываемых объектах **аналитическим учетом**.

Показатели, в которых детализируется информация на аналитических счетах, могут быть представлены денежными, натуральными или денежными и натуральными измерителями.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как однородная группа аналитических счетов объединяется в один синтетический счет. В этой связи существует определенное правило записи по синтетическим и аналитическим счетам, которое заключается в том, что если в синтетическом счете сальдо или обороты записываются по дебету, то и во всех его аналитических счетах сальдо или обороты отражаются также по дебету. Это правило относится и к записям по кредиту.

Рассмотрим на примере счета "Расчеты с покупателями и заказчиками" взаимосвязь данных синтетического и аналитического учета, используя для этого условные показатели предприятия "Орион".

*Пример /*. На 1-е число отчетного месяца на счете "Расчеты с покупателями и заказчиками" значилось дебетовое сальдо в сумме 240000 тыс. р., в том числе по гормолзаводу № 1 — 48000 тыс. р., мясокомбинату — 122000 тыс. р., комбинату хлебопродуктов — 70000 тыс. р. За отчетный период поступили денежные средства от гормолзавода № 1 в сумме 35000 тыс. р. и от мясокомбината — 80000 тыс. р. За этот же период отгружена (реализована) продукция гормолзаводу на сумму 60500 тыс. р. и комбинату хлебопродуктов — на сумму 23000 тыс. р.

В бухгалтерском учете приведенные хозяйственные операции отражены следующим образом:

1. Поступили денежные средства на расчетный счет предприятия "Орион".

Дебет счета "Расчетный счет"	115000 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	115000 тыс. р.

в том числе:

от гормолзавода № 1 — 35000 тыс. р.  
от мясокомбината — 80000 тыс. р.

2. Реализована покупателям продукция

Дебет счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	83500 тыс. р.
--	---------------

в том числе:

гормолзаводу № 1 — 60500 тыс. р.

комбинату хлебопродуктов — 23000 тыс. р.

Кредит счета "Реализация продукции (работ, услуг)" 83500 тыс. р.

На счетах бухгалтерского учета это будет отражено следующим образом:

и синтетическом учете (тыс. р.): в аналитическом учете (тыс. р.):

**Счет "Расчеты с покупателями и Счет "Мясокомбинат"  
мказчиками"**

Л-т		К-т
С	240000	1) 115000
	2) 83500	
Обороты	83500	115000
С	208500	

Д-т		К-т
С	122000	1) 80000
Обороты	-	80000
С	42000	

**Счет "Гормолзавод № 1"**

		К-т
	48000	1) 35000
	2) 60500	
рорты	60500	35000
	73500	

**Счет "Комбинат хлебопродуктов"**

Д-т		К-т
С	70000	
	2) 23000	
Обороты	23000	
С	93000	

Для проверки правильности записей и соответствия аналитического учета синтетическому необходимо сопоставить остатки и обороты по синтетическому счету с суммами остатков и оборотом по аналитическим счетам.

По синтетическому счету "Расчеты с покупателями и заказчики" остаток (сальдо) на начало месяца 240000 тыс. р. равен ие остатков (сальдо) на начало отчетного периода по аналитическим счетам (48000 + 122000 + 70000). Соответственно оборот по дебету синтетического счета 83500 тыс. р. равен сумме оборотов по аналитическим счетам (60500 + 53000) и от по кредиту синтетического счета 115000 тыс. р. равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов (35000 + 80000).

*Пример 2.* На синтетическом счете "Материалы" имеется дебетовый остаток (сальдо) на начало отчетного периода в размере 180000 тыс. р., расшифрованное на аналитических счетах "Материал "А"— 8 т, стоимость — 80000 тыс. р., "Материал "Б"— 6 т на сумму 48000 тыс. р. и "Материал "В"— 4 т на сумму 52000 тыс. р.

За отчетный период произошли следующие хозяйственные операции:

1. Поступили материалы от поставщика:

материал "А"— 5 т на сумму 50000 тыс. р.;

материал "В"— 3 т на сумму 25500 тыс. р.

2. Списаны материалы для производства продукции:

материал "Б"— 3 т на сумму 24000 тыс. р.;

материал "А"— 4 т на сумму 40000 тыс. р.

Приведенные операции будут отражены на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

в синтетическом учете (тыс. р.):

**Счет "Материалы"**

Д-т		К-т	
С	180000	2)	64000
	1) 75500		
Обороты	75500		64000
С	191500		

в аналитическом учете (тыс. р.):

**Счет "Материал "А"**

Дата	Номер доку-мента	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
				к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
02.03	25	Остаток на начало месяца	т					8	80000
		Поступило от поставщика	т	5	50000				
12.03	38	Списано на производство	т			4	40000		
		Оборот		5	50000	4	40000	9	90000

## "Материал "Б"

Номер документа	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
			к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
38	Остаток на начало месяца	т			3	24000	6	48000
	Списано на производство	т						
	Оборот				3	24000	3	24000

## "Материал "В"

Номер документа	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
			к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
25	Остаток на начало месяца	т					4	52000
	Поступило от поставщика	т	3	25500				
	Оборот		3	25500			7	77500

Таким образом, на основе приведенных примеров можно сделать вывод о неразрывной связи между данными синтетического и аналитического учета, которая заключается в следующем.

Сальдо (статки) начальные и конечные по синтетическому и аналитическому должны быть равны суммам соответствующих остатков аналитических счетов. Это следует из того, что аналитические счета лишь детализируют данные синтетического счета, раскрывают отдельные части учитываемых объектов, отраженных на синтетическом счете в обобщенном виде.

Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны суммам записей по дебету и кредиту аналитических счетов в данной группе счетов. Это равенство обусловлено тем, что на аналитических счетах записываются те же операции и на одну сторону, что и на синтетическом.

Связь между синтетическими и аналитическими счетами обуславливает необходимость сверки информации, отраженной на них. Аналитические счета показывают, какие объекты учета отражены на синтетическом счете. Большое количество аналитических счетов затрудняет получение необходимой информации об отдельных однородных группах учитываемых объектов. Поэтому для получения дополнительных показателей аналитические счета

объединяются в промежуточные группы, которые называются *субсчетами* и являются счетами второго порядка.

Для получения дополнительных данных в обобщенном отражении по отдельным группам материальных ценностей к счету "Материалы" открывается более десяти субсчетов: "Сырье и материалы", "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия", "Конструкции и детали", "Топливо", "Тара и тарные материалы", "Запасные части", "Прочие материалы" и др. К синтетическому счету "Товары" могут быть открыты следующие субсчета: "Товары на складах", "Товары в розничной торговле", "Тара под товаром и порожня", "Покупные изделия" и др.

Следовательно, *субсчета* являются промежуточными между синтетическими и аналитическими счетами. Данные их имеют важное значение для принятия правильных управленческих решений.

#### **4.6. ПРОВЕРКА И ОБОБЩЕНИЕ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Для получения сводных данных о состоянии имущества и источниках его формирования в целом за отчетный период заполняются оборотные ведомости. Они составляются по счетам синтетического и аналитического учета. Оборотные ведомости представляют собой таблицы для обобщения данных текущего учета, где отражаются остатки и итоги оборотов по счетам за месяц.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется на основании остатков и оборотов, исчисленных по каждому синтетическому счету.

Составим оборотную ведомость по синтетическим счетам (рис. 4.3) на основании данных приведенного выше примера отражения хозяйственных операций в учете.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно при существовать равенство трех пар итогов. Первая пара — равенство итогов остатков (сальдо) на начало месяца по дебету и кредиту счетов (гр. 3 и гр. 4). Это равенство обусловлено тем, что данные остатки указаны в балансе на начало отчетного периода: дебетовые остатки (сальдо) по счетам отражены в активе, а кредитовые — в пассиве баланса.

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г., тыс. р.

месяц

Но- мер п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1	<b>Основные средства</b>	<b>480500</b>				<b>480500</b>	
2	Касса	21800		21550	21000	22350	
3	Расчетный счет	50200		115000	73200	92000	
4	Материалы	180000		75500	64000	191500	
5	Готовая продукция	43200			43200		
6	Расчеты с подотчетными лицами	350		200	350	200	
7	Расчеты с покупателями и заказчиками	240000		83500	115000	208500	
8	Уставный фонд (капитал)		880000				880000
9	Нераспределенная прибыль		40300	9300			31000
10	Расчеты с учредителями		11250				11250
11	Краткосрочные кредиты банков		30800	20000			10800
12	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		16200	15700	75500		76000
13	Расчеты по налогам и сборам		16300	16300			
14	Расчеты с персоналом по оплате труда		21200	20800	20600		
15	Основное производство			75300		75300	
16	Реализация			83500	83500		
17	Прибыли и убытки				40300		
	<b>Итого</b>	<b>1016050</b>	<b>1016050</b>	<b>536650</b>	<b>536650</b>	<b>1070350</b>	<b>1070350</b>

Рис. 4.3. Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Равенство второй пары итогов (гр. 5 и гр. 6) представляет равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов, которое вытекает из применения двойной записи хозяйственных операций на счетах.

Третья пара итогов оборотной ведомости (гр. 7 и гр. 8) представляет собой равенство итогов остатков (сальдо) по дебету и кредиту счетов на конец месяца, которое обусловлено равенствами первой и второй пары итогов. Данные остатки представляют собой баланс на начало следующего отчетного периода.

Таким образом, оборотная ведомость составляется для обобщения данных синтетических счетов и взаимной проверки правильности записей на них. С ее помощью обнаруживаются ошибки в записях на счетах, которые нарушают принцип двойной записи. Неравенство итогов свидетельствует о допущенных ошибках при подсчете итогов, выведении сальдо или при записи хозяйственных операций на счетах. Однако оборотная ведомость не позволяет обнаружить ошибки, которые не нарушают принципа двойной записи. Например, если сумма является правильной, но корреспонденция счетов установлена неверно, или же по дебету и кредиту счетов отражена неправильная сумма, или же запись операции вообще отсутствует. Для обнаружения таких ошибок производят сверку итогов оборотной ведомости с итогами регистрационного журнала хозяйственных операций и оборотными ведомостями по аналитическим счетам.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают двух видов: оборотные ведомости по счетам расчетов (расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.) и по счетам для отражения материальных ценностей.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам нет попарного равенства, как в оборотных ведомостях по синтетическим счетам. По счетам расчетов оборотные ведомости аналитического учета ведутся только в суммовом выражении.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету "Расчеты с покупателями и заказчиками" (рис. 4.4) (по данным примера 1 с. 62).

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета  
к счету "Расчеты с покупателями и заказчиками", тыс. р.  
за \_\_\_\_\_ 20 г.**

Но- мер п/п	Наименование счетов	Остаток на		Оборот за		Остаток на	
		начало		месяц		конец	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	Гормолзавод	48000		60500	35000	73500	
	Мясокомбинат	122000			80000	42000	
	Комбинат хлебопродуктов	70000		23000		93000	
	<b>Итого</b>	<b>240000</b>		<b>83500</b>	<b>115000</b>	<b>208500</b>	

*Рис. 4.4.* Оборотная ведомость по аналитическим счетам

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам к счетам по учету товарно-материальных ценностей показатели приводятся не только в стоимостном выражении, но и в натуральных измерителях. Итоги по таким ведомостям подсчитываются только в суммовом выражении для сравнения с соответствующими показателями синтетического учета.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к счету "Материалы" (рис. 4.5) на основе данных примера 2 записей хозяйственных операций по аналитическим счетам (с. 64).

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета  
к счету "Материалы", тыс. р.  
за \_\_\_\_\_ 20 г.**

Наименование аналитических счетов	Ед. изм.	Остаток на		Обороты за месяц				Остаток на	
		начало		Приход		Расход		конец	
		к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
Материал "А"	т	8	80000	5	50000	4	40000	9	90000
Материал "Б"	т	6	48000			3	24000	3	24000
Материал "В"	т	4	52000	3	25500			7	77500
			180000		75500		64000		191500

*Рис. 4.5.* Оборотная ведомость по аналитическим счетам

**Итоги** приведенной оборотной ведомости по остатку на начало ч'ища, оборотам за месяц и конечному остатку равны соответствующим суммам счета "Материалы" (с. 64).

Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют контрольное и оперативное значение, так как по данным этих ведомостей осуществляется контроль за остатками, поступлением и расходом материальных ценностей, а также за состоянием расчетов.

В настоящее время в практике учетной работы вместо оборотных ведомостей по счетам материальных ценностей составляются сальдовые ведомости, в которых отражаются только остатки (сальдо), на начало и конец месяца, а обороты не фиксируются. Учет движения (приход, расход) ценностей осуществляется на складе в карточках или книге складского учета.

Оборотные ведомости ограничены в использовании, поскольку в них отражены только итоги по счетам. Для получения сведений об оборотах активов и пассивов используются шахматные оборотные ведомости, на основе которых раскрывается содержание и устанавливается правильность корреспонденции счетов.

На основе данных примера записей хозяйственных операций (с. 50—54) составим шахматную оборотную ведомость (рис. 4.6).

Данная ведомость показывает корреспонденцию счетов на пересечении строк и колонок. Например, пересечение строки дебета счета "Материалы" с графой б счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" свидетельствует о том, что хозяйственная операция по приобретению материалов у поставщиков была отражена следующим образом:

Дебет счета "Материалы"	75500 тыс. р.
Кредит счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	75500 тыс. р.

Следовательно, на пересечении строки и графы в оборотной ведомости записывается итог сумм записей по одной корреспонденции счетов.

Равенство сумм на пересечении итоговой строки по кредиту и итоговой графы по дебету свидетельствует о правильности составления шахматной ведомости.

Шахматная оборотная ведомость в учетной практике многих организаций используется в качестве вспомогательной рабочей таблицы, так как в ней обобщаются обороты по корреспондирующим счетам и раскрывается их содержание.

**Шахматная оборотная ведомость**

л\* \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ г., тыс. р.

месяц

Дебетуемые счета Кредитуемые счета	М зтери- алы	Готовая продук- ция	Реали- зация	Касса	Расчет- ный счет	Расчеты с поставщи- ками и подряд- чиками	Расчеты с покупате- лями и заказчи- ками	Расчеты с персо- налом по оплате труда	Расчеты с подот- четными лицами	Прибы- ли и убытки	Итого по дебету
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Материалы						75500					75500
Касса					21200				350		21550
Расчетный счет							115000				115000
Основное производство	64000							11300			75300
Реализация		43200								40300	83500
Расчеты с поставщиками и подрядчиками					15700						15700
Расчеты с покупателями и заказчиками			83500								83500
Расчеты с подотчетными лицами				200							200
Расчеты по налогам и сборам					16300						16300
Расчеты с персоналом по оплате труда				20800							20800
Нераспределенная прибыль								9300			9300
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам					20000						20000
Итого по кредиту	64000	43200	83500	21000	73200	75500	115000	20600	350	40300	536650

Рис. 4.6. Шахматная оборотная ведомость

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 4**

1. Назначение бухгалтерского счета в качестве способа классификации первичной информации.
2. Строение бухгалтерского счета, содержание понятий "дебет" и "кредит".
3. Строение и содержание активных и пассивных счетов.
4. Сущность оборотов и порядок определения сальдо на счетах.
5. Обоснование двойной записи на счетах.
6. Контрольное и информационное значение двойной записи на счетах.
7. Методика определения корреспонденции счетов.
8. Назначение счетов аналитического и синтетического учета.
9. Взаимосвязь счетов аналитического и синтетического учета.
10. Характеристика субсчетов.
11. Назначение оборотных ведомостей, их виды и особенности.
12. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса.

## 5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 5.1. ПРИНЦИПЫ КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ

В процессе хозяйственной деятельности совершается множество операций по движению средств и источников их формирования, подлежащие систематизированному отражению на счетах бухгалтерского учета. В этой связи в бухгалтерском учете используется достаточно большое количество счетов.

Для правильного применения счетов в учетной практике, понимания их содержания и особенностей существует классификация, которая представляет собой разделение счетов на группы и подгруппы по однородным существенным признакам сходства или различия. Она позволяет установить, какая информация может быть сформирована на отдельных счетах по тем или иным объектам учета. Следовательно, классификация является основой построения плана счетов бухгалтерского учета. Главными признаками, по которым классифицируются все счета бухгалтерского учета, являются:

- экономическое содержание счета;
- назначение и структура счета.

*Экономическое* содержание счета определяется однородностью хозяйственных операций, учитываемых на данном счете и группе счетов. Например, экономическим содержанием счета "Материалы" являются материальные ценности, все хозяйственные операции по Их движению. Следовательно, экономическое содержание счета определяется содержанием учитываемого на нем объекта.

*Назначение* счета свидетельствует о содержании дебета и Кредита, характере отражаемых на них операций, остатка (сальдо) на счете и его отражении в балансе. Назначение счетов определяет их структуру, т.е. порядок построения для отражения записей по дебету и кредиту. Например, на счете "Касса" по дебету отражаются операции по увеличению денежных средств в кассе, И остаток (сальдо) свидетельствует об их наличии в кассе, по кредиту показывается расход денег. Характер операций по дебету кредиту определяет и структуру счета "Касса": он является пивным счетом.

Таким образом, классификации счетов, имущества и источников его формирования основываются на одних и тех же принципах. Поэтому классификация имущества и источников его формирования определяет и классификацию счетов. Отнесение счетов к той или иной классификационной группе зависит от содержания отражаемых на них операций.

## **5.2. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ ПО НАЗНАЧЕНИЮ И СТРУКТУРЕ**

Классификация счетов по назначению и структуре свидетельствует о том, какая информация по учитываемым объектам формируется на тех или иных счетах и по какому типу построены эти счета, т.е. являются они активными или пассивными. Согласно данной классификации все счета бухгалтерского учета делятся на следующие группы:

- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;
- забалансовые счета.

*Основные* счета содержат данные о составе и размещении имущества (средств, активов) организаций и источников его формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и ее изменение, т.е. его основу, что и определяет их название. Основными видами имущества каждой организации являются материальные ценности, денежные средства, средства в расчетах (дебиторская задолженность), а источниками формирования — собственные и заемные (привлеченные) источники (кредиторская задолженность). В этой связи для формирования показателей по названным объектам учета основные счета подразделяются на подгруппы: инвентарные счета; неинвентарные счета; денежные счета; счета собственных и приравненных к ним источников; счета расчетов.

Названия приведенных подгрупп счетов свидетельствуют об их назначении. По структуре (типу строения) они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

*Инвентарные* счета предназначены для учета материальных ценностей (материальные счета). К ним относятся основные счета "Основные средства", "Оборудование к установке", "Материалы", "Животные на выращивании и откорме", "Готовая продукция", "Товары".

Все перечисленные основные счета по учету материальных ресурсов по отношению к балансу являются активными. Остатки (сальдо) по этим счетам могут быть только дебетовыми и отражаться в статьях актива баланса. Хозяйственные операции на этих счетах отражаются в денежном и натуральных измерителях, достоверность остатков (сальдо) подтверждается в результате проведения инвентаризации (поэтому счета называются инвентарными).

К *неинвентарным* счетам относится счет "Нематериальные активы", где учитываются приобретенные права (лицензии на определенные виды деятельности, патенты, авторские права), торговые марки, торговые знаки, иные нематериальные активы.

К счетам *для учета денежных средств (денежные счета)* относятся счет "Касса", "Расчетный счет", "Валютные счета", "Специальные счета в банках", "Переводы в пути", "Финансовые вложения". Эти счета являются активными, учет на них ведется только и денежном выражении.

Подгруппа счетов *для учета собственных и приравненных, к ним источников* включает счета "Уставный фонд (капитал)", "Резервный фонд", "Нераспределенная прибыль (непокрытый и и убыток)", "Целевое финансирование". По кредиту перечисленных счетов отражается увеличение источников, а по дебету — уменьшение (уменьшение). Сальдо по этим счетам может быть только активным (за исключением счета "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в части непокрытого убытка), которое относится в пассиве баланса. Следовательно, эти счета по отношению к балансу являются пассивными, остатки по ним отражаются \* в пассиве баланса.

Счета *для учета расчетных операций* отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности организаций. Поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными.

Дебиторская задолженность учитывается на таких активных счетах, как "Расчеты с покупателями и заказчиками", "Расчеты с подотчетными лицами", "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Основное назначение перечисленных счетов — это отражение дебиторской задолженности и, следовательно, они должны быть активными счетами. Вместе с тем, в отдельных случаях эти счета расчетов могут выступить в качестве пассивных или активно-пассивных. Это зависит от того, какие виды задолженности (дебиторская или кредиторская) должны быть отражены в результате хозяйственных операций с указанными юридическими и физическими лицами. Например, кредиторская задолженность подотчетному лицу по произведенным им расходам на служебную командировку без выдачи аванса. В качестве примера можно привести и кредиторскую задолженность по авансам, полученным от покупателей за будущую поставку продукции (товара).

На пассивных счетах расчетов отражается кредиторская задолженность, в этом их основное назначение. К таким счетам относятся счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", "Расчеты по налогам и сборам", "Расчеты с персоналом по оплате труда". Основным назначением перечисленных счетов является отражение кредиторской задолженности. Это и определяет их структуру как пассивных счетов. Однако, отдельные хозяйственные операции с указанными на счетах юридическими и физическими лицами могут привести к появлению дебиторской задолженности. В этом случае перечисленные счета будут выполнять роль активных счетов. Например, дебетовый остаток (сальдо) по счету "Расчеты с персоналом по оплате труда" говорит о выплаченных наперед суммах работникам до выполнения ими работ и возникновения их задолженности перед организацией. Излишне перечисленные суммы в бюджет или целевые фонды приводят к дебетовым остаткам (сальдо) на соответствующих счетах и свидетельствуют о дебиторской задолженности с их стороны организациями (предприятиям). Дебиторская задолженность, отраженная в качестве выданных поставщикам авансов под будущие поставки материальных ценностей, находит отражение в дебете счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Это свидетельствует о том, что данный счет также может быть и активным счетом.

Отдельные счета расчетов изначально предназначены для одностороннего отражения дебиторской и кредиторской задолженности, что является их основным назначением. По структуре такие **счета** являются активно-пассивными и могут иметь развернутое сальдо (дебетовый и кредитовый остаток). К таким счетам относятся "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", "Расчеты с учредителями", "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", "Внутрихозяйственные расчеты". Необходимость применения таких счетов обусловлена изменением характера отношений к взаиморасчетам между организациями, что приводит к появлению то дебиторской, то кредиторской задолженности между ними или одновременно к той и другой.

Таким образом, рассмотренные основные счета могут быть **активными**, пассивными и активно-пассивными. Однако основные счета в полной мере дают характеристику имущественного состояния организаций. В хозяйственной деятельности появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки имущества и его источников. Такая информация может быть получена на *регулирующих счетах*, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Самостоятельные значения данных счета имеют для анализа изменяющейся оценки средств или части какого-либо источника средств. *Регулирующие счета* подразделяются на дополнительные и контрарные.

*Дополнительные* счета увеличивают оценку имущества путем суммирования показателей основного и дополнительного счета. При этом таким счетом является активный счет "Отклонение в стоимости материалов", который регулирует (уточняет) счет "Материалы" путем прибавления суммы транспортно-заготовительных расходов учетной стоимости приобретенных материалов, в результате определяется фактическая себестоимость их заготовления. В качестве дополнительного счета можно привести еще и счет "Расходы на реализацию", т.к. расходы на реализацию увеличивают себестоимость реализованной продукции.

*Контрарными* счетами являются такие счета, которые позволяют определить действительную стоимость (сумму) объекта учета путем вычитания из суммы основного счета регулирующей суммы.

Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные.

*Контрактивные* счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. Примером такого счета является счет "Амортизация основных средств", который является контрактивным регулирующим счетом по отношению к счету "Основные средства" и характеризует уменьшение первоначальной стоимости основных средств по мере их эксплуатации. На данном счете отражается сумма амортизация основных средств, а первоначальная стоимость основных средств учитывается на счете "Основные средства". Вычитая сумму начисленной амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая включается в итог баланса.

К контрактивным регулирующим счетам относятся также счета "Амортизация нематериальных активов", "Торговая наценка".

*Контр пассивные* счета уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Примером такого счета является счет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам", который регулирует счет "Расчеты по налогам и сборам". Вычитая из оборота по счету "Расчеты по налогам и сборам" сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную поставщикам при приобретении материальных ценностей, определяют фактический размер подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Следующая группа счетов включает *операционные счета*, предназначенные для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации состоят из множества различных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными.

Операционные счета делятся на следующие подгруппы: собирательно-распределительные; отчетно-распределительные; калькуляционные; сопоставляющие (результатные).

*Собирательно-распределительные* счета предназначены для отражения в отчетном периоде (как правило, за месяц) таких затрат, которые имеют общий характер и не могут быть отнесены

на один конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. По структуре собирательно-распределительные счета являются активными. Эти счета закрываются ежемесячно. Примером такого счета является счет "Общехозяйственные расходы", по дебету которого собираются все затраты управленческого характера, которые распределяются с кредита этого счета и включаются пропорционально в определенной доле в себестоимость отдельных видов продукции, услуг и др. К таким счетам относится также счет "Общепроизводственные расходы".

**Отчетно-распределительные** счета применяются для равномерного распределения затрат (расходов), которые относятся к разным отчетным периодам, а также для включения их в себестоимость продукции того периода, к которому они относятся. Эти счета могут быть активными и пассивными. Примером активного счета может служить счет "Расходы будущих периодов", на дебете которого собираются затраты, произведенные в данном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам и включаемые в себестоимость продукции (услуг, реализованных товаров и т.д.) в течение ряда месяцев. Например, уплаченная вперед сумма подписки на газеты и журналы, расходы на аренду помещений, по освоению производства новых видов продукции, затраты на ремонт, производимый неравномерно в течение года. По кредиту данного счета произведенные вперед расходы постепенно списываются при наступлении соответствующих периодов в дебет счетов "Основное производство", "Общехозяйственные расходы", "Расходы на реализацию" и др. Сальдо на этом счете может быть только дебетовым, означая нераспределенную сумму произведенных затрат, и отражается в активе баланса в составе незавершенного производства.

Примером пассивного отчетно-распределительного счета является счет "Резервы предстоящих расходов", по кредиту которого отражается сумма начисленного резерва для осуществления расходов, относящихся к данному периоду, но которые будут произведены в последующих периодах. Формирование такого резерва производится по кредиту данного счета равномерными долями в корреспонденции со счетами по учету затрат основного производ-

ства и другими. Примерами таких резервов являются суммы предстоящей оплаты отпусков работников, выплат ежегодного вознаграждения за выслугу лет, предстоящих затрат по ремонту основных средств и др. Фактически произведенные расходы и платежи отражаются по дебету этого счета в корреспонденции со счетами "Расчеты с персоналом по оплате труда", "Основное производство" и др. Этим самым происходит уменьшение зарезервированной суммы. Сальдо по этому счету может быть только кредитовым, отражающим включенные в состав затрат расходы (или за счет других источников), которые организация произведет в следующих отчетных периодах.

К отчетно-распределительным счетам относятся также счета "Доходы будущих периодов" и "Резервы по сомнительным долгам".

К основным операционным счетам относятся также *калькуляционные* счета. Примерами таких счетов являются счет "Вложения во внеоборотные активы", "Основное производство", "Вспомогательные производства". По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты на производство продукции, работ, услуг, возведение или приобретение основных средств, на основе которых определяется себестоимость единицы. Исчисление себестоимости единицы произведенной продукции, услуг называется калькуляцией, отсюда и счета получили название калькуляционных.

На калькуляционных счетах аналитический учет ведется по отдельным объектам калькуляции и установленным статьям затрат. По структуре данные счета являются активными, так как по дебету их учитываются все фактические расходы по производству продукции, работ, услуг, а по кредиту отражается списание этих расходов, относящихся к готовой продукции, выполненным работам, услугам, т.е. отражается их фактическая себестоимость в корреспонденции с дебетом счета "Готовая продукция" или другими счетами.

Остаток (сальдо) по калькуляционным счетам может быть только дебетовым, свидетельствующим о наличии незавершенного производства. Фактическая себестоимость произведенной готовой продукции (работ, услуг) определяется в следующем порядке: к фактическим расходам, отраженным на дебете этого счета за месяц, прибавляется сумма (остаток) незавершенного производства

на начало месяца (отчетного периода) и вычитается остаток незавершенного производства на конец месяца. Остатки (сальдо) по калькуляционным счетам отражаются в активе баланса.

**Сопоставляющие (результатные)** счета используются для отражения хозяйственных процессов и выявления их результата путем сопоставления сумм оборотов дебета и кредита, отраженных в разных оценках. Поэтому данные счета и имеют такое название. Примером сопоставляющего (результатного) счета является счет "Реализация", по дебету которого отражается реализованная продукция в оценке по фактической себестоимости, а по кредиту — поступившая сумма выручки за реализованную продукцию в корреспонденции со счетом "Расчетный счет" или "Расчеты с покупателями и заказчиками". Следовательно, по кредиту данного счета отражается та же реализованная продукция, что и по дебету, только выраженная в продажных ценах. Сравнение сумм, записанных по дебету и кредиту этого счета, показывает результат от реализации, который может быть прибылью или убытком. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли в процессе реализации, а превышение дебетового оборота над кредитовым отражает полученный убыток.

В конце месяца полученный на счете "Реализация" результат списывается на финансово-результатный счет "Прибыли и убытки". Дебетовый остаток (убыток) списывается с кредита счета "Реализация" в дебет счета "Прибыли и убытки", а кредитовый остаток (прибыль от реализации) — отражается, наоборот, по дебету счета "Реализация" и кредиту счета "Прибыли и убытки". В результате таких записей счет "Реализация" закрывается и в балансе сальдо не отражается.

Сопоставляющими (результатными) счетами являются также счет "Операционные доходы и расходы" и счет "Внерезультатные доходы и расходы".

Счет "Прибыли и убытки" также относится к данной группе счетов, только он является финансово-результатным, так как на нем отражается финансовый результат всей хозяйственной деятельности организации. По кредиту данного счета отражается прибыль, полученная от реализации продукции (работ, услуг), в корреспонденции с дебетом счета "Реализация", а также операционных

и внереализационных доходов над расходами по другим хозяйственным операциям, а по дебету — убытки от реализации продукции (работ, услуг) и превышение операционных и внереализационных расходов над доходами.

По счету "Прибыли и убытки" на конец каждого месяца выводится остаток (сальдо). Дебетовый остаток по данному счету свидетельствует о полученном организацией убытке, а кредитовый — показывает прибыль отчетного периода, которая не отражается в пассиве баланса.

Все рассмотренные выше группы счетов используются для отражения имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов. Поэтому отраженные на этих счетах показатели, характеризующие объекты учета прямо или косвенно представлены в балансе. Это обуславливает и название этих счетов — балансовые счета.

В бухгалтерском учете применяются также счета, остатки по которым не включаются в баланс, так как на них отражается имущество (средства, активы), временно находящееся в организации и не принадлежащее ей.

К такому имуществу относятся взятые в краткосрочную аренду (или лизинг) основные средства; материальные ценности, принятые на ответственное хранение; товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; дебиторская задолженность, списанная в убыток вследствие неплатежеспособности должников, и др.

Необходимость обособленного учета ценностей, не принадлежащих данной организации, на забалансовых счетах обосновывается тем, что в балансе должно отражаться только принадлежащее ей имущество и источники, которые его формируют. Отражение на забалансовых счетах не собственного имущества производится для того, чтобы не преувеличить размер имущества, находящегося в собственности организации. В противном случае оно было бы отражено в балансе два раза: один раз у собственника и второй — в организации, где оно находится во временном пользовании и которому оно не принадлежит.

Отличительной особенностью забалансовых счетов является одинарный порядок записей на них хозяйственных операций. Если

па балансовых счетах хозяйственные операции отражаются с помощью двойной записи, т.е. в одинаковой сумме по дебету одного и кредиту другого счета, то на забалансовых счетах операция отражается только по дебету или кредиту одного счета. Большинство забалансовых счетов активные. При использовании в учетной практике организаций забалансовых счетов на каждый из них открывается (заводится) карточка для ведения записей операций по движению учитываемых объектов.

Рассмотренная классификация счетов по назначению и структуре представлена на рис. 5.1.

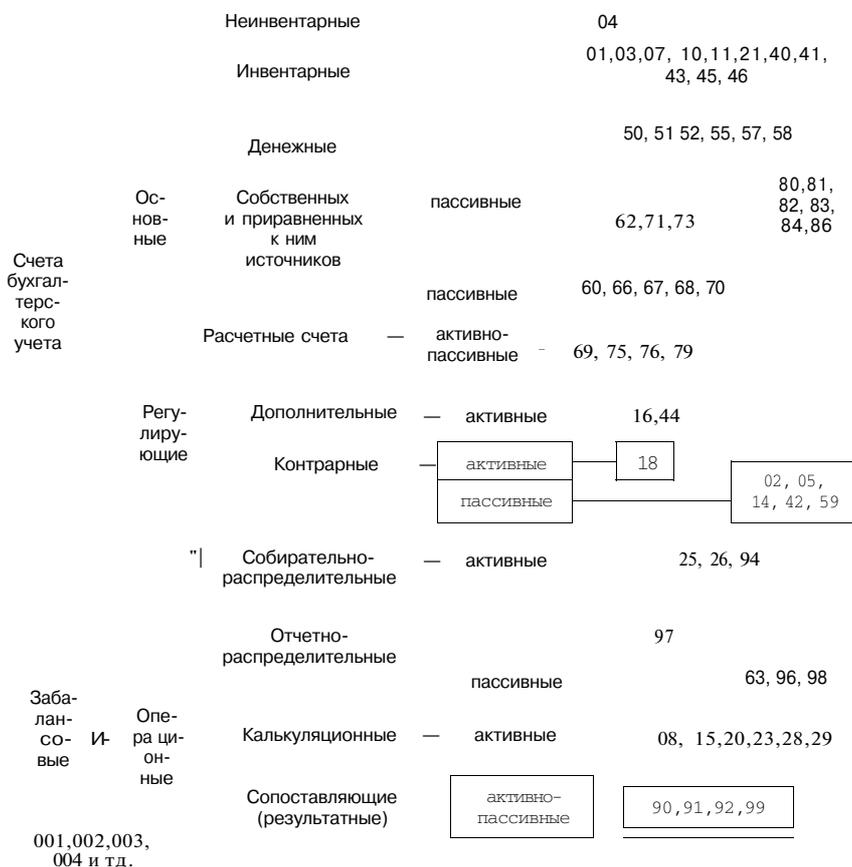


Рис. 5.1. Классификация счетов по назначению и структуре

### **5.3. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ ПО ЭКОНОМИЧЕСКОМУ СОДЕРЖАНИЮ**

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию предусматривает группировку имущества и процессов производства, а также источников его формирования по их экономической роли в производственно-финансовой деятельности организаций. Группировка счетов по экономическому содержанию позволяет выяснить, что учитывается на отдельных счетах, для получения каких показателей предусмотрен каждый счет.

Счета бухгалтерского учета по их экономическому содержанию подразделяются на три группы:

- счета для учета имущества;
- счета источников формирования имущества;
- счета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные, так как имущество и его целевое использование в процессах хозяйственной деятельности учитывается на активных счетах, а источники его формирования — на пассивных.

Счета для учета имущества, формирующие показатели об отдельных его группах, в свою очередь делятся на:

- счета нематериальных активов;
- счета основных средств;
- счета продукции, производственных и товарных запасов;
- счета денежных средств;
- счета средств в расчетах (дебиторской задолженности);
- счета отвлеченных средств.

Счет "Нематериальные активы" используется для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов.

Для получения информации об основных средствах используются счета "Основные средства" и "Доходные вложения в материальные ценности", на которых отражаются их состояние и движение по балансовой стоимости. По дебету данных счетов показывается

поступление основных средств, а по кредиту — выбытие. Дебетовый остаток (сальдо) по счетам свидетельствует о наличии основных средств в оценке по их первоначальной (балансовой, закупной) стоимости.

Для учета продукции, произведенной организацией при осуществлении хозяйственной деятельности, предназначены счета "Полуфабрикаты собственного производства", "Готовая продукция". По дебету этих счетов отражается произведенная продукция (или полуфабрикат) в оценке по фактической себестоимости изготовления (производства), а по кредиту — их использование (выбытие).

Производственные запасы отражаются на счетах "Материалы", "Животные на выращивании и откорме" в оценке по фактической себестоимости их заготовления (выращивания животных). Дебетовое сальдо на этих счетах показывает наличие тех или иных запасов.

Показатели о наличии и движении товарных запасов формируются на счетах "Товары" и "Товары отгруженные". Сальдо на счетах дебетовое.

Денежные средства организаций в той или иной форме учитываются на таких счетах, как "Касса", "Расчетный счет", "Валютные счета", "Специальные счета в банках", "Переводы в пути", "Финансовые вложения". Остаток (сальдо) на указанных счетах — дебетовый, который означает наличие тех или иных денежных средств.

Счета для учета средств в расчетах (дебиторской задолженности) представлены такими, как счет "Расчеты с покупателями и заказчиками", "Расчеты с подотчетными лицами", "Расчеты с персоналом по прочим операциям", "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в части дебиторов). Указанные счета используются для получения показателей о средствах организации, находящихся в незаконченных расчетах с другими юридическими и физическими лицами (дебиторами). Следовательно, счета для учета расчетов с дебиторами могут иметь только дебетовый остаток (сальдо), который означает не полученную еще от дебитора сумму долга в той или иной форме, т.е. сумму не погашенной дебиторской задолженности.

Для учета отвлеченных средств организаций применяются счета "Недостачи и потери от порчи ценностей", "Резервы по сомнительным долгам", а также счет "Прибыли и убытки" (в части дебетового сальдо). На указанных счетах отражаются изъятое из оборота хозяйственной деятельности имущество, которое списывается (погашается) за счет прибыли или других источников.

Счета для получения показателей об объеме, составе и изменениях источников формирования имущества подразделяются на счета собственных источников (счета собственного капитала) и счета привлеченных (заемных) источников.

В свою очередь счета собственных источников делятся на счета источников имущества основной деятельности и счета источников имущества специального и целевого назначения.

К счетам собственных источников имущества основной деятельности относятся счета "Уставный фонд (капитал)", "Собственные акции (доли)", "Добавочный фонд", "Прибыли и убытки" (в части прибыли), "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (в части прибыли).

Для учета собственных источников имущества специального и целевого назначения используются счета "Резервный фонд", "Целевое финансирование".

К счетам, на которых учитываются привлеченные (заемные) источники формирования имущества, относятся счета "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в части кредиторов), а также счета для учета обязательств по расчетам: "Расчеты по налогам и сборам", "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", "Расчеты с персоналом по оплате труда", "Расчеты с учредителями".

К данной группе счетов относятся счета "Резервы предстоящих расходов", "Доходы будущих периодов".

Все счета источников формирования имущества являются пассивными, по кредиту отражается образование тех или иных источников, а по дебету — их использование.

Счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов, подразделяются на:

- счета заготовления;
- счета производства;
- счета реализации и финансовых результатов.

Для учета процесса заготовления материальных ценностей предназначены счета "Материалы", "Заготовление и приобретение материалов" и "Отклонение в стоимости материалов". По дебету указанных счетов отражается покупная стоимость производственных запасов, сальдо на счетах может быть только дебетовым.

Процесс производства отражается на таких счетах, как "Основное производство", "Вспомогательные производства", "Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы", "Брак в производстве", "Обслуживающие производства и хозяйства", "Расходы будущих периодов". При помощи этих счетов организуется учет затрат хозяйственной деятельности организаций. По дебету данных счетов обираются затраты соответствующих производств, а по кредиту — иисываются по назначению. Дебетовое сальдо означает произведенные, но еще не списанные по назначению расходы.

Наряду с уставной хозяйственной деятельностью организации юществляют вложения во внеоборотные активы, которые представляют собой целенаправленную систему восстановления и развития их материально-технической базы. Для учета капитальных вложений предназначен счет "Вложения во внеоборотные активы", и) дебету которого учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, приобретению основных средств, нематериальных активов и другие расходы капитальных вложений, а по кредиту производится списание затрат по объектам, принятым в эксплуатацию, также приобретенным за плату, в дебет счетов "Основные средства", "Нематериальные активы", "Доходные вложения в материальные ценности". На данном счете по дебету формируется фактическая себестоимость основных средств, нематериальных активов доходных вложений в материальные ценности. Дебетовый остаток (сальдо) по данному счету представляет сумму затрат незаконченных до готовности вложений во внеоборотные активы.

Процесс реализации отражается на счете "Реализация", "Расходы на реализацию". По дебету этих счетов отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации; по кредиту — списание расходов и отражение выручки за реализованные ценности. На счетах реализации выявляется результат хозяйственной деятельности.

Для выявления финансового результата по прочим хозяйственным операциям предназначены счета "Операционные доходы и расходы" и "Внереализационные доходы и расходы". Конечный финансовый результат определяется на счете "Прибыли и убытки".

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию представлена на рис. 5.2.

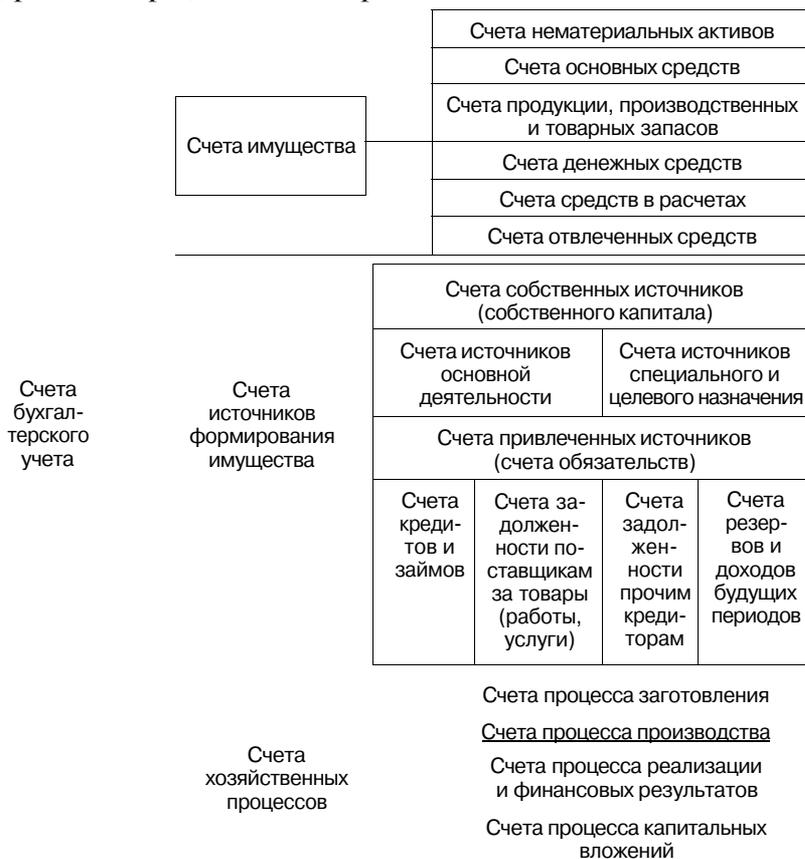


Рис 5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

## 5.4. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для обеспечения систематизированного построения бухгалтерского учета, при котором отчетные данные всех организаций основываются на применении единообразных методов учета, устанавливается план счетов.

*План счетов* представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета с указанием их наименований и номеров, определяющий построение всей системы бухгалтерского учета организаций независимо от формы собственности и организационных форм функционирования (кроме банков и бюджетных организаций).

План счетов позволяет правильно отражать в учете экономическое содержание отдельных хозяйственных операций и предусматривает такую их группировку, которая дает возможность контролировать деятельность организаций.

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используются двузначные номера, начиная с 01 по 99, серийно-порядковой системы нумерации. Эта система нумерации устанавливает серию порядковых номеров для группы однородных счетов, объединенных в отдельные разделы плана. В каждом разделе имеются свободные номера на случай дополнительного введения счетов. Нумерация субсчетов осуществляется в пределах каждого синтетического счета по порядку. Нумерация субсчетов однозначная, а забалансовых счетов — трехзначная.

Типовой план счетов бухгалтерского учета для организаций и инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89, вступают в действие с 1 января 2004 г.

В соответствии с установленной системой план счетов включает следующие 8 разделов, в каждом из которых сгруппированы следующие:

I. Внеоборотные активы.

II. Производственные запасы.

- III. Затраты на производство.
- IV. Готовая продукция и товары.
- V. Денежные средства.
- VI. Расчеты.
- VII. Источники собственных средств.
- VIII. Финансовые результаты.

В целях правильного и единообразного применения счетов разрабатывается и утверждается инструкция, в которой приводятся характеристика хозяйственных операций по каждому счету и порядок отражения в учете, а также даны указания по организации аналитического учета и приведена типовая корреспонденция каждого счета с другими счетами.

В учетной практике возникают хозяйственные операции, по которым в инструкции не даны рекомендации по корреспонденции счетов. В этом случае организации могут дополнить ее в соответствии с едиными подходами в организации бухгалтерского учета, предусмотренными инструкцией.

Типовой план счетов бухгалтерского учета приведен в табл. 5.1.

*Таблица 5.1*

**Типовой план счетов бухгалтерского учета**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
--------------------	-------------	-------------------------------

**РАЗДЕЛ I  
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Амортизация нематериальных активов	<b>05</b>	
	<b>06</b>	
Оборудование к установке	<b>07</b>	
Вложения во внеоборотные активы	<b>08</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Приобретение земельных участков</li> <li>2. Приобретение объектов природопользования</li> <li>3. Строительство и создание объектов основных средств</li> <li>4. Приобретение объектов основных средств</li> <li>5. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств</li> <li>6. Приобретение и создание нематериальных активов</li> <li>7. Перевод молодняка животных в основное стадо</li> <li>8. Приобретение взрослых животных</li> <li>9. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ</li> </ol>
	<b>09</b>	

**РАЗДЕЛ II**  
**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ**

Материалы	10	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сырье и материалы</li> <li>2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали</li> <li>3. Топливо</li> <li>4. Тара и тарные материалы</li> <li>5. Запасные части</li> </ol>
-----------	----	--

Продолжение табл. 5.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		6. Прочие материалы
		7. Материалы, переданные в переработку на сторону
		8. Строительные материалы
		9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
		10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
		11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	1. Молодняк животных 2. Животные на откорме
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
	17	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам		1. Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам 4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам
	19	
	92	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
-----------------------	----------------	-------------------------------

### РАЗДЕЛ III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Основное производство	<b>20</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Промышленное производство</li> <li>2. Сельскохозяйственное производство</li> <li>3. Эксплуатация транспорта и средств связи</li> <li>4. Производство строительных и монтажных работ</li> <li>5. Производство проектных и изыскательских работ</li> <li>6. Производство геологоразведочных работ</li> <li>7. Производство научно-исследовательских и конструкторских работ</li> <li>8. Содержание и ремонт автомобильных дорог</li> <li>9. Общественное питание</li> </ol>
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	<b>22</b>	
Вспомогательные производства	23	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Обслуживание различными видами энергии</li> <li>2. Внутризаводское транспортное обслуживание</li> <li>3. Ремонт основных средств</li> <li>4. Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций</li> <li>5. Эксплуатация мелких транспортных хозяйств</li> <li>6. Возведение временных (нетитульных) сооружений</li> <li>7. Добыча нерудных материалов</li> </ol>

*Продолжение табл. 5.1*

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		8. Лесозаготовки и лесопиление
		9. Переработка сельскохозяйственной продукции
	24	
Общепроизводственные расходы	25	1. Содержание и эксплуатация оборудования 2. Общецеховые расходы
Общехозяйственные расходы	26	1. Общезаводские расходы 2. Накладные расходы
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальные хозяйства 2. Подсобные сельские хозяйства 3. Бытовое обслуживание 4. Содержание детских дошкольных учреждений 5. Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения 6. Содержание учреждений культуры 7. Содержание подразделений общественного питания
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
	94	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
<b>РАЗДЕЛ IV</b>		
<b>ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции работ, услуг	<b>40</b>	
Товары	<b>41</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Товары на складах</li> <li>2. Товары в розничной торговле</li> <li>3. Тара под товаром и порожняя</li> <li>4. Покупные изделия</li> <li>5. Продукция подсобного сельского хозяйства</li> </ol>
Торговая наценка	<b>42</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Торговая наценка</li> <li>2. Скидка поставщиков</li> <li>3. Налог на добавленную стоимость в цене товаров</li> <li>4. Налог с продаж</li> </ol>
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Коммерческие расходы</li> <li>2. Издержки обращения</li> </ol>
Товары отгруженные	45	
выполненные этапы по неза-	46	
вершенным работам		
	47	
	48	
	49	

**РАЗДЕЛ V**  
**ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА**

<b>Касса</b>	<b>50</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Касса организации</li> <li>2. Операционная касса</li> <li>3. Денежные документы</li> <li>4. Валютная касса</li> <li>5. Касса филиала</li> </ol>
Расчетный счет	<b>51</b>	
	95	

*Продолжение табл. 5.1*

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в <b>банках</b>	55	1. Аккредитивы
		2. Чековые книжки
		3. Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь
		4. Депозитные счета в иностранной валюте
		5. Специальный счет средств целевого финансирования
		6. Текущий счет филиала
		7. Банковские карты
	56	
<b>Переводы в пути</b>	57	1. Инкассированные денежные средства
		2. Денежные средства для покупки валюты
		3. Валютные средства для продажи
		4. Переводы в пути по банковским картам
<b>Финансовые вложения</b>	58	1. Паи и акции
		2. Долговые ценные бумаги
		3. Предоставленные займы
		4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых <b>вложений</b> в ценные бумаги	59	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
<b>РАЗДЕЛ VI</b>		
<b>РАСЧЕТЫ</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты в порядке инкассо 2. Расчеты плановыми платежами 3. Векселя полученные 4. Авансы полученные
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам банка 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам банка 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, продукции работ, услуг

*Продолжение табл. 5.1*

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		<ul style="list-style-type: none"> <li>2. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции работ, услуг</li> <li>3. Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)</li> <li>4. Налоги на доходы физических лиц</li> <li>5. Прочие налоги, сборы и отчисления</li> </ul>
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Расчеты по социальному страхованию</li> <li>2. Расчеты по пенсионному обеспечению</li> </ul>
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Расчеты по предоставленным займам</li> <li>2. Расчеты по возмещению материального ущерба</li> </ul>
	<b>74</b>	
Расчеты с учредителями	<b>75</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Расчеты по вкладам в уставный фонд</li> <li>2. Расчеты по выплате доходов</li> </ul>
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам</li> <li>2. Расчеты по имущественному и личному страхованию</li> <li>3. Расчеты по претензиям</li> <li>4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам</li> <li>5. Расчеты по депонированным суммам</li> </ul>

*Продолжение табл. 5.1*

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		6. Расчеты за товары, проданные в кредит
	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному иму- ществу 2. Расчеты по текущим опера- циям 3. Расчеты по договору довери- тельного управления имуще- ством

**РАЗДЕЛ VII  
ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ**

Уставный фонд	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный фонд	82	
Добавочный фонд	83	По видам источников
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87	
	89	

**РАЗДЕЛ VIII  
ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ**

Реализация	90	1. Выручка от реализации 2. Себестоимость реализации 3. Налог на добавленную сто- имость
	99	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		4. Акцизы
		5. Прочие налоги и сборы из выручки
		6. Экспортные пошлины
		9. Прибыль/убыток от реали- зации
<b>Операционные доходы и расходы</b>	<b>91</b>	1. Операционные доходы 2. Операционные расходы 3. Налог на добавленную сто- имость 4. Прочие налоги и сборы из операционных доходов 9. Сальдо операционных дохо- дов и расходов
<b>Внереализационные доходы и расходы</b>	<b>92</b>	1. Внереализационные доходы 2. Внереализационные расходы 3. Налог на добавленную сто- имость 4. Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов 9. Сальдо внереализационных доходов и расходов
	93	
<b>Недостачи и потери от порчи ценностей</b>	<b>94</b>	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		3. Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы
		4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей
Прибыли и убытки	99	

## ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Наименование счета	Номер счета
Арендованные основные средства	001
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007
Обеспечение обязательств и платежей полученные	008
Обеспечение обязательств и платежей выданные	009
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств	010
Основные средства, сданные в аренду	011
Нематериальные активы, полученные в пользование	012
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	013
Потеря стоимости основных средств	<u>014</u>

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 5**

1. Понятие и назначение классификации счетов бухгалтерского учета.
2. По каким признакам строится классификация счетов?
3. Чем определяется экономическое содержание счета?
4. Основное содержание классификации счетов по назначению.
5. Что такое структура счета?
6. Назначение и структура основных счетов.
7. Характерные особенности назначения регулирующих счетов.
8. Назначение и сущность собирательно-распределительных счетов.
9. Особенности назначения и строения калькуляционных счетов.
10. Назначение сопоставляющих счетов.
11. Специфика назначения и строения забалансовых счетов.
12. Типовой план счетов бухгалтерского учета и его характеристика.

## 6. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

### 6.1. УЧЕТ ПРОЦЕССА СНАБЖЕНИЯ

В любом процессе создания материальных благ участвует имущество организаций. Оно постоянно находится на разных стадиях движения и участвует в различных хозяйственных процессах: снабжения, производства, реализации. Первой стадией такого кругооборота средств является приобретение (заготовление) их у предприятий-изготовителей или посредников. На данной стадии кругооборота происходит постоянное возобновление запасов имущества и других ценностей (материальных и нематериальных). Этот процесс изменяет не общую стоимость имущества организаций, а его структуру: денежная форма заменяется товарной (материальной или нематериальной). В бухгалтерском учете это отражается равенством дебетовых оборотов по счетам материальных ценностей и кредитовых оборотов по счетам денежных средств. Формализовать данную хозяйственную ситуацию можно следующим образом:

$$A - OK + OD = A,$$

где  $A$  — стоимость имущества, находящегося у организации,

$OK$  — сумма кредитовых оборотов по счетам денежных средств,

$OD$  — сумма дебетовых оборотов по счетам материальных ценностей.

Приведенная формула свидетельствует о постоянстве размера имущества организаций при неперенном условии оплаты заготавливаемых (приобретаемых) ценностей.

В процессе снабжения заготавливается все необходимое для процесса производства: основные средства, товарно-материальные ценности, включающие сырье, материалы, топливо, запасные части и др.

При этом одна часть необходимых материальных ресурсов получается в результате переработки и изготовления в процессе собственного производства, а другая — приобретается у постав-

щиков на основе договоров купли-продажи по покупной стоимости. Покупная стоимость материальных ценностей указывается поставщиками в выписываемых ими товарных и расчетных документах (счетах-фактурах, товарных накладных, товарно-транспортных накладных). Кроме покупной стоимости товарно-материальных ценностей, поставщикам возмещаются также причитающиеся им транспортно-заготовительные расходы.

Таким образом, *снабжение* представляет собой совокупность операций, в результате которых организация обеспечивает себя материальными и нематериальными активами, необходимыми для производства. Этот процесс должен осуществляться непрерывно и равномерно, так как либо излишек, либо недостаток материальных запасов негативно сказывается на конечных результатах хозяйственной деятельности.

Стоимость заготавливаемых материальных ценностей складывается из всех расходов по покупке и доставке их в места хранения, т.е. из фактурной стоимости, согласно счетам поставщиков и транспортно-заготовительных расходов.

Транспортно-заготовительные расходы включают следующие виды затрат по заготовке и доставке материальных ценностей:

- акцизы;
- таможенные пошлины;
- расходы по транспортировке, разгрузке и доставке (услуги сторонних организаций);
- расходы по командировкам, связанным непосредственно с заготовкой ценностей и доставкой их до места назначения;
- расходы по приобретению тары и упаковки, полученных от поставщиков, в тех случаях, когда цены на них установлены особо, сверх оптовой цены материалов, поступивших в этой таре за вычетом стоимости этой тары и упаковки по ценам их возможного использования или реализации. В тех случаях, когда стоимость тары включена в оптовую цену этих материалов, из общей суммы затрат по их приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования;
- суммы потерь и недостач сырья и материалов в пути в пределах установленных норм естественной убыли.

Расходы по содержанию складских помещений не включаются в стоимость заготавливаемых материальных ценностей. Они относятся к общехозяйственным расходам.

Таким образом, стоимость материальных ценностей, оплаченная поставщикам или снабженческо-сбытовым организациям по договорным ценам и транспортно-заготовительные расходы составляют фактическую себестоимость их заготовления, по которой они отражаются в балансе и включаются в затраты процесса производства.

Бухгалтерский учет является средством систематического контроля за использованием материальных ресурсов. Поэтому к основным задачам учета затрат в процессе заготовления (снабжения) относятся:

- контроль за своевременным исполнением договоров с поставщиками на поставку материалов, а также за состоянием расчетов с ними и транспортными организациями за доставку;
- полный и достоверный учет транспортно-заготовительных расходов;
- исчисление фактической себестоимости заготовленных материальных и нематериальных ресурсов;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения, соблюдением необходимых норм запасов;
- своевременное выявление и реализация излишних и неиспользуемых материалов.

Для решения этих задач используются следующие счета бухгалтерского учета, на которых отражаются наличие и движение материальных ценностей: "Основные средства", "Нематериальные активы", "Материалы", "Заготовление и приобретение материальных ценностей", "Отклонение в стоимости материальных ценностей". На сельскохозяйственных предприятиях к этой группе счетов относится и счет "Животные на выращивании и откорме". Названные счета являются активными. По дебету отражается остаток соответствующих ресурсов и их поступление (увеличение), а по кредиту — списание (уменьшение, расход). Общий объем заготовления материальных ценностей в стоимостном выражении определяется по сумме дебетовых оборотов данных счетов.

Задолженность поставщикам за поставленные материальные ценности (имущество) отражается по кредиту пассивного счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а погашение задолженности (оплата) — по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счета "Расчетный счет".

В зависимости от принятой организацией учетной политики учет поступления материальных ценностей может быть организован с использованием счетов "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без их участия на счете "Материалы". И в том и в другом случае транспортно-заготовительные расходы, представляющие отклонение фактической себестоимости материалов от учетных цен, по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах, учитываются обособленно. **Учетные цены** — это цены (стоимостная оценка), по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах бухгалтерского учета. Как правило, в качестве учетных цен выступают договорные цены поставщиков (фактурная стоимость).

В целях определения фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и отпущенных (списанных) на производство производится распределение учетных обособленно отклонений фактической себестоимости от учетных цен пропорционально их стоимости по учетным ценам.

Порядок записей хозяйственных операций снабжения на счетах бухгалтерского учета и определения фактической себестоимости заготовленных ценностей представлен следующим примером.

#### *Пример*

1. Согласно счету поставщика и товарно-транспортным накладным, в организацию поступили: материал "А" в количестве 12 т по договорной цене 520000 р. за 1 т на сумму 6240000 р; материал "Б" в количестве 8 т по договорной цене 630000 р. за 1 т на сумму 5040000 р.\*

\* В товаросопроводительных документах поставщиков указывается стоимость материальных ценностей, а также выделяются ставка и сумма налога на добавленную стоимость. Оплата поставщикам производится в сумме, включающей и сумму налога на добавленную стоимость.

В целях упрощения понимания отражения операций процесса снабжения в приведенном примере не выделены отдельно суммы налога на добавленную стоимость на счете "Налог на добавленную стоимость" по операциям 1 и 2.

Поступившие материальные ценности приняты (оприходованы) на склад, оплата не произведена. В результате этой операции у организации увеличились запасы материалов и одновременно появилась задолженность поставщику в размере их договорной стоимости. Данная операция будет отражена следующим образом:

Дебет счета "Материалы"	11280000 р.
Кредит счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	11280000 р.

2. Акцептован счет транспортной организации (дано согласие на оплату) за доставку материалов в сумме 1692000 р. на склад организации. Эта хозяйственная операция свидетельствует об оказании организации-покупателю услуги по перевозке материалов, которую следует оплатить. Стоимость услуги по доставке материалов представляет собой транспортно-заготовительные расходы, увеличивающие их покупную стоимость. На счетах данная операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Материалы"	1692000 р.
Кредит счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	1692000 р.

3. Перечислено с расчетного счета в уплату задолженности кредиторам:

поставщику за товарно-материальные ценности	11280000 р.
транспортной организации за доставку материалов	1692000 р.

Бухгалтерская запись на счетах по данной операции будет следующей:

Дебет счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	12972000 р.
Кредит счета "Расчетный счет"	12972000 р.

4. Отпущено (списано) в производство материала "А" в количестве 4 т по учетным (договорным) ценам на сумму 2080000 р. Эта операция найдет отражение на счетах следующим образом:

Дебет счета "Основное производство"	2080000 р.
Кредит счета "Материалы"	2080000 р.

5. Списана на производство часть транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на израсходованные в производстве материалы, списанные по учетной стоимости. В затратах процесса про-

изводства израсходованные материалы должны быть отражены по фактической себестоимости их приобретения, т.е. с учетом транспортно-заготовительных расходов, поэтому необходимо сделать расчет распределения отклонений фактической себестоимости от учетных цен и включить в затраты процесса производства (расчет см. ниже). Произведенная операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Основное производство" 312000 р.  
Кредит счета "Материалы" 312000 р.

Операции процесса снабжения можно представить в виде следующей схемы.

1. Записи на синтетических счетах (тыс. р.):

Счет "Расчетный счет"

Дебет	Кредит
С 15000000	3) 12972000
Обороты	12972000
С 202800С	

**Счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"**

Дебет	Кредит
3) 12972000	1) 11280000 2) 1692000
Обороты 1297200С	12972000
	С -

Счет "Материалы" <sup>1</sup>

Дебет	Кредит
1) 11280000	4) 2080000
2) 1692000	5) 312000
Обороты 12972000	2392000
С 10580000	

**Счет "Основное производство"**

Дебет	Кредит
4) 2080000	
5) 312000	
Обороты 2392000	
С 2392000	

2. Записи на аналитических счетах (тыс. р.):

Аналитические счета	Ед. изм.	Учетная цена, тыс. р.	Остаток на		Обороты за месяц				Остаток на	
			месяца		Г/уход		Расход		конец месяца	
			к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
Материал "А"	т	520000			12	6240000	4	2080000	8	4160000
Материал "Б"	т	630000	-	-	8	5040000			8	5040000
Транспортно-заготовительные расходы						1692000		312000		1380000
Итого					-	12972000	-	2392000	-	10580000

Дебетовый оборот по синтетическому счету "Материалы" 12972000 р. показывает фактическую себестоимость приобретенных материальных ценностей. Обороты по аналитическим счетам "Материал "А", "Материал "Б" и "Транспортно-заготовительные расходы" используются для калькуляции фактической себестоимости этих ценностей. При помощи калькуляции фактической себестоимости определяются затраты, произведенные в процессе приобретения отдельных видов товарно-материальных ценностей.

Для определения доли, в которой транспортно-заготовительные расходы должны включаться в себестоимость каждого вида приобретенных ценностей, необходимо сделать следующий расчет.

Определяется отношение суммы транспортно-заготовительных расходов к стоимости материалов, оцененных по учетной (договорной цене) (К). Этим самым устанавливается их размер на единицу стоимости материальных ценностей:

$$\hat{\sim} = \frac{1692000}{11280000} = 0,15.$$

В соответствии с этим соотношением транспортно-заготовительные расходы распределены следующим образом:

материал "А" — 936000 р. (6240000 x 0,15);

материал "Б" — 756000 р. (5040000 x 0,15).

### **Определение себестоимости (калькуляция) заготовления материальных ценностей**

	Материал "А"		Материал "Б"	
	на все количество (12 т), р.	на 1т, р.	на все количество (8 т), р.	на 1т, р.
Стоимость по учетным (договорным ценам)	6240000	520000	5040000	630000
Транспортно-заготовительные расходы	936000	78000	756000	94500
Фактическая себестоимость	7176000	598000	5796000	724500

Таким образом, фактическая себестоимость заготовленных материальных ценностей составляет 12972000 р. (7176000 + 5796000), отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости оприходованных материалов равно 1692000 р. (12972000 - 11280000).

Для правильного определения фактической себестоимости произведенной продукции (изделий) необходимо израсходованные покупные ценности включать в состав затрат на производство продукции по фактической себестоимости их приобретения. Производится расчет, в результате которого определяется размер отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости материалов, приходящийся на израсходованную в производстве часть, и остаток их на складе. Расчет производится также пропорционально стоимости материалов по учетным ценам.

В изложенном примере на производство отпущено материала "А" на сумму 2080000 р. по учетной цене, вся сумма транспортно-заготовительных расходов по данному материалу составляет 936000 р.

Определяется отношение транспортно-заготовительных расходов ко всей стоимости материала "А" по учетным ценам (К):

$$K = \frac{936000}{6240000} = 0,15.$$

Коэффициент  $K = 0,15$  свидетельствует о размере транспортно-заготовительных расходов на единицу учетной стоимости материальных ценностей. Умножив данный коэффициент на учетную стоимость израсходованных в процессе производства покупных материалов, определяется размер отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости материалов, приходящийся на израсходованные ценности:

$$2080000 \times 0,15 = 312000 \text{ р.}$$

Транспортно-заготовительные расходы в размере 312000 р. отнесены на затраты производства (операция 5 примера). Следовательно, израсходованный материал "А" учтен в затратах производства продукции по фактической себестоимости его заготовления и в размере 2392000 р. (2080000 + 312000). Оставшаяся сумма отклонений по материалу "А" 624000 р. (936000 - 312000) приходится на его остаток по учетным ценам 4160000 р. (6240000 - 2080000).

Включение в состав себестоимости произведенной продукции сырья и материалов может производиться и другими методами оценки запасов: по средневзвешенным ценам, по ценам последнего приобретения.

Итак, существует три метода оценки запасов для списания их на производство продукции:

- по учетным ценам;
- по средневзвешенным ценам;
- по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

Таким образом, товарно-материальные ценности учитываются и включаются в состав затрат производственного процесса по фактической себестоимости их заготовления. Согласно законодательным положениям, фактическая себестоимость произведенных запасов (сырья, материалов и др.) включает затраты на приобретение, хранение, транспортировку и другие расходы.

## **6.2. УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА**

Процесс производства является одним из основных процессов хозяйственной деятельности и представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции. В процессе производства используются природные ресурсы, сырье, материалы, топливо, энергия, трудовые ресурсы, основные средства и другие расходы, поэтому на счетах бухгалтерского учета должна быть своевременно сформирована информация о полном и достоверном отражении фактических затрат на производство продукции, используемая для исчисления (калькулирования) фактической себестоимости отдельных ее пидов, а также для контроля за рациональным использованием >и рудовых, материальных и финансовых ресурсов. Для выполнения >и х задач затраты в процессе производства должны быть сгруппированы следующим образом:

- по отношению к себестоимости;
- по объектам учета;
- по местам возникновения затрат;
- по видам расходов;

- по отношению к объему выпускаемой продукции;
- по календарным периодам.

По отношению к себестоимости произведенные затраты делятся на прямые и косвенные. *Прямые затраты* на основе первичных документов можно непосредственно отнести на себестоимость конкретного вида продукции (сырье, материалы, заработная плата работников и др.). *Косвенные затраты* нельзя непосредственно отнести на себестоимость конкретного вида продукции, так как они одновременно относятся к нескольким видам продукции (работа машин и оборудования, расходы на освещение, отопление и др.). По окончании отчетного периода такие расходы распределяются между отдельными видами продукции.

Группировка затрат по объектам учета означает их формирование по видам выпускаемой продукции. Такая группировка затрат является основой организации аналитического учета.

По местам возникновения затраты группируются по отдельным производствам, цехам, участкам, т.е. по признаку того, к какому производству они относятся (основному, вспомогательному).

По видам расходов затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

*Экономические элементы* затрат включают материальные затраты (за вычетом возвратных отходов), расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию основных средств и нематериальных активов, прочие затраты.

Затраты по калькуляционным статьям по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производственного процесса. По данным статьям производится калькулирование (исчисление) себестоимости продукции, поэтому они называются калькуляционными. К ним относятся:

- сырье и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- покупные и комплектующие изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера;
- топливо и энергия на технологические нужды;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции;

- бюджетные платежи;
- отчисления на социальные нужды;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- общехозяйственные расходы.

По отношению к объему выпускаемой продукции затраты делятся на условно-переменные и условно-постоянные.

**Условно-переменные** затраты нормируются на единицу продукции, их величина изменяется прямо пропорционально изменению объема выпускаемой продукции (затраты на основные материалы, сдельная заработная плата рабочих и др.)

**К условно-постоянным** относятся затраты, которые не находятся в прямой зависимости от объема выпускаемой продукции (заработная плата управленческого персонала, амортизация основных средств по зданиям и сооружениям и др.).

По календарным периодам затраты делятся на **текущие** (постоянные) и **единовременные** (однократные). Группировка затрат на текущие (относящиеся к данному месяцу) и единовременные (относящиеся к нескольким последующим месяцам) обеспечивает достоверное ежемесячное исчисление себестоимости выпускаемой продукции.

Порядок отражения затрат процесса производства на счетах бухгалтерского учета в значительной мере обусловлен его технологическими особенностями. Сложность и значимость данного процесса в деятельности организаций, большое разнообразие затрат предполагают использование нескольких счетов: "Основное производство", "Вспомогательные производства", "Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы", "Брак в производстве", "Обслуживающие производства и хозяйства", "Расходы будущих периодов".

Для обобщения информации о затратах на производство продукции (работ, услуг) в разрезе калькуляционных статей предназначен счет "Основное производство". Калькуляционный счет по отношению к балансу является активным. Аналитический учет по данному синтетическому счету организуется по каждому заказу, видам продукции, работ.

Затраты во вспомогательных производствах отражаются на счетах аналогично их отражению в основном производстве. Для этого используется счет "Вспомогательные производства", который также является калькуляционным и по отношению к балансу активным. Услуги (продукция) вспомогательных производств потребляются объектами основного производства, поэтому аналитический учет по вспомогательным производствам организуется по каждому виду услуг (работ) в отдельности, что позволяет получить необходимую информацию для исчисления фактической себестоимости конкретных видов услуг.

Для обобщения информации о расходах по управлению и обслуживанию производств предназначены счета "Общепроизводственные расходы" и "Общехозяйственные расходы". Они являются собирательно-распределительными активными счетами, на конец месяца остатка (сальдо) не имеют, так как учтенные на них затраты списываются на объекты основного и вспомогательного производств. На счете "Общепроизводственные расходы" учитываются затраты по обслуживанию цехов (отдельных производств), а на счете "Общехозяйственные расходы" — затраты по управлению организацией в целом.

Счет "Расходы будущих периодов" предназначен для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не включаемых в себестоимость продукции данного периода, т.е. относящиеся к последующим периодам расходы (арендная и абонементная плата, уплаченные вперед и др.). Счет является отчетно-распределительным, активным.

Необходимость достоверного учета большого многообразия затрат процесса производства обуславливает следующую последовательность их отражения:

- отражаются затраты на счетах основного производства в разрезе калькуляционных статей;
- списываются расходы будущих периодов;
- распределяются (списываются) услуги вспомогательных производств;
- распределяются расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

- распределяются (списываются) общепроизводственные и общехозяйственные расходы;
- определяются потери от брака и включаются в себестоимость продукции;
- определяется незавершенное производство и исчисляется себестоимость выпущенной продукции.

Организация учета затрат и объекты калькулирования выпускаемой продукции (работ, услуг) у каждой организации определены заранее технологией производства. Особое значение при этом имеет выбор метода сбора информации о производственных затратах. Методы учета затрат на производство классифицируются следующим образом:

- по способу сбора информации в целях контроля произведенных расходов;
- по отношению к технологическому процессу;
- по объектам калькуляции.

По способу формирования (сбора) затрат с целью их контроля методы учета затрат подразделяются на учет затрат с последующим контролем и учет затрат с предварительным их контролем, представляющий собой нормативный метод.

По отношению к технологическому процессу методы учета затрат делятся на позаказный и попередельный.

При позаказном методе объектом учета затрат и калькулирования является отдельный производственный заказ на определенное количество продукции. По каждому заказу затраты отражаются в разрезе калькуляционных статей. Данный метод учета затрат применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Себестоимость заказа представляет сумму всех затрат на его выполнение.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в таких производствах, где перерабатываемое сырье проходит несколько отдельных фаз обработки — переделов, каждый из которых представляет законченную стадию обработки с получением полуфабриката. При этом методе учета затрат себестоимость готовой продукции скла-

дывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции обеспечивает своевременное предупреждение нерационального расходования ресурсов, содействует выявлению резервов производства. Основой данного метода являются нормы производственных затрат, отражающие уровень технического развития производства. Отклонения от норм свидетельствуют о не соблюдении технологии производства продукции. Данный метод соответствует применяемой в странах с развитой рыночной экономикой системе "Стандарт-кост", состоящей из стандартов (норм) на затраты используемых материально-денежных ресурсов и стандартных калькуляций. Стандарты (нормы) и отклонения от стандартов являются слагаемыми фактической себестоимости произведенной продукции.

По объектам калькуляции метод учета затрат обеспечивает сбор информации о произведенных расходах в разрезе видов выпускаемой продукции (изделий, узлов, деталей, продукции растениеводства и животноводства, видов услуг), заказов, переделов.

Порядок учета затрат в процессе производства представлен следующим примером.

*Таблица 6.1*

### **Остатки по счетам на начало месяца**

№ п/п	Наименование счета	Сумма, р.	
		дебет	кредит
1	Материалы:		
	по учетным ценам	9200000	
	отклонения фактической себестоимости материалов от учетных цен	1380000	
	Итого фактическая себестоимость материалов	10580000	
2	Расчеты с подотчетными лицами	258000	
3	Основное производство:		
	незавершенное производство продукции "А"	2392000	
4	Уставный капитал		10000000
5	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами		3230000

Хозяйственные операции за отчетный период были следующими.

1. Отпущены в производство материалы по учетным ценам на изготовление:

продукции "А"	3200000 р.
продукции "Б"	2400000 р.
на общехозяйственные нужды	840000 р.

По данной операции расход материалов по учетным ценам на производство продукции отражается по дебету счета "Основное производство", а на общехозяйственные нужды — по дебету счета "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета "Материалы". Содержание операции говорит об уменьшении материалов на складе и увеличении затрат в производственном процессе. Счета, задействованные в данной операции, являются активными, следовательно, бухгалтерская запись будет следующей:

Дебет счета "Основное производство"	5600000 р.
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	840000 р.
Кредит счета "Материалы"	6440000 р.

К синтетическому счету "Основное производство" должны быть открыты аналитические счета для аккумуляирования расходов отдельно на производство продукции "А" и "Б".

2. Списываются отклонения фактической себестоимости от учетных цен, относящиеся к израсходованным материалам:

на производство продукции "А"	480000 р.
на производство продукции "Б"	360000 р.
на общехозяйственные нужды	126000 р.

Расчет отклонений произведен в соответствии с установленным порядком их распределения, изложенным в разделе 6.1.

Определен коэффициент распределения отклонений К (см. табл. 6.1.):

$$K = \frac{1380000}{9200000} = 0,15.$$

В соответствии с данным коэффициентом рассчитаны суммы отклонений по каждому направлению использования материалов путем умножения на сумму их расхода по учетным ценам:

- по продукции "А" —  $3200000 \times 0,15 = 480000$  р.
- по продукции "Б" —  $2400000 \times 0,15 = 360000$  р.
- на общехозяйственные нужды —  $840000 \times 0,15 = 126000$  р.

На счетах данная хозяйственная операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Основное производство"	840000 р. (480000+360000)
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	126000 р.
Кредит счета "Материалы"	966000 р.

В результате использование материалов в затратах производственного процесса будет отражено по фактической себестоимости их заготовления.

### 3. Начислена заработная плата:

рабочим за изготовление продукции "А"	2930000 р.
рабочим за изготовление продукции "Б"	2120000 р.
общехозяйственному персоналу	1810000 р.

В результате этой операции происходит увеличение затрат и производственном процессе и одновременно увеличение задолженности организации по оплате труда перед работниками за выполненную ими работу. Счета "Основное производство", "Общехозяйственные расходы" являются активными, следовательно, начисленные работникам суммы заработной платы будут отражены по дебету этих счетов, а счет "Расчеты с персоналом по оплате труда", на котором отражаются операции с расчетами по заработной плате, является пассивным. Поэтому начисленная работникам сумма заработной платы отражается по кредиту данного счета.

Запись данной операции будет следующей:

Дебет счета "Основное производство"	5050000 р. (2930000+2120000)
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	1810000 р.
Кредит счета "Расчеты с персоналом по оплате труда"	6860000 р.

В аналитическом учете произведенные расходы по заработной плате отражаются в разрезе конкретных видов производимой продукции.

4. Произведены отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение в установленном размере от сумм начисленной заработной платы:

рабочим, занятым производством продукции "А"	1025500 р.
рабочим, занятым производством продукции "Б"	742000 р.
общехозяйственному персоналу	633500 р.

Данная операция приводит к увеличению задолженности организации. Фонду социальной защиты населения по суммам обязательного государственного социального страхования работников. Это увеличение задолженности отражается на пассивном счете "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" по кредиту. Поскольку расходы на социальное страхование носят обязательный, государственный характер и исчисляются в процентном отношении от сумм начисленной заработной платы, то вследствие этого, данные отчисления увеличивают затраты на производство всех организаций и отражаются так же как и начисленная заработная плата по дебету счетов учета производственных затрат.

Операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Основное производство"	1767500 р. (1025500+742000)
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	633500 р.
Кредит счета "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"	2401000 р.

5. Произведены отчисления в фонд содействия занятости населения в соответствии с установленным нормативом от сумм начисленной заработной платы:

рабочим, занятым производством продукции "А"	29300 р.
рабочим, занятым производством продукции "Б"	21200 р.
общехозяйственному персоналу	18100 р.

Отчисления в фонд содействия занятости населения носят обязательный характер для организаций и отражаются по кредиту счета "Расчеты по налогам и сборам" и дебету тех счетов учета производственных затрат, где была отражена начисленная заработная плата.

Запись на счетах следующая:

Дебет счета "Основное производство"	50500 р.
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	18100 р.
Кредит счета "Расчеты по налогам и сборам"	68600 р.

6. Начислен чрезвычайный налог для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС согласно установленным нормативам от суммы начисленной заработной платы:

рабочим, занятым производством продукции "А"	234400 р.
рабочим, занятым производством продукции "Б"	169600 р.
общехозяйственному персоналу	144800 р.

Чрезвычайный налог исчисляется в процентом отношении от сумм начисленной заработной платы. Он увеличивает затраты организаций и учитывается по дебету счетов, на которых отражены начисленные суммы заработной платы, и кредиту счета "Расчеты по налогам и сборам".

Операция отражается следующим образом:

Дебет счета "Основное производство"	404000 р.
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	144800 р.
Кредит счета "Расчеты по налогам и сборам"	548800 р.

7. Начислена амортизация:

производственного оборудования	252500 р.
основных средств общехозяйственного назначения	185000 р.

Амортизация основных средств представляет собой затраты по использованию основных средств в производственном процессе, поэтому отражается по дебету счета "Общепроизводственные расходы" как расходы по эксплуатации оборудования. В затраты на производство отдельных видов продукции сумма амортизации включается в результате распределения пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Одновременно начисленная сумма амортизации отражается по кредиту пассивного счета "Амортизация основных средств".

Запись операции следующая:

Дебет счета "Общепроизводственные расходы"	252500 р.
Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	185000 р.
Кредит счета "Амортизация основных средств"	437500 р.

8. Подотчетным лицом приобретен инвентарь для общехозяйственных нужд стоимостью 258000 р. В результате данной опера-

ции увеличиваются затраты общехозяйственного назначения и одновременно уменьшается задолженность подотчетного лица по выданной ему на эти цели сумме аванса. Для ее отражения используются два активных счета: счет "Общехозяйственные расходы" и "Расчеты с подотчетными лицами". Запись на указанных счетах будет следующей:

Дебет счета "Общехозяйственные расходы"	258000 р.
Кредит счета "Расчеты с подотчетными лицами"	258000 р.

9. Списываются по окончании месяца общепроизводственные расходы (расходы по эксплуатации оборудования) и включаются в затраты по производству:

продукции "А"	146500 р.
продукции "Б"	106000 р.

Данные расходы относятся в дебет счета "Основное производство" с кредита счета "Общепроизводственные расходы", где они были учтены. Следовательно, счет "Общепроизводственные расходы" закрывается. Указанные расходы распределяются между видами выпускаемой продукции пропорционально начисленной основной заработной плате рабочих.

Распределение производится путем определения коэффициента  
 $K_{\text{ОПР}}$

$$K_{\text{ОПР}} = \frac{252500}{5050000} = 0.05.$$

В соответствии с данным коэффициентом определяется сумма данных расходов, приходящаяся на производство:

продукции "А" — 146500 р. (2930000 x 0,05);
продукции "Б" — 106000 р. (2120000 x 0,05).

Запись на счетах следующая:

Дебет счета "Основное производство"	252500 р.
Кредит счета "Общепроизводственные расходы"	252500 р.

10. Списываются по окончании месяца общехозяйственные расходы и включаются в затраты по производству:

продукции "А"	2344000 р.
продукции "Б"	1671400 р.

Общехозяйственные расходы представляют сумму затрат, отраженных по дебету счета "Общехозяйственные расходы" по хозяйственным операциям 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, и составляют 4015400 р. Эти расходы не могли быть отражены непосредственно в составе затрат по производству конкретных видов продукции, так как носят общий характер. Поэтому данные расходы распределяются между видами выпускаемой продукции пропорционально начисленной заработной плате производственных рабочих и включаются в себестоимость готовой продукции. При этом счет "Общехозяйственные расходы" закрывается.

Распределение указанных расходов производится путем определения коэффициента  $K_{\text{охр}}$ :

$$K_{\text{охр}} = \frac{4015400}{5050000} = 0,8$$

В соответствии с полученным коэффициентом определяете сумму общехозяйственных расходов, приходящаяся на производство

продукции "А" — 2344000 р. (2930000 × 0,8)
продукции "Б" — 1671400 р. (4015400 - 2344000).

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражается:

Дебет счета "Основное производсто"	4015400
Кредит счета "Общехозяйственные расходы"	4015400

11. Принята к учету готовая продукция по фактической себестоимости ее производства — 20371900 р.; в том числе:

продукция "А" 1000 штук в сумме 12781700 р.
продукция "Б" 1000 штук в сумме 7590200 р.

Выход готовой продукции из производства отражается по дебету счета "Готовая продукция" и кредиту счета "Основное производсто" в разрезе видов выпускаемой продукции. Данные для этого

формируются на аналитических счетах, открываемых к синтетическому счету "Основное производство" по производству каждого вида продукции. Операция по оприходованию готовой продукции отражается на счетах:

Дебет счета "Готовая продукция"	20371900 р.
Кредит счета "Основное производство"	20371900 р.

В результате все учтенные по дебету счета "Основное производство" затраты на изготовление продукции списываются на счет "Готовая продукция", так как представляют собой ее фактическую себестоимость. Остатка незавершенного производства на счете "Основное производство" не будет.

Отражение операций на счетах процесса производства можно представить на схеме.

На синтетических счетах:

**Счет "Основное производство"**

Дебет	Кредит
С 2392000	
1) 5600000	<b>11) 20371900</b>
2) 840000	
3) 5050000	
4) 1767500	
5) 50500	
6) 404000	
9) 252500	
10) 4015400	
<b>Обороты 20371900</b>	<b>20371900</b>
С	

**Счет "Материалы"**

Дебет	Кредит
С 1058000С	
	<b>D 6440000</b>
	2) 966000
<b>Обороты -</b>	<b>7406000</b>
С 3174000	

**Счет "Расчеты с персоналом по оплате труда"**

Дебет	Кредит
	3) 6860000
<b>Обороты</b>	<b>6860000</b>
	С 6860000

**Счет "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"**

Дебет	Кредит
	4) 2401000
<b>Обороты</b>	<b>2401000</b>
	С 2401000

### Счет "Общепроизводственные расходы"

Дебет		Кредит	
7)	252500	9)	252500
<u>Обороты</u> 252500		<u>252500</u>	
С		-	

### Счет "Расчеты с бюджетом"

Дебет		Кредит	
		5)	68600
		6)	548800
<u>Обороты</u>		<u>617400</u>	
С		617400	

### Счет "Амортизация основных средств"

Дебет		Кредит	
		7)	437500
<u>Обороты</u>		<u>437500</u>	
С		437500	

### Счет "Расчеты с подотчетными лицами"

Дебет		Кредит	
С	258000	8)	258000
<u>Обороты</u> 258000		<u>258000</u>	
С		-	

### Счет "Общехозяйственные расходы"

Дебет		Кредит	
1)	840000	10)	4015400
2)	126000		
3)	1810000		
4)	633500		
5)	18100		
6)	144800		
7)	185000		
8)	258000		
<u>Обороты</u> 4015400		<u>4015400</u>	
С		-	

### Счет "Готовая продукция"

Дебет		Кредит	
		11)	20371900
<u>Обороты</u> 20371900			
С		20371900	

Запись на счетах аналитического учета представлена в табл. 6.2.

Таблица 6.2

**Аналитический учет процесса производства**

Статьи затрат	Дебет		Кредит			
	продукция "А", Р.	продукция "Б", Р.	продукция "А" к-во, шт.	сумма, Р.	продукция "Б" к-во, шт.	сумма, Р.
1 Материалы; а) в незавершенном производстве по учетным ценам б) отклонения фактической себестоимости материалов от учетной в незавершенном производстве в) по учетным ценам в текущем периоде г) отклонения фактической себестоимости материалов от учетной стоимости в текущем периоде	2080000  312000  3200000  480000	   2400000  360000				
2 Заработная плата	2930000	2120000				
3 Отчисления на социальное страхование	1025500	742000				
Л Отчисления в фонд содействия занятости	29300	21200				
*> Чрезвычайный налог	234400	169600				
ь Общепроизводственные расходы	146500	106000				
1 Общехозяйственные расходы	2344000	1671400				
И 1 0 Г 0 начислена продукция себестоимость единицы продукции завершенное производство на конец месяца	12781700	7590200	1000	12781700 12781,7	1000	7590200 7590,2

Таким образом, фактическая себестоимость отдельных видов продукции определяется по данным аналитического учета процесса производства. Для определения суммы затрат при калькулировании себестоимости продукции за отчетный период необходимо к сумме незавершенного производства на начало отчетного периода прибавить сумму затрат отчетного периода и вычесть сумму незавершенного производства на конец отчетного периода. себестоимость представляет собой затраты организаций на производство продукции в денежной оценке.

### 6.3. УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ

Процесс реализации завершает кругооборот средств организаций. В результате его осуществления в полном объеме появляется возможность выполнить организациями свои обязательства перед бюджетом, кредиторами, банками по взятым ссудам, работниками по оплате труда и т.д. Реализация представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Ее основой является заключение договоров (заказов) с покупателями продукции, в которых определяется ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество поставляемой продукции, условия поставки, цена, форма расчетов. Нарушение ритмичности в процессе реализации приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, штрафным санкциям со стороны покупателей и заказчиков за невыполнение договорных обязательств и в целом ухудшает финансовое положение организаций.

В процессе реализации, при условии его ритмичного и умелого осуществления, товаропроизводителям возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, а также определенная сумма прибыли. *Сумма прибыли* определяется исходя из объема реализованной продукции по продажным ценам и полной ее фактической себестоимости, а также суммой налогов, включенных в цену. *Полная себестоимость реализованной продукции* складывается из производственной себестоимости и расходов, связанных с ее реализацией.

Прибыль или убыток от реализации является основным финансовым показателем, характеризующим успешность хозяйственной деятельности. В этой связи перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят следующие задачи:

- определение объема реализации путем исчисления количества реализованной продукции в целом и по отдельным ее видам в денежном и натуральном измерении;
- своевременное и достоверное оформление отгруженной и реализованной продукции (работ, услуг);
- четкая организация расчетов с покупателями;

- контроль за выполнением договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции;
- достоверное выявление результата от реализации продукции (работ, услуг, товаров).

Своевременность отражения выручки за реализованную продукцию определяется установленным моментом признания факта реализации в учете. Моментом реализации считается или дата отгрузки, сдачи продукции и предъявления покупателю расчетных документов, или дата зачисления на расчетный счет платежа от покупателя, а при расчетах наличными деньгами — дата поступления средств в кассу. Выручка от реализации отражается в соответствии с учетной политикой организации на момент ее признания в учете. И в том и в другом случае для отражения операций, связанных с реализацией продукции (работ, услуг) предназначен счет "Реализация". Только, если организация отражает реализацию продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов (дате зачисления выручки на расчетный счет), обобщение информации о наличии и движении всей отгруженной продукции (товаров), выполненных работ и услуг отражается на счете "Товары отгруженные". Если моментом реализации считается факт отгрузки продукции, используется счет "Расчеты с покупателями и заказчиками", по дебету которого отражается задолженность покупателей по отпускной стоимости продукции, работ, услуг, а по кредиту — погашение этой задолженности, т.е. поступление оплаченных сумм.

В процессе реализации товаропроизводители производят расходы, связанные со сбытом продукции. В их состав входят расходы на тару и упаковку, транспортные расходы, прочие расходы по сбыту. Данные расходы учитываются на счете "Расходы на реализацию" по дебету, а по кредиту отражается их списание на реализованную продукцию пропорционально установленной базе.

Таким образом, для учета реализации используется счет "Реализация", особенностью которого является то, что по дебету и кредиту отражается одна и та же реализованная продукция (одинаковое количество) в разных оценках: по дебету — в сумме фактических затрат, налога на добавленную стоимость и других налогов, а по кредиту — в сумме выручки по ценам реализации с налогом на

добавленную стоимость и другими налогами, включаемыми в цену реализации. Эта особенность позволяет выявлять на данном счете результат процесса реализации — прибыль или убыток.

Сумма превышения кредитового оборота по счету "Реализация" над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли и относится в кредит счета "Прибыли и убытки". Превышение оборота по дебету означает убыток и относится в дебет счета "Прибыли и убытки". Этим самым производится уравнивание оборотов по счету "Реализация" в размере, не превышающем суммы разницы. Следовательно, счет "Реализация" остатка не имеет, так как результат от реализации выявляется по истечении каждого месяца и отражается в корреспонденции со счетом "Прибыли и убытки", т.е. счет реализации закрывается.

С целью осуществления контроля за результатом реализации отдельных видов продукции к счету "Реализация", открываются аналитические счета по их видам. В аналитических счетах отражается количество, фактическая себестоимость, выручка по реализованной продукции, а также результат от реализации.

Отражение на счетах операций процесса реализации рассмотрим на следующем примере. Моментом реализации считается отгрузка продукции и предъявление покупателю расчетных документов.

Остатки по счетам на начало отчетного периода:

№ п/п	Наименование счета	Сумма, р.	
		дебет	кредит
1.	Готовая продукция в том числе: продукции "А" продукция "Б"	20371900	
		12781700	
		7590200	
2.	Расчетный счет	10182600	
3.	Уставный капитал		10000000
4.	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами		20554500

Хозяйственные операции по реализации за отчетный период следующие.

1. Списывается на продажу готовая продукция по фактической себестоимости:

продукция "А" на сумму	10225600 р.
продукция "Б" на сумму	6072000 р.

В результате этой операции фактическая производственная себестоимость реализованной продукции найдет отражение по дебету счета "Реализация" в корреспонденции с кредитом счета "Готовая продукция", где показывается выбытие (расход, уменьшение) продукции. Запись операции на счетах следующая:

Дебет счета "Реализация"	16297600 р.
Кредит счета "Готовая продукция"	16297600 р.

Аналитические счета для учета процесса реализации открываются аналогично их открытию к счету "Готовая продукция" по отдельным видам продукции.

2. Отражается задолженность покупателя за реализованную ему продукцию по ценам реализации — 22120000 р., в том числе:

за реализацию продукции "А"	15561400 р.
за реализацию продукции "Б"	6558600 р.

Эта операция приводит к увеличению дебиторской задолженности покупателей за отгруженную им продукцию на сумму выручки по ценам реализации. В результате необходимо произвести запись на следующих счетах:

Дебет счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	22120000 р.
Кредит счета "Реализация"	22120000 р.

3. Оплачены с расчетного счета транспортные расходы по отправке продукции за счет товаропроизводителя в сумме 2654400 р.

Данная операция привела к увеличению расходов по реализации продукции и одновременно к уменьшению денежных средств на расчетном счете. Поэтому на счетах будет произведена запись:

Дебет счета "Расходы на реализацию"	2654400 р.
Кредит счета "Расчетный счет"	2654400 р.

4. Поступила на расчетный счет выручка за реализованную продукцию в сумме 22120000 р.:

за реализацию продукции "А"	15561400 р.
за реализацию продукции "Б"	6558600 р.

В результате этой операции произошло увеличение денежных средств на расчетном счете с одновременным отражением погашения задолженности покупателя на сумму выручки по ценам реализации.

Запись на счетах следующая:

Дебет счета "Расчетный счет"	22120000 р.
Кредит счета "Расчеты с покупателями и заказчиками"	22120000 р.

5. Списываются расходы на реализацию, относящиеся к проданной продукции в сумме 2654400 р., в том числе:

продукции "А"	1867400 р.
продукции "Б"	787000 р.

Распределение расходов на реализацию производится пропорционально выручке за реализованную продукцию.

Коэффициент распределения  $K_{кр}$  определяется следующим образом:

$$K_{кр} = \frac{2654400}{22120000} = 0,12.$$

В соответствии с полученным коэффициентом определяется сумма расходов на реализацию, приходящаяся:

на продукцию "А"	1867400 р.	(15561400×0,12);
на продукцию "Б"	787000 р.	(6558600×0,12).

Запись на счетах следующая:

Дебет счета "Реализация"	2654400 р.
Кредит счета "Расходы на реализацию"	2654400 р.

6. Начислен налог на добавленную стоимость по проданной продукции в сумме 2373773 р.

Данный налог уплачивается покупателями и включается в сумму платежа (выручки). Получатель выручки обязан сумму налога на добавленную стоимость внести в бюджет, так как он включен в цену реализации.

В данном примере реализация продукции "Б" освобождена от уплаты налога на добавленную стоимость, а по реализации продукции "А" ставка налога на добавленную стоимость установлена в размере 18% и включается в цену реализации. Сумма налога НДС определяется следующим образом:

$$\text{НДС} = \frac{15561400 \times 18\%}{118\%} = 2373773 \text{ р.}$$

На сумму причитающегося к уплате в бюджет налога на добавленную стоимость производится запись по:

Дебет счета "Реализация"	2373773 р.
Кредит счета "Расчеты по налогам и сборам"	2373773 р.

Налог на добавленную стоимость уменьшает прибыль.

7. Списывается результат от реализации продукции:

по продукции "А" прибыль	1094627 р.
по продукции "Б" убыток	300400 р.

В целом в процессе реализации получена прибыль в размере 794227 р. (1094627 - 300400), которая отражается на счетах:

Дебет счета "Реализация"	794227 р.
Кредит счета "Прибыли и убытки"	794227 р.

Отражение операций по реализации на счетах представлено на следующей схеме:

#### Счет "Готовая продукция"

Дебет		Кредит	
С	20371900	Д	16297600
Обороты	-		16297600
С	4074300		

#### Счет "Расчетный счет"

Дебет		Кредит	
С	10182600	2)	2654400
	3) 22120000		
Обороты	22120000		2654400
С	29648200		

**Счет "Расчеты с покупателями и заказчиками"**

Дебет		Кредит	
2) 22120000		4) 22120000	
Обороты	2212000С		22120000
С			

**Счет "Расходы на реализацию"**

Дебет		Кредит	
2) 2654400		5) 2654400	
Обороты			2654400
С			

**Счет "Реализация"**

Дебет		Кредит	
4) 16297600		3) 22120000	
5) 2654400			
6) 2373773			
7) 794227			
Обороты	2212000С		22120000
С			

**Счет "Расчеты по налогам и сборам"**

Дебет		Кредит	
		6) 2373773	
Обороты	-		2373773
С	-		

**Счет "Прибыли и убытки"**

Дебет	Кредит
	Л_ 794227
Обороты	794227
	794227

Записи на аналитических счетах:

Содержание записей	Дебет				Кредит (выручка), р.	
	продукция "А"		продукция "Б"		продукция "А"	продукция "Б"
	к-во, шт.	сумма, р.	к-во, шт.	сумма, р.		
Г*юизводственная себестоимость	800	10225600	800	6072000		
Расходы на реализацию		1867400		787000		
Налог на добавленную стоимость		2373773				
Итого по дебету		14466773		6859000		
Договорная стоимость					15561400	6558600
Результат от реализации					+1094627	-300400

Таким образом, сумма прибыли определяется исходя из объема реализованной продукции по договорным (продажным) ценам за минусом ее фактической себестоимости, расходов на реализацию, налога на добавленную стоимость (НДС) и других налогов, включаемых в цену реализации.

Для отражения финансовых результатов хозяйственной деятельности и определения окончательного результата используется счет "Прибыли и убытки", по кредиту которого отражается прибыль от реализации, операционные и внереализационные доходы, а по дебету — убыток от реализации, операционные и внереализационные расходы.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 6**

1. Оценка приобретаемых материальных ценностей.
2. Порядок распределения отклонений между фактической себестоимостью приобретаемых материальных ценностей и их учетной стоимостью.
3. Отражение на счетах бухгалтерского учета приобретения товарно-материальных ценностей.
4. Состав затрат на производство и их классификация.
5. Общая схема отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с производством продукции.
6. Порядок распределения расходов по управлению и обслуживанию производства.
7. Учет выхода готовой продукции. Определение фактической себестоимости произведенной продукции.
8. Отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по реализации продукции.
9. Учет и распределение расходов по реализации.
10. Характеристика счета "Реализация". Порядок определения финансового результата от реализации.

## 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ И ДОКУМЕНТАЦИЯ

### 7.1. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В УЧЕТЕ. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ

*Наблюдение* — это один из способов познания действительности, основанный на непосредственном восприятии явлений. Для отражения в учете объектов необходимо прежде всего их наблюдать, т.е. иметь о них первичное непосредственное представление.

В процессе первичного наблюдения фактов хозяйственной деятельности для регистрации отбираются данные, после обработки которых получают необходимые учетные показатели. Фиксируемые данные должны поддаваться дальнейшей обработке в системе учета. Не должно фиксироваться то, что не будет обрабатываться в дальнейшем. Поэтому необходима рациональная программа первичного наблюдения и регистрации данных, которая предполагает:

- оценку и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности в соответствии с целями и задачами учета;
- однозначное и полное описание отобранных для учета свойств объектов и фактов;
- своевременное отражение и передачу данных для дальнейшей обработки.

*Первичное наблюдение* — это информационное обеспечение системы бухгалтерского учета. Оно направлено на описание и регистрацию данных о хозяйственных операциях.

Основным способом первичного отражения и контроля всех хозяйственных операций является *документация*. Составление первичных документов является начальной стадией бухгалтерского учета. Все дальнейшие записи в учетных регистрах производятся на основе правильно оформленных первичных документов.

Документ (лат. documentum — свидетельство, доказательство) — это письменное свидетельство на правосозершение или подтверждение действительного осуществления хозяйственной операции, в котором заполнены необходимые реквизиты.

Бланк документа — это носитель информации с нанесенными на него постоянными сведениями. Кроме бланков документов носителями учетной информации служат дискеты, диски при их обра-

ботке на персональном компьютере (ПК). Они используются в зависимости от средств автоматизации, которые применяются в организации. В условиях автоматизированной подготовки документов и их обработки необходимо изготавливать копии документов на бумажном носителе. Бухгалтерские документы необходимы для обоснования непрерывно совершающихся хозяйственных операций, а также для достоверности, объективности и точности, получаемых в учете показателей. Они являются важным средством контроля за сохранностью и правильным использованием ресурсов. С помощью документов наблюдают за действиями материально ответственных лиц, выявляют и предупреждают потери и недостачи, непроизводительные расходы, хищение и бесхозяйственность. Документация — основа для проведения документальных ревизий.

Бухгалтерские документы имеют юридическую доказательную силу, приобретают важное правовое значение при решении споров между организациями и лицами.

Условно документ можно разделить на части, основными из которых являются: заголовочная, содержательная, оформляющая. В каждой из частей документа отражаются соответствующие реквизиты, т.е. реквизиты — это отдельные показатели (сведения), отражаемые в документе и имеющие самостоятельное значение. Реквизит (лат. *requisilum* — нужное,требуемое,необходимое).

Главнейший реквизит заголовочной части — это название документа (акт приема-передачи основных средств, приходный кассовый ордер, лимитно-заборная карта и др.), которое печатается на бланке.

Содержательная часть документа бывает табличной или текстовой. К табличной относятся реквизиты-признаки и реквизиты-основания. Реквизиты-признаки включают заголовки таблиц, граф и строк и предназначены для характеристик описываемого объекта. Реквизиты-основания предназначены для количественной характеристики объекта учета. Реквизиты-признаки могут быть постоянными, переменными и смешанными (состоящими из постоянной и переменной части). Постоянные печатаются при изготовлении бланков документов, а переменные фиксируются на бланке в процессе его заполнения. Графы таблиц нумеруются. Для контроля в таблично-содержательной части отводятся специальные графы для записи контрольных чисел. В содержательной части отражается сущность документа.

В оформляющей части документа отражается дата составления документа, утверждения, согласования, визы, наименование должностных лиц, подписавших документы, личные подписи и их расшифровка, при необходимости печать. Предусматривается место для записи основания исправления ошибок, допущенных при выполнении документа.

Из перечисленных реквизитов одни являются обязательными, другие — необязательными. Каждый бухгалтерский документ должен иметь следующие обязательные реквизиты:

- название (наименование документа);
- дата составления документа;
- наименование организации, где и от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения;
- измерители операции (единицы измерения), применяемые в учете;
- подписи лиц, ответственных за совершение операции и оформление документа и их расшифровка.

При выписке документов на компьютере подписи могут быть заменены личными кодами (электронные подписи). Машинные носители информации должны содержать отличительный знак для идентификации лиц, оформивших эти подписи.

Все документы денежного, материального, имущественного, расчетно-кредитного характера должны быть подписаны руководителем организации и главным бухгалтером. Документы, оформляющие прием и выдачу материальных ценностей и денежных средств (кассовые ордера, лимитно-заборные карты, товарные и товарно-транспортные накладные и др.) должны содержать подписи лиц, получивших и отпустивших эти ценности.

Учетные документы составляются от руки или автоматизированным способом на специально заготовленных бланках. Бланки документов печатаются типографским способом и содержат графы, в которые заносят сведения о хозяйственных операциях.

К составлению документов предъявляются определенные требования. Все документы должны оформляться своевременно в момент совершения операции, качественно, содержать достоверные

данные и обязательные реквизиты, аккуратно, разборчиво, без подчисток, помарок и неоговоренных исправлений. Свободные строки в первичных документах обязательно прочеркиваются. Выписывать документы разрешается чернилами или шариковыми пастами синего, фиолетового или черного цвета вручную, на пишущих устройствах, ПК. Дата составления указывается: число цифрой, а месяц — прописью. В денежных банковских документах сумма указывается цифрами и прописью с заглавной буквы. *Отдельные документы в соответствии с действующими нормативными положениями относятся к бланкам строгой отчетности.* Такие формы (бланки) документов изготавливаются типографским способом с обязательным проставлением номера и серии. К ним относятся товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость, приходные кассовые ордера и др. Учет бланков строгой отчетности ведется в приходно-расходной книге типовой формы, которая нумеруется, скрепляется печатью и подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Для регистрации хозяйственных операций необходимо применять установленные типовые формы документов. Необходимо предусмотреть блокировку несанкционированного доступа в банк данных. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные документы можно внести исправления лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что заверяется подписями тех же лиц.

Ответственность за достоверность содержащихся в документах данных, а также за качественное их составление и передачу в установленные сроки для дальнейшей обработки несут должностные лица, подписавшие этот документ.

## **7.2. ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ**

Для облегчения изучения и использования большое разнообразие первичных документов классифицируется. Бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам:

- назначению;
- последовательности (времени) составления;
- способу использования или степени охвата хозяйственных операций;

- количеству позиций (строк);
- месту составления;
- форме;
- способу заполнения;
- воспроизведению информации;
- срокам хранения.

По **назначению** документы подразделяются на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления, комбинированные.

*Распорядительные* — это документы, которые содержат распоряжения на выполнение той или иной операции. Назначение этих документов — передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям. К ним относятся приказы и записки о приеме на работу и об увольнении, об отпуске, доверенности на получение материальных ценностей, путевые листы на перевозку грузов, хозяйственные договоры и др. Эти документы подписываются руководящими лицами. Они имеют важное значение, но не подтверждают факт совершения операции, поэтому не служат основанием для отражения ее в учете.

*Исполнительные (оправдательные)* документы удостоверяют факт совершения операции, подтверждают их выполнение. К ним относятся акты приема-передачи основных средств, их ликвидации, товарные и товарно-транспортные накладные на отпуск товаров, отчеты материально ответственных лиц и др., подтверждающие произведенные расходы. Эти документы, как правило, составляются в момент совершения операции и используются для первичной ее регистрации и поэтому служат основанием для учетных записей.

Документы *бухгалтерского оформления* создаются внутри бухгалтерии для упрощения и ускорения учетных записей. Это различного рода группировочные и накопительные ведомости поступления и расхода материалов, расчеты себестоимости продукции, разработочные таблицы распределения заработной платы, расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов, листки-расшифровки произведенных расходов, справки об исправлении ошибок и др.

*Комбинированные* документы объединяют признаки распорядительных, оправдательных и частично документов бухгалтерского оформления. Они содержат распоряжение на оформление операций и

подтверждают ее выполнение. Эти документы находят широкое распространение, так как объединение признаков ряда документов сокращает их поток, что упрощает работу бухгалтерского аппарата. Большинство кассовых и банковских документов является комбинированным. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, платежные требования и поручения, наряды на сдельную работу, лимитно-заборные карты, авансовые отчеты подотчетных лиц и др.

**По способу использования** (степени охвата операций) документы классифицируются на разовые и накопительные.

В *разовых* документах отражается одна или несколько однородных операций (кассовые ордера, акты, товарные накладные). В *накопительных* документах отражаются однородные хозяйственные операции в течение определенного периода (дня, декады, месяца). К ним относятся месячные лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу. Применение накопительных документов предпочтительно, так как при этом сокращается количество документов и расход бланков.

**По последовательности (времени) составления** различают первичные, сводные, производные и промежуточные документы.

*Первичные* документы (исполнительные, комбинированные) содержат исходную информацию, они составляются в момент совершения операции. *Сводные* составляются позже на основе первичных, например, авансовый отчет об израсходовании суммы, ранее полученной под отчет.

**По количеству позиций (строк) в документе** различают однострочные и многострочные.

В *однострочном* документе содержится только одна позиция (одно наименование материала, продукции), а в *многострочных* отражается несколько наименований. Первые выгодно применять при ручной обработке информации, а вторые — при использовании вычислительной техники. Однострочные документы удобнее группировать вручную.

**По месту составления** документы делятся на внутренние и внешние.

*Внутренние* составляются внутри организации (приходные и расходные кассовые ордера, лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу, документы бухгалтерского оформления и др.).

*Внешние* поступают извне. Это прямо-сдаточные акты, платежные требования, авизо (извещения), счета-фактуры поставщиков, товарные и товарно-транспортные накладные.

**По форме** документы бывают типовыми (унифицированными) и специализированными.

*Типовые* применяются во всех отраслях экономики республики, а *специализированные* — в отдельных отраслях (путевые листы строительных машин, в сельском хозяйстве — карточка учета надоя молока и др.). Большинство документов типовые.

Для оформления многочисленных хозяйственных операций, совершаемых в организациях, выписывается большое число документов, обработка которых требует больших затрат труда бухгалтерских работников.

Осуществление единого методологического руководства учетом и отчетностью в нашей республике обеспечивает возможность установления единообразных (унифицированных) форм документов.

Унификация документов — это разработка единых форм документов для учета однородных операций в различных организациях.

Создание унифицированных документов, облегчает их составление, разработку типовых проектов автоматизации учета, позволяет централизовать изготовление специальных бланков документов. Банковские и кассовые документы являются унифицированными.

**По способу заполнения** различают документы оформленные вручную, на пишущих машинках, **ПК**.

**По воспроизведению** информации документы подразделяются на подлинники (оригиналы), копии и выписки из документов.

Подлинник — это оформленный и подписанный соответствующим образом документ в окончательной редакции. Копия — это воспроизведение всех реквизитов документа-подлинника, а выписка — копия части документа.

**По срокам хранения** различают документы текущего срока хранения (от 1 до 5 лет) и постоянного хранения.

Представленная классификация документов является основой формирования системы первичного учета в организации. Ее можно представить в виде схемы (рис. 7.1).

Бухгалтерские документы	по назначению	распорядительные	доверенность
		оправдательные	товарно-транспортная накладная
		бухгалтерского оформления	разработочные таблицы
		комбинированные	авансовый отчет 'С' £'
	по способу использования	разовые	приходный кассовый ордер , /Ю
		накопительные	лимитно-заборная карта
	по последовательности составления	первичные	расходный кассовый ордер Го
		сводные	отчет кассира, авансовый отчет /
	по количеству позиций	однострочные	кассовые ордера /L_ O
		многострочные	платежная ведомость
по месту составления	внутренние	требование-накладная	
	внешние	товарно-транспортная накладная	
по форме	унифицированные (типовые)	акт приема-передачи основных средств , O	
	специализированные	приемная квитанция	
по способу заполнения	оформляемые вручную	приходный кассовый ордер .. o	
	на пишущих машинках	платежные банковские документы	
	на персональных ЭВМ	любые машинно-читаемые документы	
по воспроизведению информации	подлинники (оригиналы)	первый экземпляр товарно-транспортной накладной	
	копии	второй и последующие экземпляры товарно-транспортной накладной	
	выписки из документов	выписка из приказа протокола, решения	
по срокам хранения	текущего срока хранения	кассовые ордера, доверенность Jo	
	постоянного хранения	баланс 1	

Рис. 7.1. Классификация бухгалтерских документов

### 7.3. ПОНЯТИЕ О ПЕРВИЧНОМ УЧЕТЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТООБОРОТА

Основой организации бухгалтерского учета в организации является соответствующая технологическому процессу (характеру хозяйственной деятельности) схема движения документов. Документирование хозяйственных операций заключается в восприятии данных об операции (подсчет, измерение) и занесении полученных данных в документ (заполнение его реквизитов). Создание совокупности первичных документов представляет собой первичный учет.

*Первичный учет* — это комплекс приемов по восприятию исходной информации и регистрации ее в документах, которые являются при этом не только средством оформления всех хозяйственных операций, но и одновременно и материальными носителями первичной информации. Сбор исходных первичных данных и заполнение документов — трудоемкий процесс. На первичный учет приходится от 40 до 60% объема всей учетно-экономической работы. Как уже отмечалось выше, первичный учет может осуществляться ручным и автоматизированным способом. Программы кодирования, идентификации и обработки данных первичных документов на машинных носителях должны храниться в организации в течение срока, установленного для хранения первичных документов, и обладать системой защиты. По требованию участников хозяйственных операций и контролирующих органов организация обязана обеспечить визуальный просмотр машинных документов, а также при необходимости сделать заверенные бумажные копии.

Состояние (т.е. достоверность, своевременность) первичного учета зависит от обеспеченности организации разнообразными техническими средствами подсчета и измерения количественных величин (компьютеры, приборы и устройства, счетчики, весы, мерная тара, линейки и т.д.).

Таким образом, первичный учет — это организованная система наблюдения, измерения и регистрации данных о хозяйственных

операциях и других фактах хозяйственной деятельности организаций, используемая для принятия управленческих решений.

Для обеспечения рационального ведения учета требуется не только правильное оформление документами всех хозяйственных операций, но и своевременное представление документов в бухгалтерию организации. Необходима такая система их выписки и обработки, которая способствует максимальному ускорению документооборота.

*Документооборот* — это движение документа от момента его составления через все стадии учетной обработки до передачи на хранение.

С целью рациональной организации бухгалтерского учета в организации должен разрабатываться план-график документооборота, который утверждается ее руководителем и является обязательным для всех работников, связанных с оформлением документов. В плане-графике указываются: назначение каждой формы документа, сроки сдачи в бухгалтерию, обработки их в бухгалтерии, записи в учетные регистры и др., т.е. план-график документооборота предусматривает необходимый порядок движения документов и равномерную нагрузку не только учетного аппарата, но и всех других работников, связанных с первичным учетом.

Правильная организация документооборота имеет большое значение для всей бухгалтерской работы. Преобладающая часть документов в организациях составляется в подразделениях (цехах, участках) и лица, оформляющие документы, иногда не имеют достаточной специальной подготовки. Поэтому важную роль играет инструктаж работников о порядке составления и прохождения документов. План-график документооборота составляет главный бухгалтер и контроль за его выполнением также возлагается на главного бухгалтера. Пример графика документооборота приведен на рис. 7.2.

Наименование документа	Создание документа				
	количество экземпляров	ответственный за выпуск	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	срок исполнения
требование	2	цех	бухгалтерия	склад	ежедневно

*Продолжение табл.*

Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
ответственный за проверку	кто представляет	порядок представления	срок представления	кто исполняет	срок исполнения	кто исполняет	срок передачи
бухгалтерия	1 экз. — цех, 2 экз. — склад	при отчете	ежедневно	бухгалтерия	ежедневно	бухгалтерия	по истечении квартала

*Рис. 7.2.* График документооборота

Учетная обработка документов в бухгалтерии осуществляется следующим образом. Поступившие в бухгалтерию документы должны быть всесторонне проверены с трех позиций:

- по форме, т.е. в отношении правильности и полноты заполнения реквизитов. Эта проверка заключается в выяснении бухгалтером подлинности подписей лиц, составивших документ; установлении наличия всех требуемых в форме документа реквизитов, выявлении подчисток и неоговоренных или неправильно сделанных исправлений и т.д.
- проверить документ по существу. Это значит выяснить соответствие хозяйственных операций в документе действующему законодательству, т.е. ее законность и хозяйственную целесообразность. Например, при проверке авансового отчета по командировке надо знать порядок и нормы оплаты суточных, расходов по найму жилья, проезда и т.д.

- подвергнуть арифметической проверке, т.е. проверить правильность подсчетов, выведения итогов, вычисленных процентов.

Неправильно или неполно составленные документы возвращаются для выяснения, дополнительного оформления или пересоставления. В случае обнаружения подделки каких-либо реквизитов или других злоупотреблений, эти документы не возвращаются представившим их работникам, а оставляются в бухгалтерии для выяснения и привлечения виновных к ответственности. Все факты злоупотреблений и нарушений в оформлении документов главный бухгалтер обязан доводить до сведения руководителя организации.

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

- таксировки;
- группировки;
- контировки (проставлении корреспонденции счетов).

**Таксировка** — это определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документе. Многие поступившие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели, поэтому их необходимо перевести в денежный измеритель.

**Группировка** — предусматривает объединение документов по однородным признакам и за определенный период. Ее целью является подготовка сводных данных за какой либо период. Например, кассовые документы группируются за каждый день по приходу и расходу, что находит отражение в отчете кассира.

**Контировка** — это указание в документе взаимосвязи между счетами, она обозначается на самих документах проставлением корреспонденции счетов исходя из содержания хозяйственных операций. После проставления корреспонденции счетов документы используются для записи операций по счетам в учетные регистры.

Внедрение в практику учетной работы организаций персональных компьютеров вносит соответствующие изменения в организацию их документооборота. Компьютерная технология формирования, обработки и передачи учетной информации позволяет

обеспечить на каждом этапе документооборота не только текущий и последующий ее контроль, но и что очень важно, — предварительный. Документооборот в условиях применения ПК позволяет расширить возможности использования учетной информации и обеспечить их надлежащую сохранность.

После составления бухгалтерской отчетности первичные документы передаются на хранение. Время хранения документов определено специальным перечнем, в котором по конкретным видам документов установлены сроки хранения. Так, годовые бухгалтерские отчеты хранятся постоянно, лицевые счета работников по начислению заработной платы — 75 лет, кассовые и банковские документы, а также наряды, таблицы, акты — 3 года и т.д.

Документы постоянного хранения передаются в ведомственные и государственные архивы (годовые балансы и отчеты, Главная книга, лицевые счета рабочих и служащих, паспорта зданий, сооружений, оборудования).\*

В случаях реорганизации или ликвидации организации государственной формы собственности ее документы переходят к правопреемнику, а если его нет — документы сдаются на государственное хранение. При ликвидации или банкротстве организаций негосударственной формы собственности сохранность их документов должна быть обеспечена органом, зарегистрировавшим их устав.

Изъятие документов у организации может производиться только на основании постановлений органов дознания и судов. Изъятие оформляется актом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, главный бухгалтер (или другое должностное лицо) может снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Обеспечение сохранности документов и форм отчетности, а также документооборота возложено на руководителя организации.

\* Перечень документов бухгалтерского учета с указанием сроков их хранения приведен в приложении 2.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 7**

1. Сущность и назначение документов.
2. Обязательные реквизиты документа.
3. Признаки классификации первичных документов.
4. Как делятся по назначению бухгалтерские документы?
5. Характеристика и примеры документов бухгалтерского оформления.
6. Порядок и сроки хранения документов.
7. Понятие документов строгой отчетности и порядок их учета.
8. Сущность документооборота и его организация.

## 8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

### 8.1. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ, ЕЕ РОЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Одним из важнейших требований, предъявляемых к учету, является требование реальности и точности его показателей. Однако при ведении учетных записей могут возникнуть расхождения между показателями учета и фактическим состоянием имущества и финансовых обязательств. Причинами расхождений и несоответствия учетных данных фактическому наличию имущества и финансовых обязательств могут быть:

- естественные изменения в имуществе (усушка, утруска, распыливание, выветривание и т.д.);
- ошибки, допускаемые при приеме и отпуске имущества (излишки, недостачи, пересортица и т.д.);
- ошибки в учете (арифметические ошибки в подсчетах, описки в документах, неправильные записи и т.д.);
- злоупотребления материально ответственных лиц.

Поэтому необходима сверка фактического наличия имущества с учетными данными, которая производится при помощи инвентаризации.

**Инвентаризация** — это один из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки и документального подтверждения фактического наличия имущества и финансовых обязательств, выявления отклонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации регулируется Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация имеет очень важное контрольное значение, ее целью является установление:

- фактического наличия денежных средств и материальных ценностей по ответственным за их сохранность лицам;

- наличия неполноценного и ненужного организации имущества, что дает возможность своевременно принять меры к его реализации, уценке и т.п.;
- условий, организации и состояния сохранности денежной наличности, основных средств, продукции и материальных ценностей и т.п.;
- недостатков в постановке первичного и организации бухгалтерского учета имущества предприятия, а также состояния внутреннего контроля за их сохранностью и наличием;
- ошибок и злоупотреблений, имевших место в документах по движению имущества и в учетных регистрах;
- реальности сумм, учтенных по статьям баланса;
- обоснованности подбора материально ответственных лиц и наличия с ними договора о полной материальной ответственности.

Инвентаризацию проводят все организации в соответствии с действующими методическими указаниями.

Ее проведение обязательно в следующих случаях:

- при смене собственника или реорганизации организации;
- при ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене руководителя организации или другого материально ответственного лица;
- при установлении фактов хищений, других злоупотреблений имущественного характера, порчи, утраты имущества или по иным причинам (пожар, стихийное бедствие);
- по решению контролирующих, судебных и иных уполномоченных на то органов.

Проведение инвентаризации должно обязательно соответствовать следующим позициям:

- комиссионность проведения. Инвентаризация проводится специально назначенной комиссией;
- внезапность проведения. Для проверяемых инвентаризация должна быть неожиданной;

действительность проведения. Все инвентаризируемое имущество подлежит обязательному обмеру, подсчету, взвешиванию и т.д.;

непрерывность проведения. Инвентаризация не должна прерываться. Если ее нельзя закончить в течение одного дня, то в этом случае на время перерывов в работе (обед, ночное время и т.д.) складские помещения опечатываются.

## **8.2. ВИДЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ И ОФОРМЛЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ**

В теории и практике инвентаризации подразделяются на следующие виды: полная, частичная, сплошная, выборочная, плановая, внеплановая, необходимая, повторная, контрольно-перепроверочная, перманентная.

*Полная* инвентаризация охватывает все имущество, как принадлежащее организации, так и принятое на ответственное хранение, в переработку и прочее, а также все права и обязательства организации. Такую инвентаризацию проводят один раз в год перед составлением годового отчета. Ее называют годовой (обязательной) инвентаризацией.

*Частичная* — это инвентаризация, охватывающая отдельные виды имущества организации: основные средства, продукцию, материалы, денежные средства и т.п.

*Сплошная* инвентаризация охватывает проверку всего без исключения наличного имущества, предъявленного конкретным материально ответственным лицом.

*Выборочная* — это инвентаризация, при которой проверяют только некоторые (на выборку) ценности у конкретного материально ответственного лица.

*Плановая* — это инвентаризация, проводимая в соответствии с планом работы бухгалтерии организации.

*Внеплановая* — это такая инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана, по инициативе администрации организации, по сигналам работников (или граждан) о злоупотреблении материально ответственного лица и т.п.

*Необходимая* инвентаризация проводится при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке материальных ценностей, краже.

*Повторная* инвентаризация проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качестве проведенной инвентаризации, но и в том, что материально ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к ней.

*Контрольно-перепроверочная* инвентаризация проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания. Она охватывает не менее 10% проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель организации требует письменные объяснения от лиц, проводивших ранее инвентаризацию, и от материально ответственного лица. При выявлении фактов приписок, пропусков ценностей или же других злоупотреблений руководитель распускает такую комиссию и ставит вопрос о привлечении виновных к ответственности. Немедленно назначается инвентаризационная комиссия для проведения повторной инвентаризации.

*Перманентная (непрерывная)* инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам имущества на различные даты.

Порядок инвентаризации определяется организацией в ее учетной политике.

Количество инвентаризаций в году, а также конкретные даты их проведения устанавливаются в календарном плане инвентаризационной работы, ежегодно составляемом главным бухгалтером и утверждаемом руководителем организации при создании инвентаризационных комиссий. Эти сведения не подлежат разглашению.

В организациях создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе:

- руководителя организации (его замены);
- главного бухгалтера;
- руководителей подразделений;

- главных специалистов;
- представителей службы внутреннего аудита, независимых аудиторских организаций.

При большом объеме работ проведение инвентаризаций возлагается, как правило, на рабочие инвентаризационные комиссии, которые выполняют возложенные обязанности под руководством постоянно действующих комиссий.

Условно инвентаризацию можно разделить на три этапа:

- подготовительный;
- основной (рабочий);
- заключительный.

Инвентаризация проводится в присутствии материально ответственного лица в следующей последовательности:

- перед началом инвентаризации членам рабочих комиссий вручается приказ о проведении инвентаризации, а председателям комиссий — контрольный пломбир (печать). В приказе установлены сроки начала и окончания инвентаризации. Должен быть полный состав членов инвентаризационной комиссии.
- комиссия составляет оперативный план проведения инвентаризации. Для этого она предварительно решает, какие виды имущества необходимо проверить в натуре; у каких материально ответственных лиц, кого из специалистов организации необходимо привлечь к проведению инвентаризации;
- председатель комиссии проводит инструктаж с лицами, привлеченными для проведения инвентаризации, по вопросам порядка и техники ее проведения, оформления результатов, сроков начала и окончания;
- на местах инвентаризации члены комиссии предлагают материально ответственным лицам разнести в книги (карточки) складского учета все приходные и расходные документы и составить отчет с выведением остатков на момент инвентаризации. На отчете и приложенных к нему документах пред-

седатель комиссии делает надпись "до инвентаризации" и ставит свою подпись и дату.

- комиссия проверяет весоизмерительные приборы, берет у материально ответственного лица расписку о том, что им предъявлены все документы по операциям с инвентаризируемыми ценностями. В расписке обязательно указывается, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все поступившие ценности, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Основной этап инвентаризации заключается в фактическом снятии остатков. Члены комиссии закрывают и опечатывают все места хранения ценностей, подлежащих инвентаризации. Затем приступают к проверке их путем взвешивания, измерения, пересчета и т.п. Выявление, подсчет и описание имущества в натуре называется снятием остатков.

Если проверяемые ценности находятся на различных складах, то все складские помещения, за исключением того, где в данный момент производится инвентаризация, запираются, опечатываются или пломбируются. Члены комиссии несут ответственность за правильный подсчет остатков имущества.

Результаты снятия натуральных остатков обобщают в инвентаризационных описях, составляемых не менее чем в двух экземплярах. Ошибки и неправильные записи в них исправляют путем зачеркивания неправильного и написания правильного текста (цифры). Исправления удостоверяются подписями всех участников инвентаризации и материально ответственными лицами.

Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог натуральных единиц, записанных по странице независимо от единиц измерения ценностей. После окончания записей прописью указывается количество заполненных строк, т.е. число порядковых номеров внесенных наименований товарно-материальных ценностей. Каждая страница и опись в целом подписываются всеми участниками инвентаризации. К инвентаризационным описям прилагаются акты обмеров и расчеты.

В инвентаризационных описях не допускается оставлять незаполненные строки. В последних листах описей незаполненные строки прочеркиваются. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. В конце описи материально ответственное лицо дает расписку в том, что предъявлены для проверки все ценности, что инвентаризация проведена в его присутствии правильно, претензий к инвентаризационной комиссии у него нет и перечисленное в описи имущество принято на ответственное хранение.

Правильно оформленные данные инвентаризации передаются в бухгалтерию организации для выведения окончательных результатов.

### **8.3. ВЫЯВЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ**

По поступившим инвентаризационным описям в бухгалтерии составляются сличительные ведомости, в которые записывают только те ценности, по которым выявлены расхождения. Сличительные ведомости должны быть подписаны членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

О всех выявленных расхождениях материально ответственные лица дают инвентаризационной комиссии подробные письменные объяснения (в срок 2-3 дня). На основании этих объяснений комиссия определяет порядок и способы регулирования обнаруженных расхождений.

Решение инвентаризационной комиссии фиксируют в протоколе, где приводят подробные сведения о причинах и виновниках недостатков и потерь и указывают меры для принятия по отношению к виновным лицам. Протокол заседания инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации, который выносит окончательное решение.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

На основании документов инвентаризационной комиссии, утвержденных руководством организации, выявленные инвентаризацией расхождения против данных бухгалтерского учета (излишки, недостача) регулируются в следующем порядке:

- излишки имущества и денежных средств отражаются по дебету счетов, которые предназначены для их учета, и кредиту счета "Внереализационные доходы и расходы" как вне-реализационные доходы;
- биологические потери имущества (продукции, товаров) в результате хранения в пределах норм естественной убыли учитывают по направлениям ее использования, т.е. в издержках производства или обращения;
- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц или за счет других источников возмещения.

Невозмещенные недостачи списываются в дебет счета "Внереализационные доходы и расходы". При этом для списания недостач и порчи сверх норм естественной убыли необходимо иметь решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, или отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, или о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

Возмещение причиненного ущерба производится виновными лицами не по тем ценам, по которым они учитываются в текущем учете, а по действующим продажным ценам. Поэтому сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц, всегда будет больше той, по которой числится в учете имущество.

Следует отметить, что взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, по товарно-материальным ценностям одного и того же наименования в равных количествах. Выявленные недостачи и потери от порчи ценностей учитываются на счете "Недостачи и потери от порчи ценностей".

## КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

### ТЕМЫ 8

1. Инвентаризация в качестве способа **первичного наблюдения**.
2. Виды инвентаризаций.
3. Этапы и порядок проведения инвентаризации.
4. Обязательность проведения инвентаризации.
5. Порядок оформления результатов инвентаризации.
6. Отражение результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

## 9. РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНЫЕ ЗАПИСИ

### 9.1. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ, ИХ СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ. ВИДЫ И ФОРМЫ УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ

Хозяйственные операции после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Чтобы получить необходимые сведения о хозяйственной деятельности следует все данные, содержащиеся в первичных документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием по счетам. Такая запись по счетам осуществляется в учетных регистрах.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах является вторым этапом учетных работ.

**Учетные регистры** — это специальные таблицы (бланки) для отражения в них хозяйственных операций, зафиксированных в первичных документах. Таблицы могут быть представлены в виде книг, ведомостей (листов), карточек, машинограмм.

Регистры предназначены для накапливания, группировки и систематизации по счетам однородных хозяйственных операций, содержащихся в документах, служат целям контроля, управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций и используются для составления установленных форм отчетности.

В связи с тем, что счетов много и регистров большое количество учетные регистры классифицируются:

- по назначению и объему информации (объему содержания);
- по видам учетных записей;
- по внешней форме;
- по строению (форме графления);
- по материальной основе.

*По назначению и объему содержащейся информации* учетные регистры подразделяются на синтетические, аналитические, совмещающие синтетический и аналитический учет.

Регистры синтетического учета предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. Записи в этих

регистрах ведутся без пояснительного текста, в обобщенном виде и только в денежном выражении. К ним относятся Главная книга, журналы-ордера, оборотные ведомости по синтетическим счетам, машинограммы по синтетическим счетам и др.

Регистры аналитического учета предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. Каждая операция записывается достаточно полно не только в денежном, но и в натуральном выражении. К аналитическим регистрам относятся карточки учета основных средств, материалов, сальдовые ведомости, производственные отчеты, кассовая книга, машинограммы аналитического учета и др.

Регистры, совмещающие синтетический и аналитический учет, повышают достоверность и наглядность учета. В этих регистрах отдельные строчки предназначены для аналитического учета, а итоговые данные всех записей являются показателями синтетического учета. Это журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", журнал-ордер № 7 по кредиту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

*По видам учетных записей* регистры подразделяются на хронологические, систематические, комбинированные.

Хронологические регистры используются для записей операций в хронологическом порядке, т.е. в порядке их совершения (чаще всего в порядке поступления документов в бухгалтерию) без группировки их по счетам. Они имеют контрольное значение для проверки полноты отражаемых операций, выявления общего оборота за месяц и сохранности документов. К ним относятся Кассовая книга, Реестр товарно-транспортных накладных, Журнал регистрации платежных поручений, Приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности и др.

В систематических регистрах однородные хозяйственные операции систематизируются по счетам синтетического и аналитического учета. Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета называется систематическими записями. Примером является Главная книга, в которой регистрируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов. Главная книга есть совокупность

бухгалтерских счетов, используемых в организации в течение отчетного периода. К этим регистрам относятся также книги, карточки, машинограммы или ведомости синтетического и аналитического учета, инвентаризационные описи и др.

Комбинированные регистры совмещают в себе хронологическую и систематическую запись. Это дает возможность получать данные синтетического и аналитического учета в один рабочий прием, что значительно сокращает объем работы. Примером комбинированного регистра является журнал-ордер № 1 и ведомость № 1а к счету 50 "Касса" и Книга учета хозяйственных операций. Существует "*правило Мендеса*", в соответствии с которым итог оборотов по журналу (дебет и кредит хронологических регистров) будет равным итогу дебетовых и кредитовых оборотов, отраженных в систематических регистрах (Главной книге). Например, сумма по приходу и расходу отчета кассира (кассовой книги) равна сумме по дебету счета 50 "Касса" (ведомость № 1) и по кредиту счета 50 "Касса" (журнал-ордер № 1).

*По внешней форме* учетные регистры классифицируются на свободные листы, карточки, книги, машинограммы.

Свободные листы (ведомости) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов. Это журналы-ордера или ведомости. Они открываются на месяц. Некоторые из них имеют вкладыши. Хранятся в папках.

Карточки — это тоже свободные листы, но не скрепленные между собой и изготавливаются из бумаги или тонкого картона. Они хранятся в ящиках в определенной системе. Совокупность однородных по назначению карточек называется картотекой. Построение картотеки определяется спецификой учитываемых объектов. Карточки по учету материалов группируются по видам материалов, а внутри их — по наименованиям, сортам, маркам. В картотеке по учету основных средств выделяются подразделения, а внутри их — виды основных средств (здания, сооружения, машины и оборудования и т.д.). Для обеспечения сохранности карточек их регистрируют в специальном реестре (описи). Номер порядковой записи в реестре (описи) одновременно является и номером карточки.

Бухгалтерские книги используются для регистрации хозяйственных операций как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. В бухгалтерских книгах все листы прошнурованы, пронумерованы, скреплены печатью и подписью. Например — Главная книга. В ней должно быть оглавление размещенных в ней счетов. Книга оформляется в начале года и ведется в течение его.

Машинограмма — учетный регистр, получаемый при обработке документов на ПК. Формы их разнообразны и зависят от назначения и содержания учитываемых в них объектов.

*По строению (по форме графления)* регистры подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные.

Односторонние применяются для аналитического учета материалов, денежных средств и расчетов. Примером таких регистров являются Кассовая книга, карточки складского учета материалов, контокоррентные карточки (карточки по учету расчетов) и др. Контокоррентный счет, т.е. счет, открываемый для учета расчетов. Отсюда и название регистра — контокоррентная карточка. Контокоррентные карточки могут применяться для учета расчетов с подотчетными лицами, дебиторами и кредиторами, финансовыми органами, с банками по ссуде и т.д.

В односторонних регистрах обособлены только графы, предназначенные для записи по дебету и кредиту счета, а остальные реквизиты (дата, номер записи, текст операции) — общие для дебетовых и кредитовых оборотов (чего нет в двусторонних регистрах). Односторонним регистр называется потому, что графа прихода (дебет) и графа расхода (кредит) расположены на одной стороне (рис. 9.1).

Запись		Содержание операций	Дебет	Кредит
дата	номер			

Рис. 9.1. Форма одностороннего регистра (контокоррентная карточка)

Двусторонние регистры состоят из двух частей, из которых левая сторона развернутого листа предназначена для дебетовых, а

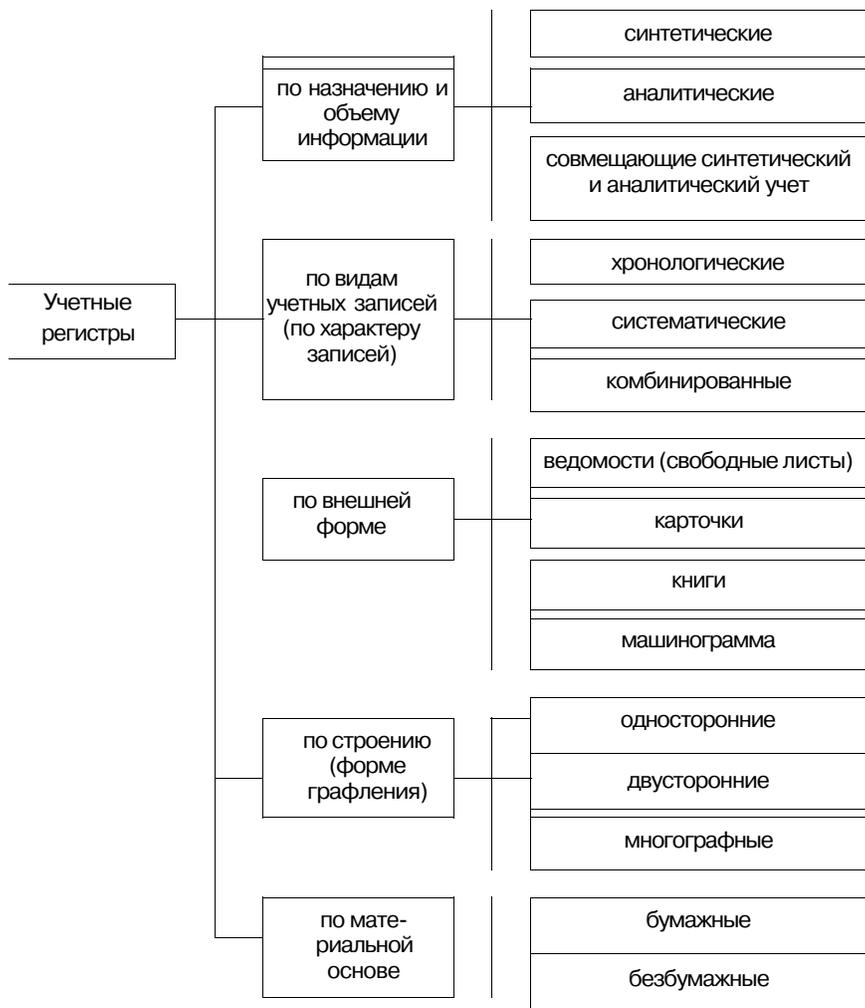


Рис. 9.2. Классификация учетных регистров

равая — для кредитовых записей. Например, оборотная ведомость о материальным счетам и др.

Многографные регистры применяются для детализации дебетовых или кредитовых оборотов. В них отводится много граф для дебетовых оборотов и одна — для кредитовых или наоборот (много граф для кредитовых и одна для дебетовых), что обеспечивает

расчленение общей суммы оборотов на однородные **слагаемые**. Примером является Главная книга, журналы-ордера.

В зависимости от *материальной основы* учетные регистры подразделяются на бумажные и безбумажные регистры. К безбумажным регистрам относятся видеодиаграммы на экранах (дисплеях) компьютеров, сформированные в оперативной памяти или на магнитных носителях. При необходимости такие регистры распечатываются на бумаге.

Рассмотренная классификация учетных регистров представлена на рис. 9.2.

## 9.2. УЧЕТНЫЕ ЗАПИСИ, ПОНЯТИЕ И ИХ СПОСОБЫ

Важным этапом в формировании достоверной учетной информации является техника учетной регистрации хозяйственных операций. Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основании оформленных и обработанных документов.

Запись хозяйственных операций в регистры называется **разноска операций**. Разноска производится на основании проставленной корреспонденции счетов на документах (контуровка (разметка) документов).

О разноске операций в учетные регистры обязательно делается отметка в документах в виде знака "V". Это делается в целях исключения повторной регистрации документов в учетных регистрах.

Теория и практика бухгалтерского учета выработала определенные способы учетных записей, которые можно классифицировать по следующим признакам:

- по характеру записи;
- систематизации;
- изображению;
- по числу экземпляров;
- по способу заполнения.

По характеру записи делятся на униграфические и диграфические.

Униграфическая запись является лишь односторонней записью, т.е. хозяйственная операция отражается только по дебету или только по кредиту счета (одинарная запись). Униграфические записи используются для ведения учета на забалансовых счетах, на которых отражается временно находящееся в организации имущество и не принадлежащее ему.

Диграфическая запись характеризуется тем, что каждая хозяйственная операция отражается по дебету одних и кредиту других счетов (двойная запись). В учетной практике диграфические записи в зависимости от взаимосвязи корреспондирующих счетов подразделяются на следующие виды:

- простые записи;
- сложные записи;
- сторнировочные записи;
- обратные записи.

Простые учетные записи характеризуются тем, что по дебету одного счета и кредиту другого счета отражается хозяйственная операция в одинаковой сумме (см. тему 4).

В сложной учетной записи дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или, наоборот, кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна.

Сторнировочные записи являются исправительными записями, производимые методом "красное сторно". Они предполагают вычитание отраженных на счетах сумм путем воспроизведения данных сумм красными чернилами или очерчиванием их рамкой, после чего делается запись правильной суммы по корреспондирующим счетам. Сторнировочные записи применяются для корректировки неправильно указанной корреспонденции счетов и для уменьшения отраженных в учетных регистрах завышенных сумм хозяйственных операций. Сторнировочные записи широко используются в учетной практике в отличие от обратных записей.

Обратные записи применяются для исправления неверно указанной корреспонденции счетов путем перемены мест дебета и кредита. Например, начисленная амортизация по основным средствам была ошибочно отражена по дебету счета "Основное производство" и кредиту счета "Амортизация основных средств" на сумму 25000 тыс. р. Используя обратную запись, можно исправить допущенную ошибку. Исправление будет зафиксировано по дебету счета "Амортизация основных средств" и кредиту счета "Основное производство" на сумму 25000 тыс. р. Однако на практике такие записи не находят широкого применения, так как zvyšшают обороты по счетам.

Счетные записи по признаку систематизации подразделяются на хронологические, систематические, комбинированные (синхронистические).

Хронологическая запись характеризуется тем, что хозяйственная операция записывается в учетные регистры по мере ее совершения.

Систематическая запись отражает хозяйственную операцию по определенной системе (системе счетов бухгалтерского учета).

Комбинированная (синхронистическая) запись объединяет в себе признаки хронологических и систематических записей. Примером может быть запись данных по счету 50 "Касса" в журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 на основании ежедневно составляемого отчета кассира.

Назначением счетных записей является отражение обоснованной взаимосвязи между счетами и изобразить эту взаимосвязь можно различными вариантами. Общепринятыми в учетной практике являются следующие:

- в виде формулы;
- в виде схемы (использование "Т"-счетов);
- в виде матрицы.

Формулу счетной записи можно представить двумя ее видами. Например, такую хозяйственную операцию, как поступили денеж-



Простые (одноразовые) записи дают один оттиск, они получают только в одном учетном регистре. Такие записи ведутся в Главной книге, в карточках аналитического учета и др.

Копировальные записи дают одновременно оттиск в двух и больше учетных регистрах. Записи эти делаются при помощи копировальной бумаги. Эти записи широко используются при выписке учетных документов. Копирование исключает возможность ошибок, экономит время, повышает производительность. Например, под копировальную бумагу ведется Кассовая книга. В ней второй экземпляр является отрывным и служит отчетом кассира. В настоящее время стали широко использоваться документы, выполненные на самокопирующейся бумаге. Это упрощает процесс копирования.

Использование в учетном процессе возможностей факсимильной техники и модемной связи позволяет значительно ускорить копирование документов и осуществить их передачу на расстоянии. Это очень важно при выписке счетов к оплате.

В зависимости от техники записей в учетные регистры (по способу заполнения) различают записи ручные и машинные.

Ручные записи производятся от руки, разборчиво, четко, без подчисток и помарок, чернилами. Не разрешаются приписки между строками и в пробелах между записями и пропуски строк.

Машинные записи в учетные регистры производят при помощи пишущих устройств, компьютеров. Это дает значительную экономию труда, ускоряет учетную регистрацию, улучшает ее качество.

В учетной практике широко используются шахматный и линейно-позиционный способы записи.

Шахматная запись характерна тем, что хозяйственные операции записываются один раз и отражаются одновременно по дебету и кредиту соответствующего счета. Эта запись дает возможность видеть корреспонденцию счетов, что очень важно для контроля и сокращения объема работы.

Примером шахматной записи является журнал-ордер № 10 к счету 20 "Основное производство" (рис. 9.3).

## Журнал-ордер № 10

~ - ^^^ Дебет счетов	Кредит счетов ^^^^ . ^^^	Счет 10 "Материалы"	Счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"	и т.д.	Итого
Счет 20 "Основное производство"		800000	50000		850000
Счет 25 "Общепроизводственные расходы" и т.д.		5000	750		5750
Итого		805000	50750		855750

*Рис. 9.3. Шахматная запись к счету 20 "Основное производство"*

Линейно-позиционная запись характеризуется тем, что дебетовые и кредитовые обороты отражаются в одну линию, что обеспечивает наблюдение за своевременным истребованием дебиторской и погашением кредиторской задолженности. Примером является журнал-ордер № 7 по расчетам с подотчетными лицами.

К ведению учетных регистров предъявляются требования документальности, своевременности, краткости, ясности.

Записи в учетные регистры должны производиться только на основе проверенных документов, а бухгалтерские отчеты и балансы должны составляться на основе достоверных записей в учетных регистрах, подтвержденных оправдательными документами.

До составления баланса должна быть обязательно проведена сверка записей по аналитическим счетам с записями по синтетическим счетам (по счетам Главной книги) на первое число месяца.

Записи хозяйственных операций в регистры синтетического и аналитического учета производятся в определенной последовательности. Иногда операции отражают сначала в регистрах синтетического, а затем — аналитического учета. Нередко применяется другой порядок.

По истечении отчетного периода (месяца, квартала, года) учетные регистры закрываются (закрываются) путем подведения итогов по каждому счету и выведения остатков. В следующем отчетном периоде учетные регистры открываются в соответствии с данными остатков, выведенными в регистрах за истекший период,

т.е. информационную основу нового отчетного периода составляют данные регистров предшествующего периода.

Таким образом, процедура бухгалтерского учета в организации представляет последовательность действий учетных работников по отражению информации в процессе наблюдения, регистрации, накопления и обработки данных для того, чтобы сформировать отчетность о результатах деятельности. Последовательность выполнения учетных работ показана на рис. 9.4.

Регистрация хозяйственных операций в первичных документах

Разноска документов в хронологических и систематических регистрах

i ~

Выведение итогов в учетных регистрах

! —

Записи по счетам в главной книге

i —

Составление баланса

Рис. 9.4. Последовательность выполнения учетных работ

### 9.3. ОШИБКИ В УЧЕТНЫХ ЗАПИСЯХ. СПОСОБЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ И ИСПРАВЛЕНИЯ

При осуществлении записей хозяйственных операций в учетные регистры могут быть допущены ошибки: описки в цифрах, неправильный подсчет итогов, неверно составленная бухгалтерская запись (проводка) и т.д. Для сверки правильности записей в учетных регистрах используются различные приемы и способы.

Так, проверка полноты и правильности записей по каждому синтетическому счету может быть произведена подсчетом итогов соответствующих документов и сверкой их с оборотами по счету. Это есть сплошная последовательная сверка записей с первоисточниками.

Правильность записей по счетам аналитического учета проверяется по взаимосвязи между счетами синтетического и аналитического учета. При этом совпадение оборотов и сальдо аналитических счетов с оборотом и сальдо синтетического счета подтверждает правильность учетных записей. Такой прием нахождения ошибок называется *логической сверкой*.

Для исправления допущенных ошибок в записях по счетам применяются следующие способы:

- корректурный;
- дополнительная запись;
- красное сторно.

Применение того или иного способа зависит от характера ошибки и времени ее обнаружения.

Корректурный способ применяется тогда, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборота за данный месяц. В этом случае ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было ее прочитать, а правильная сумма надписывается сверху. Исправление оговаривается и заверяется подписью.

Способ дополнительной записи применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана на меньшую сумму, чем следовало. Для исправления ошибки делается дополнительная запись той же корреспонденцией счетов.

Способом "красное сторно" пользуются для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов. При этом способе неправильная запись повторяется красными чернилами. Вместо красных чернил можно применять обычные чернила, но в этом случае исключаемая сумма берется в рамку. При подсчете оборотов по счетам запись отрицательными числами вычитается и таким образом ошибка исправляется. Способ "красного сторно"

используется и в тех случаях, когда **корреспонденция счетов** указана правильно, но сумма завышена.

Например, сделана запись по:

Дебету	счета "Материалы" и
Кредиту	счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
на сумму	<b>120000</b> тыс. р.

Впоследствии оказалось, что запись была завышена на **20000** тыс. р. В этом случае следует отсторнировать только **20000** тыс. р. излишне записанные по счетам (**120000 - 100000**). Запись производится на тех же счетах способом "сторно" по:

Дебету	счета "Материалы" и
Кредиту	счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
на сумму	20000 тыс. р.

На практике иногда учетные работники вместо сторнировочных записей используют обратные записи, при которых неправильно указанные в корреспонденции счета меняются местами. Этим самым производится корректировка оборотов. Обратные записи приводят к завышению реальных оборотов, поэтому они не рекомендуются к использованию в учетной работе.

После подсчета итогов в регистре, но до внесения их в Главную книгу исправление производится в предусмотренных для этого после итогов свободных строках или графах на основании специально составленной справки.

После перенесения итогов в Главную книгу никакие исправления в учетных регистрах не допускаются. Необходимое исправление оформляется специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные такой справки заносятся в Главную книгу обособленно.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТЕМЫ 9**

1. Сущность и назначение регистров.
2. Признаки классификации учетных регистров.
3. Характеристика регистров по назначению и объему информации.
4. Характеристика комбинированных учетных регистров.
5. Назначение Главной книги.
6. Понятие учетных записей.
7. Признаки классификации учетных записей.
8. Порядок заполнения учетных регистров.
9. Способы исправления ошибок в учетных записях.

## 10. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 10.1. УПРОЩЕННАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет хозяйственных операций в организациях требует разнообразных учетных регистров. Для учетной регистрации используются в разных сочетаниях книги, карточки, ведомости, записи в которых могут производиться в различной последовательности. В зависимости от способов учетной регистрации применяются как ручные записи, так и записи при помощи технических устройств. Возможность различного сочетания технических средств для учетной регистрации приводит к образованию разных форм бухгалтерского учета.

Под *формой бухгалтерского учета* понимается порядок сочетания различных видов взаимосвязанных учетных регистров, а также последовательность и способы учетных записей в них.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются: количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид, сочетание и взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы записей в учетные регистры, степень использования средств вычислительной техники, связь учетных показателей регистров с отчетностью.

Развитие и рационализация бухгалтерского учета характеризуются совершенствованием применяемых форм учета. Необходимость перехода от одной формы бухгалтерского учета к другим, более совершенным, обуславливается развитием организации. Чем сложнее и разнообразнее выполняемые организацией операции, тем совершеннее должна быть форма бухгалтерского учета.

В настоящее время организации республики применяют упрощенную, мемориально-ордерную, журнально-ордерную и автоматизированную формы бухгалтерского учета.

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется организацией, где совершается небольшое количество хозяйственных операций независимо от сферы деятельности. Основным регистром данной формы бухгалтерского учета является Книга учета хозяй-

ственных операций, в которой каждая отдельная хозяйственная операция отражается одной строкой. Причем сумма по отдельной хозяйственной операции отражается в качестве контрольной в графе "Сумма" и равна сумме, отраженной по этой же строке по дебету одного счета и кредиту другого в соответствии с установленной корреспонденцией. Книга учета хозяйственных операций совмещает аналитический и синтетический учет, а также хронологическую и систематическую записи хозяйственных операций.

В тех случаях, когда упрощенная форма учета применяется в организациях производственной сферы деятельности, наряду с Книгой учета хозяйственных операций рекомендуется использовать следующие ведомости:

- Ведомость учета основных средств, начисленного износа — форма № В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции — форма № В-2;
- Ведомость учета затрат на производство — форма № В-3;
- Ведомость учета денежных средств и фондов — форма № В-4;
- Ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-5;
- Ведомость учета реализации — форма № В-6;
- Ведомость учета расчетов с поставщиками — форма № В-7;
- Ведомость учета заработной платы № В-8;
- Ведомость (шахматная) — форма № В-9.

Итоговые данные по счетам в Книге учета хозяйственных операций являются основанием для составления оборотного баланса (оборотной ведомости по счетам).

Форма Книги учета хозяйственных операций представлена в рис. 10.1.

Книга учета  
хозяйственных операций  
за апрель месяц 20\_\_г.

(наименование организации)

Но- мер r/n	Документ		Содержание операций	Сум- ма	01		02		41		44		45		50		51		60		90		И т.д.
	дата	номер			Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	
			Сальдо на 01.04.20__г.		300500									72300		2500		150400					
1	05.04	006318	Поступили от поставщика товары	80400					80400											80400			
			л т.д.																				
			Обороты за апрель 20__г.																				
			Сальдо на 01.05.20__г.																				

Рис. 10.1. Форма Книги учета хозяйственных операций

## 10.2. МЕМОРИАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сущность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на основе документов, сгруппированных в накопительных ведомостях, составляются мемориальные ордера, в которых указывается корреспонденция счетов. К мемориальному ордеру прилагаются все документы, на основании которых он составляется.

Для сокращения учетной работы целесообразно применять накопительные ведомости. Когда же число однородных документов незначительно, составление группировочной или накопительной ведомости нецелесообразно. В этом случае мемориальный ордер составляется на каждый отдельный документ (рис 10.2).

### Мемориальный ордер № \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Содержание записей (документ, дата)	Корреспондирующие счета		Сумма, тыср.
	дебет	кредит	
Всего			

Рис. 10.2. Форма Мемориального ордера

Накопительные ведомости могут составляться как по дебетовому, так и кредитовому признаку. Например, составляется накопительная ведомость приходных кассовых ордеров на поступившие в течение месяца денежные суммы в кассу организации, накопительная ведомость на расходные операции по расчетному счету и т.п. В конце месяца путем суммирования записей в этих ведомостях определяется общая сумма выданных или поступивших денежных средств.

Применение накопительных ведомостей позволяет значительно сократить количество записей в учетных регистрах. При введении таких ведомостей все кассовые операции за месяц отражаются в учете двумя записями (одна по приходу, другая по расходу). При оформлении мемориальными ордерами каждой кассовой опе-

рации потребовалось бы составить столько ордеров (следовательно, сделать столько же записей в учетных регистрах), сколько было кассовых документов.

Мемориальные ордера после их составления записываются в регистрационный журнал (рис. 10. 3). При этом на мемориальных ордерах проставляются порядковые номера, под которыми они зарегистрированы в регистрационном журнале. Нумерация ордеров ежемесячно начинается с № 1 и за ними закрепляются постоянные номера.

**Регистрационный журнал**  
за \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Даты ордеров	Суммы по мемориальным ордерам
Лтого		

*Рис. 10.3. Форма Регистрационного журнала*

Регистрационный журнал предназначен для контроля за сохранностью мемориальных ордеров путем их порядковой нумерации и для определения общей суммы всех операций за отчетный месяц. Сверка этой суммы с суммой "Итого оборотов" в оборотной ведомости по синтетическим счетам за месяц позволяет убедиться в правильности записей.

После регистрации бухгалтерских записей в регистрационном журнале производится запись мемориальных ордеров в Главной книге (рис. 10. 4). Для каждого синтетического счета в Главной книге отводится отдельный развернутый лист, в левой стороне которого отражается запись по дебету счета, в правой — по кредиту с указанием в колонках сумм по соответствующим корреспондирующим счетам. Каждый мемориальный ордер отражается в Главной книге дважды: по дебету и кредиту соответствующих счетов.

## Главная книга

Счет \_\_\_\_\_

Дебет

Кредит

Дата	Номер мемориаль- ного ордера	С кредита счетов			Итого по дебету	Дата	Номер мемориаль- ного ордера	В дебет счетов			Итого по кредиту
	Остато*с на 01.01.20__г.										
	Остато» на 01.02.20__г.										

*Рис. 10.4. Форма Главной книги*

Итоги дебетовых и кредитовых оборотов переносят из главной книги в оборотную ведомость синтетических счетов, используемую в дальнейшем для составления баланса на первое число.

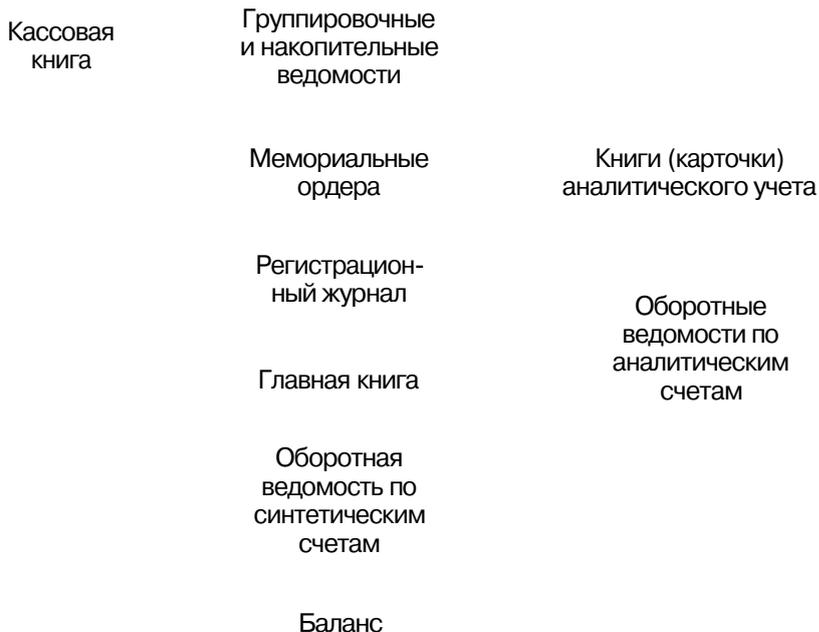
Аналитический учет при этой форме учета может быть организован как на карточках, так и в специальных книгах (Книга учета расчетов по оплате труда, Книга учета расчетов с организациями и др.).

После записи хозяйственных операций в аналитические счета на мемориальных ордерах и приложенных к ним документах отмечается номер карточки или страницы Книги аналитического учета, в которую записана оформленная ими операция.

В конце отчетного месяца на основании записей в карточках или книгах составляются оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Записи в Главной книге служат основанием для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета. После взаимной сверки оборотных ведомостей аналитического учета с оборотной ведомостью по счетам синтетического учета (последняя должна быть предварительно сверена с итогом регистрационного журнала) составляется баланс.

Мемориально-ордерная форма учета представлена на рис. 10.5.

## Документы



### Условные обозначения:

запись информации  
сверка записей

*Схема 10.5.* Мемориально-ордерная форма учета

Как видно из рис. 10.5, в этой форме используются мемориальные ордера, Регистрационный журнал, карточки (книги) аналитического учета и Главная книга. Следовательно, характерными особенностями этой формы бухгалтерского учета являются:

- оформление бухгалтерских записей мемориальными ордерами;

- разделение синтетического учета на хронологический (Регистрационный журнал) и систематический (Главная книга);
- ведение аналитического учета в основном в книгах и карточках;
- особое построение Главной книги, раскрывающее корреспонденцию счетов, что повышает возможность анализа и контроля за правильностью записей.

Недостатком этой формы является то, что необходимо составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записывать одни и те же показатели в различные учетные регистры.

### **10.3. ЖУРНАЛ ЫНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета основана на принципе накапливания данных первичных документов для получения необходимых показателей синтетического и аналитического учета, т.е. ведения группировочных и накопительных ведомостей. Поэтому в синтетические счета записывается не каждая отдельная операция, а итоги однородных операций.

Основным регистром журнально-ордерной формы учета является журнал-ордер. В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак (он способствует осуществлению контроля за использованием товарно-материальных и денежных средств) в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Журнал-ордер — это комбинированный регистр хронологической и систематической, а в некоторых случаях и комбинированной записи, так как в нем совмещается синтетический и аналитический учет.

Основной регистр — это журнал, предназначенный для регистрации документов в хронологическом порядке. Вместе с тем он является ордером, так как итоги за месяц по журналу заменяют собой бухгалтерскую запись, которая раньше отражалась в мемориальном ордере.

В журналах-ордерах предусмотрена типовая корреспонденция счетов и перечень показателей, необходимых для отчетности. Некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких счетов. В журналах-ордерах, совмещаю

щих синтетический и аналитический учет, предусмотрены необходимые статьи аналитического учета.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, которая используется для обобщения их данных, а также для взаимной проверки правильности записи по счетам и для составления баланса. Главная книга открывается на год.

Для каждого счета в Главной книге отводится отдельная таблица (страница), где записывают остатки на начало месяца, оборот по кредиту одной общей суммой из соответствующего журнала-ордера. Обороты по дебету собираются из различных журналов-ордеров, т.е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по дебету и кредиту должны быть равны в Главной книге.

При этой форме учета не требуется составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам (эти данные содержатся в Главной книге). В журналах-ордерах максимально используется шахматная и линейно-позиционный способы записей.

В качестве примера регистров журнально-ордерной формы бухгалтерского учета приведена Ведомость № 1 по дебету счета 50 "Касса" и Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 "Касса" (рис. 10.6 и рис. 10.7).

### Ведомость № 1 по дебету счета 50 "Касса"

(организация) 33 \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ Г.

		Остаток на начало месяца								р.
Но- мер за- пи- си	Дата	В дебет счета 50 с кредита счетов								Итого по дебету счета 50
		51 Расчет- ный счет	52 Валют- ные счета	55 Специ- альные счета в банках	71 Расчеты с подот- четными лицами	90 Реали- зация	И	т.	д-	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Итого									
		Остаток на конец месяца								р.

Рис. 10.6. Форма Ведомости № 1

**Журнал-ордер № 1  
по кредиту счета 50 "Касса"**

(организация)

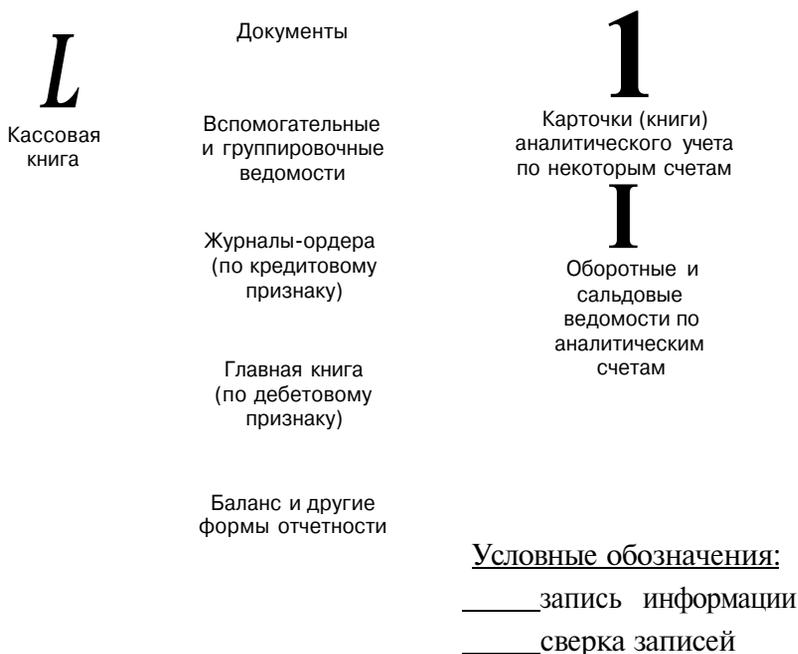
за

20 г.

Номер записи	Дата	С кредита счета 50 в дебет счетов								Итого по кредиту счета 50
		51 Расчет- ный счет	70 Расчеты с персо- налом по оплате труда	71 Расчеты с подот- четными лицами	И	т.	д			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Итого									

*Рис. 10.7. Форма Журнал-ордера № 1*

Журнально-ордерная форма учета приведена на рис. 10.8.



*Рис. 10.8. Журнально-ордерная форма учета*

В качестве примера приведен перечень учетных регистров журнально-ордерной формы учета для организаций АПК (табл. 10.1).

*Таблица 10.1*

**Таблица  
регистров журнально-ордерной формы  
бухгалтерского учета**

№ п/п	Номер журнала-ордера	Счета, к которым открыты указанные регистры
1	1	50
2	2	51, 52, 55, 57
3	3	03, 58
4	4	66, 67
5	6	60
6	7	71
7	8	68
8	9	73, 75, 76, 79
9	10	02, 05, 07, 10, 15, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 43, 69, 70, 96, 97
10	11	40, 41, 42, 44, 45, 62, 90, 91, 92
11	12	14, 59, 63, 80, 81, 82, 83, 86
12	13	01, 04, 05
13	14	11
14	15	84, 98, 99
15	16	08, 23/2

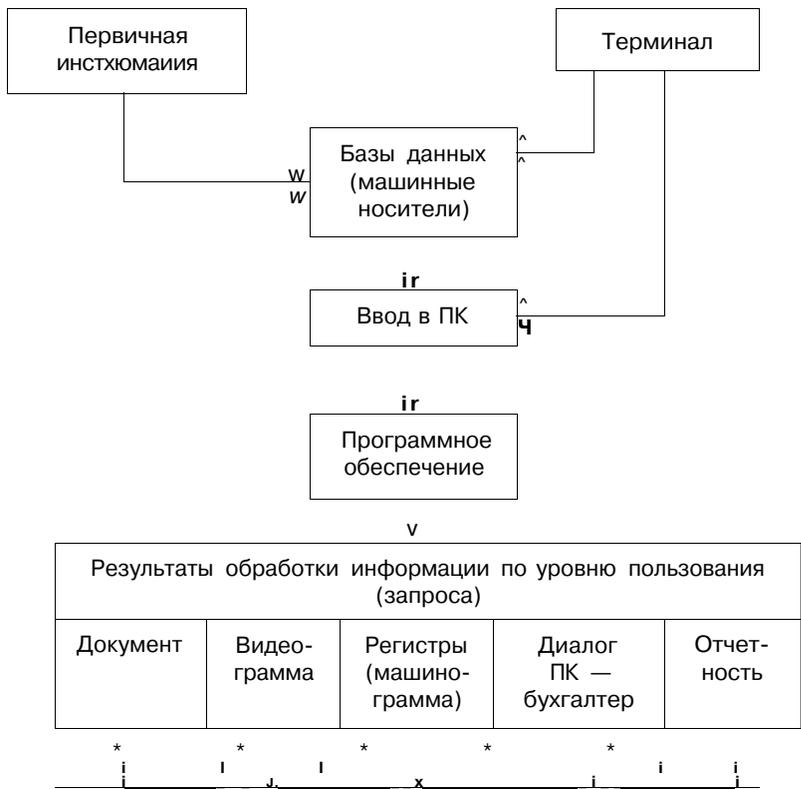
Применение персональных компьютеров в учетной работе дает возможность автоматизировать рабочее место бухгалтера, что повышает производительность труда учетных работников, обеспечивает оперативность получения данных.

Большие возможности современной вычислительной техники расширяют сферы деятельности бухгалтерского учета путем совмещения с функциями финансового анализа. Этим самым бухгалтерский учет выполняет функцию управления, создает информационную базу для принятия правильных решений. Использование персональных компьютеров позволяет автоматизировать обработку учетных данных от их ввода до формирования выходных форм. При этом ввод данных производится однократно, а использование — многократно в разрезе различных уровней пользования.

Используемое в настоящее время программное обеспечение автоматизированной обработки учетной информации базируется на методологических положениях, закрепленных в действующих нормативно-правовых актах. Это позволяет осуществлять предварительный контроль вводимых для обработки исходных данных и результатных показателей, которые могут быть представлены в виде различных форм выходных документов. Формы выходных документов могут быть представлены в виде ведомостей с отражением показателей по форме журналов-ордеров, характерным для которых является кредитовый признак построения. Следовательно, все используемые в настоящее время программы автоматизированной обработки информации ("1С:Бухгалтерия", "Галактика", "Ветразь" и др.) могут отличаться формами выходных документов и приемами ввода первичных данных. Вместе с тем всех их объединяет то, что они функционируют на основе взаимодействия элементов метода бухгалтерского учета: документации, счетов, двойной записи на счетах, баланса, инвентаризации, отчетности, оценки и калькуляции.

Таким образом, каждая отдельно взятая версия автоматизированной обработки учетной информации представляет собой единство методологических основ бухгалтерского учета, возможностей вычислительной техники и логической последовательности (алгоритма решения) обработки информации и получения выходных данных.

Последовательность обработки учетной информации на ПК представлена на рис. 10.9.



Условные обозначения:

- запись информации
- сверка записей

Рис. 10.9. Автоматизированная обработка учетной информации

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 10**

1. Сущность формы бухгалтерского учета, их виды.
2. Содержание основного регистра упрощенной формы бухгалтерского учета.
3. Характеристика мемориально-ордерной формы учета.
4. Содержание журнально-ордерной формы учета.
5. Автоматизированная обработка учетной информации.

# 11. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

## 11.1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ ВИДЫ

Деятельность организаций находит непрерывное отражение в бухгалтерском учете. Но для принятия правильных управленческих решений необходимо изучить итоги хозяйственной деятельности за определенный период. Поэтому возникает необходимость обобщать и систематизировать данные текущего бухгалтерского учета, что достигается с помощью отчетности.

Отчетность представляет систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение, а также результаты деятельности организации за отчетный период. Показатели отчетности обосновываются не только данными бухгалтерского учета, но и инвентаризацией имущества и обязательств.

Сущность отчетности состоит в том, что ее показатели являются основой оценки деятельности организации и используются для анализа динамики его развития, составления бизнес-планов на предстоящий период. В этой связи показатели отчетности должны отвечать требованиям достоверности и точности, соответствия и сравнимости, своевременности и экономичности, а также установленному порядку ее представления и публикации.

Достоверность и точность показателей отчетности подтверждается данными счетов бухгалтерского учета, полученными на основании первичных документов и инвентаризации, а также нормативно устанавливаемыми способами распределения отдельных видов расходов между объектами учета.

Соответствие и сравнимость отчетности предусматривает наличие единых принципов учета и оценки, одинаковых показателей. Показатели отчетности должны быть одинаковыми по своей сущности для всех организаций, как за отчетный, так и за прошлые периоды и согласованными во всех формах отчетности. Это позволяет сравнивать информацию по конкретным показателям за различные отчетные периоды и по отношению к бизнес-плану развития организаций.

Своевременность отчетности означает ее представление соответствующим пользователям в установленные сроки. Своевремен-

ность представления отчетности регламентируется в законодательном порядке согласно Закону "О бухгалтерском учете и отчетности".

Отчетность должна отличаться простотой, т.е. информация должна быть доступной и понятной различным пользователям с определенным уровнем знаний по ее восприятию.

Экономичность отчетной информации предполагает снижение затрат на ее формирование. Это возможно при сокращении отдельных показателей и унификации и упрощение форм отчетности.

Отчетность организаций классифицируется по ряду признаков. В зависимости от ее содержания и источников получения отчетных данных она делится на:

- бухгалтерскую;
- статистическую;
- оперативную.

*Бухгалтерская отчетность* основывается непосредственно на данных синтетического и аналитического бухгалтерского учета и подтверждается бухгалтерскими документами. Поэтому показатели ее являются документально аргументированными.

*Статистическая отчетность* составляется не только по данным статистического, но и бухгалтерского и оперативного учета. Она характеризует показатели экономического и социального развития общества, например по объему производства, труду, себестоимости продукции, товарообороту и др.

*Оперативная отчетность* применяется для оценки наиболее важных показателей в момент совершения операций или сразу после их завершения. Например, ежедневная или трех-пятидневная отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении на складе сырья и материалов, товаров, о ходе выполнения работ и др.

В зависимости от сроков составления и представления бухгалтерская отчетность подразделяется на промежуточную и годовую.

Промежуточная бухгалтерская отчетность характеризует деятельность организаций за месяц, квартал, полугодие и 9 месяцев, а годовая — за отчетный год.

В зависимости от категории пользователей отчетность подразделяется на внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя отчетность представляется учредителям или собственникам организации в соответствии с учредительными документами. Ею пользуются также персонал и администрация организации для принятия необходимых управленческих решений в соответствии с бизнес-планом его развития. Состав внутренней отчетности определяется самой организацией.

Внешняя отчетность представляется вышестоящим государственным органам управления, банкам и иным пользователям, на которые в законодательном порядке возложена проверка отдельных сторон деятельности организаций. Отчетность может представляться и другим внешним пользователям. Пользователями отчетности являются юридические и физические лица, заинтересованные в информации о деятельности организации.

По объему информации отчетность классифицируется на единичную (отдельную), сводную, консолидированную.

*Единичная отчетность* составляется по результатам деятельности отдельной самостоятельной организации.

Для характеристики результатов деятельности головной организации, объединяющей функционирование юридически самостоятельных отдельных организаций, составляется *сводная* отчетность. Государственные органы управления (министерства, ведомства) составляют *сводную бухгалтерскую отчетность* по подведомственным организациям.

*Консолидированная отчетность* объединяет отчетность двух или более организаций, экономически взаимосвязанных между собой. Консолидированную отчетность составляют те организации (компании), которые имеют дочерние организации. Уставный фонд (капитал) дочерних организаций сформирован с участием капитала основных (материнских) организаций. Консолидированная отчетность не тождественна сводной. При составлении консолидированной отчетности исключаются финансово-хозяйственные операции между основными и дочерними организациями для избежания двойного счета.

В соответствии с действующими нормативными документами отчетность отдельных организаций (открытые акционерные общества, банки, фонды, страховые организации и др.) подлежит публикации после проведения обязательной аудиторской проверки.

## 11.2. СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Состав годовой бухгалтерской отчетности организаций регламентируется Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" и включает следующие обязательные формы (приложение 1):

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчет о движении источников собственных средств (**форма № 3**);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6);
- специализированные формы отчетности, устанавливаемые соответствующими органами управления (министерствами, ведомствами) по согласованию с Министерством финансов,
- пояснительную записку и аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности (если организация по законодательству подлежит обязательному аудиту).

Формы бухгалтерской отчетности организаций, правила составления и инструкции по их заполнению разрабатываются и утверждаются Министерством финансов.

Формы бухгалтерской отчетности банков, финансовых, страховых организаций разрабатывают соответствующие ведомства по согласованию с Министерством финансов.

Основная форма бухгалтерской отчетности представлена балансом, в котором показатели актива и пассива представлены на начало и конец отчетного периода в разрезе статей. Статьи баланса в активе и пассиве объединены в три раздела. Каждой статье (строке) баланса присвоен свой порядковый номер для облегчения ее нахождения и использования в расчетах.

Разделы актива баланса следующие:

- I. Внеоборотные активы.
- II. Оборотные активы.

Разделы пассива баланса :

III. Источники собственных средств.

IV. Доходы и расходы.

V. Расчеты.

Внеоборотные активы используются организациями в своей деятельности более одного года. Основными статьями данного раздела являются основные средства и нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы.

Во втором разделе "Оборотные активы" отражаются средства, используемые в хозяйственном обороте до одного года. К ним относятся запасы товарно-материальных ценностей, готовой продукции и товаров, затраты незавершенного производства, денежные средства, финансовые вложения и дебиторская задолженность.

В пассиве баланса находят отражение источники имущества организаций. В третьем разделе показываются такие собственные источники, как уставный фонд (капитал), резервный и добавочный фонды, нераспределенная прибыль, целевое финансирование.

В четвертом разделе пассива представлены доходы и расходы: доходы будущих периодов, прибыль (убыток) отчетного года.

Кредиты и займы, кредиторская задолженность отражены в пятом разделе пассива баланса. Наибольший удельный вес в данном разделе занимает кредиторская задолженность другим юридическим и физическим лицам.

Отчет о прибылях и убытках содержит показатели финансовых результатов по видам деятельности организаций, операционных и внереализационных доходов и расходов, данные по налогам и сборам из прибыли, а также информацию о нераспределенной прибыли.

Отчет о движении источников собственных средств содержит данные о наличии и движении фондов, нераспределенной прибыли, средств целевого финансирования, а также информацию о чистых активах организации.

Отчет о движении денежных средств представляет данные о движении денежных потоков в разрезе каналов их поступления и расходования.

Приложение к балансу объединяет показатели, характеризующие состав и движение основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, финансовых вложений, фондов, заемных источников, а также состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Отчетным годом организации является период с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь созданных организаций отчетным годом является период с момента их государственной регистрации по 31 декабря текущего года.

Ликвидируемые или реорганизованные организации должны представлять отчетность за период с начала года до момента ликвидации или реорганизации.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации или лицами, на которых возложена ответственность за состояние учета и отчетности организации.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена без подчисток и помарок.

Организации должны составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом. Месячная и квартальная отчетность являются промежуточными. Организации представляют квартальную отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года.

Представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, где указывается ее состав.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется в соответствии с Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" и другими нормативно-правовыми актами. Оно обеспечивает применение единых принципов учета и оценки имущества, обязательств и фактов хозяйственной деятельности, осуществляемых различными организациями.

Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" определены принцип и порядок формирования системы бухгалтерского учета, в соответствии с которыми в организациях создается штатная учетная служба или же ведение учета может быть передано на договорных условиях специализированной организации или спе-

циалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем. Изложены права организаций самостоятельного выбора формы бухгалтерского учета, определения внутренних правил документирования хозяйственных операций и документооборота, проведения инвентаризаций. Вместе с тем установлено, что первичный учет должен осуществляться на типовых и специализированных формах первичных документов с указанием в них всех обязательных реквизитов.

В соответствии с законом определены методы оценки имущества и обязательств организаций, а также порядок амортизации его стоимости.

Регламентированы правила и сроки хранения документов и представления отчетности.

Данным законом установлены права и обязанности руководителя и главного бухгалтера организации в организации учета и составлении отчетности, а также меры их ответственности за допущение искажений в бухгалтерской отчетности и несоблюдение сроков ее представления в виде административной или уголовной ответственности.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью осуществляется Министерством финансов Республики Беларусь.

### **11.3. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА**

Пояснительная записка является одной из составных частей годовой отчетности организации. В ней отражается информация, не нашедшая отражения в формах отчетности и дополняющая ее.

Структура пояснительной записки является произвольной, но вместе с тем должна раскрывать необходимые аспекты текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Ее содержание может быть представлено по следующим направлениям.

1. Общие принципы организации производства (деятельности) и управления.
2. Характеристика состояния имущества и производственных запасов.

3. Раскрытие информации об осуществлении природоохранных мероприятий.

4. Состояние расчетной дисциплины, характеристика дебиторской и кредиторской задолженности.

5. Рентабельность и оценка финансового состояния организации и ее деловой активности.

6. Характеристика источников формирования имущества.

7. Инвестиционная деятельность. Характеристика и структура.

8. Учетная политика.

Раскрывая общие принципы организации производства (деятельности) и управления, следует изложить общие сведения об организации, ее местонахождении, форме собственности, органах управления. Приводится характеристика всех видов деятельности. Раскрывается организация учетной работы, штат и кадровый состав учетных работников, повышение их квалификации.

Характеристика имущества и производственных запасов включает основные показатели о наличии и движении основных средств, нематериальных активов и материалов (для торговых организаций — товаров). Приводится структура, указывается степень износа и отличительные особенности амортизации по основным средствам и нематериальным активам, а также удельный вес уже амортизированных, но функционирующих объектов. По производственным (товарным) запасам производится их классификация по видам, указывается норматив запаса и оборачиваемость, наличие излишних и неликвидных ценностей. Приводятся данные инвентаризации незавершенного производства.

Состояние расчетной дисциплины раскрывается характеристикой дебиторов и кредиторов. Указываются наличие просроченной дебиторской задолженности, характер исковой и претензионной работы. Приводятся перечень кредиторов и мероприятия по погашению кредиторской задолженности. Дается оценка движения денежной наличности.

Рентабельность организации означает его эффективность функционирования, степень доходности и окупаемости затрат. Приводятся показатели рентабельности деятельности всей организации

и отдельных видов ее деятельности. Следует раскрыть эффективность использования имущества, трудовых и материальных ресурсов на основе анализа фондоотдачи, фондоемкости, фондообеспеченности, производительности труда. Приводятся коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости и деловой активности.

Раскрывая характеристику источников средств организации, приводят данные по всем видам источников в том числе по уставному фонду (капиталу). Излагается порядок распределения прибыли.

Инвестиционная деятельность характеризуется осуществлением капитальных и финансовых вложений. Приводится размер по долгосрочным и краткосрочным финансовым вложениям и указывается степень их доходности. По вложениям во внеоборотные активы указываются их направления: строительство, приобретение, реконструкция. Отмечается удельный вес хозяйственного способа строительства. Представляется информация о создании и приобретении нематериальных активов и о доходных вложениях в материальные ценности.

Учетная политика организаций представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств, исходя из установленных требований и допущений и в соответствии с конкретными условиями хозяйствования.

Учетная политика разрабатывается всеми организациями и вводится в действие приказом руководителя.

В пояснительной записке раскрываются отличительные черты учетной политики от способов ведения бухгалтерского учета предыдущего года. Сформированная учетная политика на предстоящий период применяется с первого января года, следующего за годом издания приказа.

# **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

## **ТЕМЫ 11**

1. Сущность и значение отчетности.
2. Виды отчетности и их характеристика.  
Пользователи бухгалтерской отчетности.
3. Состав годовой отчетности и сроки ее представления.
4. Характеристика основной формы бухгалтерской отчетности.
5. Порядок составления годовой отчетности.
6. Назначение и содержание пояснительной записки.

## 12. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 12.1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Методологическое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой совокупность нормативных актов, регламентирующих его организацию на макро- и микроуровнях, т.е. в рамках государства и отдельных организаций. Основным документом является Закон "О бухгалтерском учете и отчетности", которым закреплена обязательность ведения бухгалтерского учета на всех организациях независимо от подчиненности и форм собственности, определены основные задачи и принципы его организации. Закон является и правовой основой, определяющей практическую деятельность бухгалтерского аппарата каждой организации.

Основными принципами организации бухгалтерского учета являются:

- непрерывность деятельности организации;
- непрерывность бухгалтерского учета;
- достоверность формируемой в учете информации;
- предусмотрительность (осторожность);
- преобладание содержания над формой;
- сопоставимость получаемой из учета информации;
- нейтральность информации, обеспечиваемой бухгалтерским учетом;
- обеспечение контроля соответствия доходов и расходов отчетного периода;
- обеспечение возможности признания и оценки имущества и обязательств.

Принцип *непрерывности деятельности* означает, что организация будет продолжать свою деятельность неопределенно длительное время без сокращения ее и намерения ликвидации (т.е. прекращения деятельности) в обозримом будущем.

Принцип *непрерывности бухгалтерского учета* определяет ведение его с момента возникновения организации до ее ликви-

дации без пропусков. Реализация данного принципа подтверждает сущность определения бухгалтерского учета в качестве системы сплошного, непрерывного наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в стоимостной оценке об имуществе и обязательствах организации.

Принцип *достоверности формируемой в учете информации* ориентирован на обеспечение достоверности показателей, отображающих имущественное и финансовое положение организаций без каких-либо искажений.

Принцип *предусмотрительности (осторожности)* означает отражение прибыли в учете только после реального ее получения, т.е. отражение дохода в учете должно быть обосновано. Бухгалтерская информация не должна давать завышенного представления о финансовом положении организации, а скорее — наоборот.

*Преобладание содержания над формой* означает отражение в учете хозяйственных операций, исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования, а не из их правовой основы.

*Сопоставимость получаемой из учета информации* предполагает последовательное использование методов учета в течение не только отчетного, но и последующих временных периодов, позволяющее обеспечить сопоставимость показателей финансового состояния организации за различные отчетные периоды.

*Нейтральность (непротиворечивость)* информации предполагает необходимость тождества данных аналитического и синтетического учета, а также показателей бухгалтерской отчетности данным учета.

*Соответствие доходов и расходов отчетного периода* означает отражение хозяйственных операций в учете в момент их возникновения (совершения) в тех отчетных периодах, к которым они относятся, независимо от времени расчетов.

*Обеспечение возможности признания и оценки имущества* предполагает использование метода оценки по функциональной роли имущества и разделение его на основные средства и материалы, т.е. устанавливается предел существенности, позволяющий определить влияние стоимости имущества на финансовые результаты.

Осуществление вышеуказанных принципов возможно в условиях рациональной организации бухгалтерского учета, означающей такое его построение, при котором достигаются наилучшие результаты при минимальных затратах средств и труда. Такая организация бухгалтерского учета определяется следующими условиями:

- глубокое изучение специфики производственных и организационных условий хозяйствования организации;
- определение реального объема и характера учетных работ;
- постоянное изучение законодательных и нормативных документов по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, финансов, ценообразования и другим сферам экономики и юриспруденции;
- формирование учетного аппарата и организация его работы.

Раскрывая содержание условий рациональной организации бухгалтерского учета, следует отметить, что каждый специалист по учету должен владеть уровнем знаний технологических и организационных особенностей функционирования организации для выполнения своих обязанностей.

В целях последовательного выполнения учетных работ определяется их объем и характер. На основании этого формируется штат учетных работников.

Организация и ведение учетных работ в организациях в настоящее время невозможны без постоянного глубокого изучения законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность организаций по различным направлениям. Поэтому учетные работники должны обладать соответствующим уровнем знаний не только по бухгалтерскому учету, но и налогообложению, финансам, ценообразованию и т.д., так как от этого зависит состояние расчетов организации по обязательствам перед государством.

Формирование учетного аппарата и организация его работы определяется спецификой функционирования организации. Закон "О бухгалтерском учете и отчетности" предусматривает, что организация учетной работы может быть определена путем формирования самостоятельного структурного подразделения под ру

ководством главного бухгалтера. Ведение учетных работ может передаваться на договорных условиях специализированной организации. Для выполнения учетных работ могут использоваться услуги специалистов по бухгалтерскому учету, являющихся индивидуальными предпринимателями.

Организация работы штатного персонала бухгалтерской службы может осуществляться двумя вариантами:

- централизованно, т.е. весь цикл учетных работ осуществляется в бухгалтерии организации;
- децентрализованно, т.е. определенная часть учетных работ осуществляется в структурных подразделениях организации.

В каждом конкретном случае структура, объем работы бухгалтерской службы зависят от уровня хозяйственной деятельности организации и степени самостоятельности отдельных ее структурных подразделений. Возглавляет бухгалтерскую службу в организациях главный бухгалтер, который в соответствии с Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации. В пределах своей компетентности он может:

- устанавливать систему внутрихозяйственного учета, правила документирования операций, документооборота, ведения регистров бухгалтерского учета, составления отчетности для внутреннего пользования и организации постоянного контроля;
- разрабатывать и утверждать для подчиненных ему работников должностные инструкции, регламентирующие их обязанности и права по вопросам бухгалтерского учета, контроля, составления внутренней и внешней отчетности, контролировать соблюдение этих инструкций;
- без подписи главного бухгалтера (или лица его заменяющего) денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и к исполнению не принимаются;
- требовать от всех работников организации обязательного правильного документального оформления хозяйственных

операций и своевременного представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений;

- формировать и предлагать руководителю для утверждения состав инвентаризационной комиссии по проверке имущества и обязательств;
- определять систему показателей, которым следует придать статус конфиденциальности;
- следить за сроками проведения инвентаризации, информировать руководителя об установленных нарушениях;
- на контрактной основе составлять для пользователей отчет по установленной форме.

На главного бухгалтера возлагаются следующие обязанности:

- рационально организовать ведение бухгалтерского учета;
- обеспечить соответствие хозяйственных операций законодательству;
- формировать и соблюдать преемственность учетной политики;
- организовать контроль за состоянием имущества и исполнением обязательств путем проведения инвентаризации всех статей баланса;
- формировать обоснованные обязательства организации по бюджетным и внебюджетным платежам;
- обеспечить своевременное составление и представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности по установленным формам.

Главный бухгалтер в административном отношении подчиняется руководителю организации. При поступлении документов, противоречащих нормам законодательства и нарушающих финансовую дисциплину, главный бухгалтер обязан поставить в известность о таких фактах руководителя организации. Принять к исполнению такие документы главный бухгалтер может только на основании письменного распоряжения руководителя организации. В данном случае ответственность за осуществление таких операций возлагается на руководителя организации.

Таким образом, методологические основы организации бухгалтерского учета определяются Законом "О бухгалтерском учете и

отчетности" и нормативно-правовыми актами. Общее методологическое руководство и управление системой бухгалтерского учета в республике осуществляет Министерство финансов, на которое возложена разработка национальных стандартов, нормативных актов и методологических указаний по вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

## **12.2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ**

В соответствии с Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" организации самостоятельно формируют свою учетную политику, которая применяется последовательно от одного учетного периода к другому.

Учетная политика организации представляет собой регламентированную совокупность способов ведения учета, по которым разрешена вариантность их использования исходя из особенностей своей деятельности. Целью учетной политики является воздействие на эффективность финансового положения организации в рамках действующих законодательных положений.

Учетная политика организации разрабатывается руководителем учетной службы, оформляется в виде отдельного документа и вводится в действие приказом руководителя организации. Этот документ должен содержать следующие разделы:

- методическое обеспечение ведения бухгалтерского учета (раскрытие учетной политики);
- организационные мероприятия формирования системы бухгалтерского учета (формирование учетной политики).

Методическое обеспечение учетной политики представляет собой совокупность приемов и способов, позволяющую обеспечить системность отражения отдельных объектов и образующую функционирующую систему учета в организации. Рекомендуется выделить следующие его аспекты:

### **1. Учет имущества:**

- 1.1. Учет основных средств;
- 1.2. Учет производственных запасов.

### **1.1. Учет основных средств**

Следует указать критерий отнесения имущества к основным средствам. Изложить порядок начисления амортизации, обосновать ее ускоренный метод в случае его применения с указанием перечня основных средств. Указать, будет ли применяться индексация амортизационных отчислений или же, наоборот, понижающие коэффициенты, а также будет ли проводиться переоценка основных средств. Раскрыть порядок списания затрат на ремонт основных средств. В случаях создания резерва на проведение ремонта изложить порядок расчета норматива отчислений на его создание.

### **1.2. Учет производственных запасов**

В соответствии с производственной направленностью организации и обеспечением материальными ресурсами указать перечень субсчетов к счету 10 "Материалы". Раскрыть взаимосвязь между складским учетом материалов и записями на счетах. Изложить порядок оценки материалов и их списания на издержки производства. Допускается три варианта применяемых оценок:

- по средневзвешенной себестоимости;
- по учетным ценам с включением сумм отклонений между учетными ценами и фактической себестоимостью их изготовления;
- с использованием метода "ЛИФО".

### **2. Учет нематериальных активов**

Привести перечень нематериальных активов с указанием и обоснованием срока полезного использования каждого из них. Амортизация стоимости нематериальных активов производится в соответствии с исчисленным сроком их полезного использования.

### **3. Учет товаров**

Изложить порядок оценки товаров, который можно осуществлять одним из двух вариантов:

- по покупным (учетным) ценам;
- по продажным ценам.

При первом варианте оценки в учетной работе организация не использует счет 42 "Торговая наценка". Раскрыть механизм определения средней наценки и списания товаров при их реализации.

#### **4. Учет затрат на производство**

Дать общую классификацию затрат в организации в соответствии с уставной хозяйственной деятельностью и привести перечень счетов, на которых найдут отражение указанные затраты.

Изложить порядок закрытия счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" и списания расходов по управлению и обслуживанию производства по объектам учета затрат. В качестве базы распределения указанных расходов может быть:

- сумма заработной платы;
- сумма прямых расходов;
- сметные ставки;
- объем выручки.

В соответствии с инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета возможно списание общехозяйственных расходов сразу в дебет счета 90 "Реализация" с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в качестве условно-постоянных расходов.

Следует раскрыть порядок оценки незавершенного производства. Оценка незавершенного производства можно производить по следующим критериям:

- нормативной производственной себестоимости;
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

По расходам будущих периодов необходимо привести их перечень с указанием срока списания на издержки производства (обращения).

#### **5. Учет реализации**

Необходимо указать, что является моментом признания выручки от реализации:

- признание в учете выручки по мере отгрузки продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления);
- признание выручки по мере поступления оплаты отгруженных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Определение момента признания выручки от реализации особенно важно для организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью. Изменения валютного курса обуславливают необходимость отражения в учете курсовых разниц.

### **6. Использование прибыли**

Следует раскрыть механизм использования прибыли. Указать порядок начисления и выплаты дивидендов учредителям (поквартирно, за полугодие, за год, по решению учредителей). Определить порядок использования прибыли на финансирование вложений во внеоборотные активы.

Организационные мероприятия формирования учетной политики в организации охватывают все моменты осуществления учетной работы от начала и до конца года без излишних повторений и параллелизма. Организационные мероприятия включают следующие позиции:

- определение формы учета и технологии обработки информации. Разработка кодификатора учетных номенклатур;
- график документооборота с указанием ответственных лиц за оформление, представление первичных документов;
- изменения и дополнения к утвержденному Типовому плану счетов, обусловленные спецификой деятельности организации;
- график проведения инвентаризаций и ревизий;
- график организации труда работников бухгалтерии;
- график представления отчетности.

Учетная политика организации в соответствии с действующим законодательством должна носить неизменный характер и быть последовательной от одного учетного периода к другому. Вместе с тем, при наступлении объективных условий, влияющих на изменение учетной политики, организации необходимо раскрыть со-

держание изменений и определить их влияние на финансовое состояние. Вводить изменения в учетную политику организации рекомендуется с начала года.

### **12.3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**

Действующие системы бухгалтерского учета различных стран существенно различаются. Это различие обусловлено социально-экономическими и политическими факторами развития государств, что затрудняет осуществление совместной деятельности организаций на международном уровне. В целях создания унифицированных подходов в учетной работе и обеспечения общепринятых принципов составления финансовой отчетности организаций, интегрированных в международную экономику, производится обобщение опыта ведения бухгалтерского учета в разных странах и разрабатываются международные стандарты. Международные стандарты разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам учета (КМСФО), созданным в 1973 году в результате соглашения профессиональных организаций бухгалтеров следующих стран: Великобритании и Ирландии, США, Франции, ФРГ, Канады, Нидерландов, Австрии, Мексики, Японии. К 2000 году в комитет входило 120 профессиональных организаций из более чем 100 стран и к этому времени комитетом было издано 37 стандартов.

Стандарт представляет собой документ по отдельному направлению представления финансовой отчетности, в котором приведены основные термины и характеристики, определены нормы принятия решений по формированию отдельных показателей отчетности и границы их применения при допущении вариантности, а также даты введения стандарта. Международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер, однако вследствие расширения интеграционных процессов в мировой экономике, они выполняют роль по адаптации организаций в разных странах в этих процессах.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой систему взаимосвязанных нормативных до

кументов, определяющих качественные параметры учетной информации, принципы организации учета и составные элементы финансовой отчетности.

Международные стандарты предусматривают различные варианты решения учетных ситуаций, однако учесть все национальные особенности системы бухгалтерского учета разных стран при их разработке просто невозможно. Национальные особенности систем бухгалтерского учета являются своего рода препятствием к установлению международной стандартизации бухгалтерского учета. Поэтому использовать международные стандарты следует только с учетом специфики национальных систем учета, которые действуют в рамках законодательно функционирующих экономических процессов и отображают их. В этой связи необходимы детальное исследование всех положений каждого стандарта в отдельности и разработка методических рекомендаций по увязке их с действующими национальными нормативными документами. Такая необходимость возникает, конечно же, у субъектов предпринимательства, привлекающих иностранный капитал в хозяйственную деятельность. Это совместные и иностранные предприятия, представительства иностранных компаний и фирм, которые должны представлять два варианта отчетности: в соответствии с действующим законодательством своей страны и согласно принципам организации учета страны инвестора. Такое дублирование финансовой отчетности требует в первую очередь обеспечения сопоставимости учетных категорий и терминов, т.е. их адекватного перевода и понимания.

Адаптация бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам финансовой отчетности должны производиться не только в организациях с иностранными инвестициями, но и в рамках всего государства. Этот процесс перехода к использованию в учетной практике международных стандартов будет в большей мере зависеть от степени интеграции страны в мировой экономике и развития таких общественно-экономических отношений, на которые ориентированы международные стандарты бухгалтерского учета.

В качестве примера можно привести директивы (законы) стран Европейского экономического сообщества (ЕЭС) по вопросам бухгалтерского учета. Уровень и основополагающие принципы развития экономики этих стран являются одинаковыми, интеграционные процессы между ними привели к необходимости и обоснованности введения единой денежной единицы "ЕВРО". Поэтому для организаций этих стран являются обязательными Директивы ЕЭС по организации бухгалтерского учета и отчетности. Можно отметить такие из них: № 4 "Об унификации форм отчетности и правил их аудирования" (25.07.1978 г.) и № 7 "О принципах составления консолидированной отчетности". Таким образом, само наличие Европейского сообщества обосновывает необходимость унификации и гармонизации учетной системы, следовательно, присоединение к международным стандартам финансовой отчетности опосредовано политическими и экономическими процессами на международном уровне.

### **Перечень международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)**

Номер	Наименование МСФО	Дата вступления в силу
1	2	3
1	Представление финансовой отчетности	1 июля 1998 г.
2	Запасы	1 января 1995 г.
4	Учет амортизации	1 января 1977 г.
7	Отчеты о движении денежных средств	1 января 1994 г.
8	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	1 января 1995 г.
9	Затраты на исследования и разработки	1 января 1995 г.
10	Условные события и события, произошедшие после отчетной даты	1 января 1980 г.
11	Договоры подряда	1 января 1995 г.
12	Налоги на прибыль	1 января 1998 г.
14	Сегментная отчетность	1 июля 1998 г.
15	Информация, отражающая влияние изменения цен	1 января 1983 г.
16	Основные средства	1 января 1999 г.

1	1	2	3
17	Аренда		января 1999 г.
18	Выручка		января 1995 г.
19	Вознаграждения работникам		января 1999 г.
20	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи		января 1984 г.
21	Влияние изменений валютных курсов		января 1995 г.
22	Объединение компаний		июля 1999 г.
23	Затраты по займам		января 1995 г.
24	Раскрытие информации о связанных сторонах		января 1986 г.
25	Учет инвестиций		января 1987 г.
26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)		января 1988 г.
27	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании		января 1990 г.
28	Учет инвестиций в ассоциированные компании		июля 1999 г.
29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции		января 1990 г.
30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов		января 1991 г.
31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности		июля 1998 г.
32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации		января 1996 г.
33	Прибыль на акцию		января 1998 г.
34	Промежуточная финансовая отчетность		января 1999 г.
35	Прекращаемая деятельность		января 1999 г.
36	Обесценение активов		июля 1999 г.
37	Резервы, условные обязательства и условные активы		июля 1999 г.
38	Нематериальные активы		июля 1999 г.
39	Финансовые инструменты: признание и оценка		января 2001 г.
40	Инвестиционная собственность		января 2001 г.
41	Учет в сельском хозяйстве		января 2003 г.

## **КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ**

### **ТЕМЫ 12**

1. Основные принципы организации бухгалтерского учета.
2. Условия рациональной организации бухгалтерского учета в организации.
3. Содержание прав и обязанностей главного бухгалтера.
4. Сущность учетной политики организации и ее регламентация.
5. Сущность и содержание методического обеспечения ведения бухгалтерского учета в организации.
6. Характеристика организационных мероприятий формирования системы бухгалтерского учета в организации.
7. Понятие международных стандартов бухгалтерского учета и их назначение.
8. Необходимость и условия перехода к международным стандартам бухгалтерского учета.

Для промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**  
**на 200 г.**

	Форма № 1 по ОКУД	КОДЫ 0502071
	Дата (год, месяц, число)	
Организация _	по ОКЮЛП	
Учетный номер плательщика _	УНП	
Вид деятельности _____	по ОКЭД	
Организационно-правовая форма _	по ОКOPФ	
Орган управления _____	по СООУ	
Единицы измерения: млн. руб.	по ОКЕИ	
Адрес _____		

Контрольная сумма

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

<b>АКТИВ</b>	Код стр.	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства (01, 02)	<b>Ю</b>		
Нематериальные активы (04, 05)	120		
Доходные вложения в материальные ценности (02,03)	130		
Вложения во внеоборотные активы (07, 08, 16, 60)	140		
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>ИТОГО по разделу 1</b>	<b>190</b>		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы и затраты	210		
В том числе: сырье, материалы и другие ценности (10,14,15,16)	211		
животные на выращивании и откорме (11)	212		
незавершенное производство (издержки обращения) (20,21,23,29,44)	213		
прочие запасы и затраты	214		
Налоги по приобретенным ценностям (18, 76)	220		
Готовая продукция и товары (40, 41,43)	230		
Товары отгруженные, выполненные работы, оказанные услуги (45,46)	240		
Дебиторская задолженность	250		
В том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (62, 63)	251		
расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд (75)	252		
расчеты с разными дебиторами и кредиторами (76)	253		
прочая дебиторская задолженность	254		
Финансовые вложения (58, 59)	260		
Денежные средства (50, 51, 52, 55, 57)	270		
Прочие оборотные активы	280		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>390</b>		

ПАССИВ	Код стр.	На начало отчетного года	На конец отчетного периода»
1	2	3	4
<b>III. ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ</b>			
Уставный фонд (80)	510		
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей) (81)	515		
Резервный фонд (82)	520		
Добавочный фонд (83)	530		
Нераспределенная прибыль (84)	540		
Непокрытый убыток (84)	550		
Целевое финансирование (86)	560		
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>590</b>		
<b>IV. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ</b>			
Резервы предстоящих расходов (96)	610		
Расходы будущих периодов (97)	620		
Доходы будущих периодов (98)	630		
Прибыль отчетного года (99)	640		
Убыток отчетного года (99)	650		
Прочие доходы и расходы	660		
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>690</b>		
<b>V. РАСЧЕТЫ</b>			
Краткосрочные кредиты и займы (66)	710		
Долгосрочные кредиты и займы (67)	720		
Кредиторская задолженность	730		
В том числе:			
расчеты с поставщиками и подрядчиками (60)	731		
расчеты по оплате труда (70)	732		
расчеты по прочим операциям с персоналом (71, 73)	733		
расчеты по налогам и сборам (68)	734		
расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69)	735		
расчеты с акционерами (учредителями) по выплате <i>доходов</i> (дивидендов) (75)	736		
расчеты с разными дебиторами и кредиторами (76)	737		
Прочие виды обязательств	740		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>790</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>890</b>		

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах	На конец отчетного периода
Арендованные основные средства (001)	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	
Материалы, принятые в переработку (003)	
Товары, принятые на комиссию (004)	
Оборудование, принятое для монтажа (005)	
Бланки строгой отчетности (006)	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	
Обеспечения обязательств и платежей полученные (008)	
Обеспечения обязательств и платежей выданные (009)	
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств (010)	
Основные средства, сданные в аренду (011)	
Нематериальные активы, полученные в пользование (012)	
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов (013)	
Потеря стоимости основных средств (014)	

Руководитель \_\_\_\_\_ (подпись) (И.О.Фамилия)

Главный бухгалтер  
(бухгалтер) \_\_\_\_\_ (подпись) (И.О.Фамилия)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г.

## Отчет о прибылях и убытках

с \_\_\_\_\_ 20&lt;\_г. по \_\_\_\_\_ 200\_г.

**I КОДЫ**

Форма № 2 по ОКУД I 0502072

Дата (год, месяц, число) I \_\_\_\_\_ | \_\_\_\_\_ J \_\_\_\_\_

Организация \_\_\_\_\_ по ОКЮЛП " ~  
 Учетный номер плателыщика \_\_\_\_\_ УНП I ~  
 Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКЭД I ~  
 Организационно-правовая форма \_\_\_\_\_ по ОКОПФ I | ~  
 Орган управления \_\_\_\_\_ по СООУ ~  
 Единицы измерения: млн. руб. по ОКЕИ | ~  
 Адрес \_\_\_\_\_

Наименование показателей	Код стр.	За отчетный период	За аналогичный период прошл! о года
1	2	3	4
<b>I. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей)	010		
В том числе бюджетные субсидии на покрытие разницы в ценах и тарифах	011		
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг	020		
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг (подпункт 48.2 Инструкции*)	021		
Управленческие расходы	030		
Управленческие расходы (подпункт 48.2 Инструкции)	031		
Расходы на реализацию	040		
Расходы на реализацию (подпункт 48.2 Инструкции)	041		
Прибыль (убыток) от реализации (010 - 020 - 030 - 040)	050		
Прибыль (убыток) от реализации (подпункт 48.2 Инструкции) (010-021 -031 -041)	051		
<b>II. ОПЕРАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ</b>			
Доходы от операций с имуществом	060		
Расходы от операций с имуществом	070		
Расходы по операциям с имуществом (подпункт 48.2 Инструкции)	071		
Доходы от финансовых операций	080		
Расходы от финансовых операций	090		
Расходы от финансовых операций (подпункт 48.2 Инструкции)	091		
Прочие операционные доходы	100		
Прочие операционные расходы	ПО		
Прочие операционные расходы (подпункт 48.2 Инструкции)	111		
Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов (060-070 + 080-090 + 100-110)	120		
Прибыль (убыток) от операционных доходов и расходов (подпункт 48.2 Инструкции) (060-071 +080-091+100-111)	121		

Наименование показателей	Код стр.	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
1	2	3	4
<b>III. ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ</b>			
Внереализационные доходы	130		
Внереализационные расходы	140		
Внереализационные расходы (подпункт 48.2 Инструкции)	141		
Прибыль (убыток) от внереализационных доходов и расходов (130-140)	150		
Прибыль (убыток) от внереализационных доходов и расходов (подпункт 48.2 Инструкции) (130 - 141)	151		
ИТОГО прибыль (убыток) за отчетный период (050+120+150)	160		
ИТОГО прибыль (убыток) за отчетный период (подпункт 48.2 Инструкции) (051 + 121 + 151)	161		
Налоги и сборы, платежи и расходы, производимые из прибыли	170		
Налоги и сборы, платежи и расходы, производимые из прибыли (подпункт 48.2 Инструкции)	171		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (160 - 170)	180		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (161 - 171)	181		
<b>СПРАВОЧНО</b>			
Валовой доход (прибыль) (010 - 020)	182		
Торговая наценка (скидка)	183		

Расшифровка отдельных доходов и расходов:

Наименование показателей	Код стр.	По данным бухгалтерского учета	По данным бухгалтерского учета (подпункт 48.2 Инструкции)
1	2	3	4
Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг (с учетом налогов и субсидий)	190		
Расходы от видов деятельности	200		
В том числе:			
материальные затраты	201		
расходы на оплату труда рабочих	202		
отчисления на социальные нужды	203		
амортизация основных средств и нематериальных активов	204		
прочие расходы	205		
Операционные доходы	210		
Операционные расходы	220		
Внереализационные доходы	230		
Внереализационные расходы	240		

**Руководитель** \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (И.О.Фамилия)

**Главный бухгалтер (бухгалтер)** \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (И.О.Фамилия)

« \_\_\_\_\_ 200 г.

\* Строки отчета, содержащие указание на подпункт 48.2 Инструкции, данные в отчет включают в соответствии с требованиями, установленными Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 ((Об утверждении Типовой плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 104, 8/9975), Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Министерством экономики Республики Беларусь от 26 января 1998 г. № 19-12/397, Министерством финансов Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 3, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 01-21/8 и Министерством труда Республики Беларусь от 30 января 1998 г. № 03-02-07/300 (Бюллетень нормативно-правовой информации, 1998 г., № 5), с учетом внесенных в них изменений и дополнений, нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету.

## Отчет о движении источников собственных средств

с \_\_\_\_\_ 200 г. по \_\_\_\_\_ 200 г.

КОДЫ

0502073

Форма № 3 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ по ОКЮЛП

Учетный номер плательщика \_

\_\_\_\_\_ УНП

Вид деятельности \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ по ОКЭД

Организационно-правовая форма \_

\_\_\_\_\_ по ОКОПФ

Орган управлений \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ по СООУ

Единицы измерения: млн. руб.

по ОКЕИ

Адрес \_\_\_\_\_

## I. ДВИЖЕНИЕ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ:

Наименование показателей	Код стр.	Остаток на начало года	Начислено	Перечислено (израсходовано)	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Уставный фонд	010				
В том числе фонд, созданный по договору простого товарищества	011				
Резервный фонд	020				
В том числе:					
резервы, созданные в соответствии с законодательством	021				
резервы, созданные в соответствии с учредительными документами	022				
Добавочный фонд	030				
В том числе:					
фонд переоценки статей баланса	031				
прочие средства фонда	032				
Нераспределенная прибыль	040				
Непокрытый убыток	050				
Фонд накопления	060				
Фонд потребления	070				
Целевое финансирование	080				
Резервы предстоящих расходов	090				
	091				
	092				
	093				
	094				

Наименование показателей	Код стр.	Остаток на начало года	Начислено	Перечислено (израсходовано)	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Доходы будущих периодов	100				
	101				
	102				
	103				
СПРАВОЧНО		На начало года		На конец отчетного периода	
Направлено на покрытие убытков	НО				
	111				
	112				
Направлено на увеличение уставного фонда	120				
	121				
	122				
Чистые активы	130				
Доход на акцию начисленный, %	140				

### З. СПРАВКА О ЦЕЛЕВОМ ИСПОЛЬЗОВАНИИ БЮДЖЕТНОГО И ВНЕБЮДЖЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ:

Наименование показателей	Код стр.	Сумма	Из нее		
			бюджетные средства	средства инновационного фонда	прочее финансирование
1	2	3	4	5	6
Остаток на начало года	150				
Получено за отчетный период	160				
В том числе:					
на капитальные вложения	161				
возмещение убытков, покрытие разницы в ценах	162				
текущие расходы	163				
формирование фондов	164				
иные мероприятия	165				
Использовано на цели	170				
В том числе:					
на капитальные вложения	171				
возмещение убытков, покрытие разницы в ценах	172				
текущие расходы	173				
формирование фондов	174				
иные мероприятия	175				
Остаток на конец отчетного года	180				

Руководитель \_\_\_\_\_ (подпись)

(И.О.Фамилия)

Главный бухгалтер  
(бухгалтер) \_\_\_\_\_

(И.О.Фамилия)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 г.

## Отчет о движении денежных средств

200 г. по

200

КОДЫ

0502074

Форма № 4 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация \_\_\_\_\_ по ОКУД  
 Учетный номер плательщика \_\_\_\_\_ УНП  
 Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКЭД  
 Организационно-правовая форма \_\_\_\_\_ по ОКОПФ  
 Орган управления \_\_\_\_\_ по СООУ  
 Единицы измерения: млн. руб. по ОКЕИ  
 Адрес \_\_\_\_\_

Наименование показателей	Код стр.	Сумма	Из нес		
			по текущей деятельности	по инвестиционной деятельности	по финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
Остаток денежных средств на начало года	010		X	X	X
Поступило денежных средств — всего	020				
В том числе:					
выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг	021			X	X
доход от продажи внеоборотные активов	022				
прочие доходы от операций с активами	023				
авансы, полученные от покупателей (заказчиков)	024			X	X
целевое финансирование	025				
бюджетное ассигнование	026				
кредиты и займы	027				
дивиденды, проценты по финансовым вложениям	028		X		
прочие поступления	029				
Направлено денежных средств — всего	030				
В том числе:					
на оплату приобретенных активов	031				
на расчеты с персоналом	032		X	X	X
на уплату налогов и сборов	033		X	X	X
на выдачу авансов	034				
на оплату долевого участия в строительстве	035		X		X

Наименование показателей	Код стр.	Сумма	Из нее		
			по текущей деятельности	по инвестиционной деятельности	по финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
на финансовые вложения	036		X		
на выплату дивидендов, процентов	037		X		
на погашение кредитов и займов	038				
прочие выплаты	039				
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	040				
<b>СПРАВОЧНО</b>					
Денежных документов	050				
из них бланков строгой отчетности	051				
Поступило из банка в кассу	060				
Сдано в банк из кассы	070				

**Руководитель** \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (И.О.Фамилия)

**Главный бухгалтер**  
(бухгалтер) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (И.О.Фамилия)

**200 г.**

## Приложение к бухгалтерскому балансу

200 г. по 200

КОДЫ

Форма № 5 по ОКУД

0502075

Дата (год, месяц, число)

Организация \_\_\_\_\_ по ОКУД \_\_\_\_\_

Учетный номер плательщика \_ УНП \_\_\_\_\_

Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКЭД \_\_\_\_\_

Организационно-правовая форма \_ по ОКОПФ \_\_\_\_\_

Орган управления \_\_\_\_\_ по СООУ \_\_\_\_\_

Единицы измерения: млн. руб. по ОКЕИ \_\_\_\_\_

Адрес \_\_\_\_\_

## . ДВИЖЕНИЕ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ:

	Код стр.	Остаток на начало года		Остаток на конец отчетного периода	
		Долгосрочные	Краткосрочные	Долгосрочные	Краткосрочные
1	2	3	4	5	6
Кредиты и займы банков	010				
В том числе:					
на инвестиции	011				
на пополнение оборотных средств	012				
вексельные займы	013				
иные долговые обязательства	014				
Из них кредиты и займы просроченные	020				
Займы других организаций	030				
В том числе:					
коммерческие займы	031				
вексельные займы	032				
товарные займы	033				
иные долговые обязательства	034				
Из них займы просроченные	040				
СПРАВОЧНО					
Ссуды и займы, полученные из бюджета	050				
В том числе:					
просроченные	051				
продленные	052				

## 2. ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ:

	Код стр.	Остаток на начало года		Остаток на конец отчетного периода	
		Долгосрочная	Краткосрочная	Долгосрочная	Краткосрочная
1	2	3	4	5	6
Дебиторская задолженность	110				
расчеты с покупателями и заказчиками за отгруженные товары, работы, услуги	111				
авансы выданные	112				
векселя переданные	113				
Прочие дебиторы	120				
Прочие обязательства	130				
Просроченная дебиторская задолженность — всего	140				
Кредиторская задолженность	150				
по расчетам с поставщиками и подрядчиками	151				
авансы полученные	152				
векселя полученные	153				
Расчеты по оплате труда	160				
Расчеты с персоналом по прочим операциям	ПО				
Расчеты с бюджетом и ФСЗН	180				
В том числе:					
по налогам и сборам, включаемым в выручку	181				
по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли	382				
по налогам и сборам, исчисляемым с ФОТ	183				
по прочим налогам и сборам	184				
Расчеты с учредителями	190				
Расчеты с прочими кредиторами	200				
Просроченная кредиторская задолженность — всего	210				
Обеспечения и гарантии:					
полученные	220				
в том числе от третьих лиц	221				
выданные	230				
в том числе третьим лицам	231				
<b>СПРАВОЧНО</b>		На начало года		На конец отчетного периода	
Собственные векселя, выданные в счет погашения кредиторской задолженности	241				
Полученные векселя, в счет дебиторской задолженности	242				

### 3. АМОТИЗИРУЕМОЕ ИМУЩЕСТВО:

Наименование показателей	кол стр.	Остаток на начало года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
<b>1. Основные средства</b>					
Здания и сооружения	310				
Передаточные устройства, измерительные приборы и ре-улирующие устройства	320				
Объекты природопользования и землепользования	330				
Многолетние насаждения	340				
Рабочий скот	350				
Машины и оборудование	360				
Транспортные средства	370				
Вычислительная техника и оргтехника	380				
Другие виды основных средств	390				
<b>ИТОГО по разделу 1</b>	<b>400</b>				
Из них:					
объекты, участвующие в предпринимательской деятельности	401		X	X	
объекты, не участвующие в предпринимательской деятельности	402		X	X	
объекты, находящиеся в запасе, на консервации	403		X	X	
объекты, полученные в аренду (лизинг)	404		X	X	
<b>2. Нематериальные активы</b>					
Имущественные права на объекты промышленной собственности	410				
Имущественные права на объекты авторского и смежных прав	420				
Имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных.	430				
Имущественные права на использование объектов интеллектуальной собственности	440				
Имущественные права на пользование природными ресурсами и землей	450				
Прочие имущественные права	460				
<b>ИТОГО по разделу 2</b>	<b>470</b>				
<b>3. Доходные вложения в материальные ценности</b>					
Предметы проката	4К0				
Сданное в аренду (лизинг) имущество	490				
В том числе с правом выкупа	491				
<b>СПРАВОЧНО</b>					
Сумма переоценки	493				
Сумма индексации амортизации основных средств	494				
В том числе:					
амортизация основных средств	495				
амортизация нематериальных активов	496				
Имущество, находящиеся в залоге	497				

#### 4. ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ:

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Начислено	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства	500				
В том числе:					
амортизационный фонд воспроизводства основных средств	510				
амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	520				
нераспределенная прибыль	530				
прочие	540				
Привлеченные средства	600				
В том числе:					
кредиты и займы банков	610				
заемные средства других организаций	620				
из бюджета	630				
льготы по налогам и таможенным платежам	640				
по договорам:	650				
— долевого строительства	651				
— совместной деятельности	652				
прочие	660				
<b>ИТОГО собственных и привлеченных средств</b>	<b>700</b>				
СПРАВОЧНО					
Незавершенное строительство	710				
В том числе жилищное	711				

#### 5. ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ:

Наименование показателя	Код стр.	Краткосрочные		Долгосрочные	
		на начало года	на конец отчетного периода	на начало года	на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Паи и акции	730				
Долговые ценные бумаги	740				
Представленные займы	750				
Вклады по договору простого товарищества	760				
СПРАВОЧНО		на начало года		на конец года	
Сумма резерва под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги	765				

Руководитель \_\_\_\_\_ (подпись) (И.О.Фамилия)

Главный бухгалтер (бухгалтер) \_\_\_\_\_ (подпись) (И.О.Фамилия)

и » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**Отчет о целевом использовании полученных средств**

с 200 г. по \_\_\_\_\_ 200 г.

КОДЫ

Форма № 6 по ОКУД

0502076

Дата (год, месяц, число)

Организация \_

\_\_\_\_\_ по ОКЮЛП

Учетный номер плательщика\_\_

\_\_\_\_\_ УНП

Единицы измерения: млн. руб.

по ОКЕИ

Адрес \_\_\_\_\_

Наименование показателей	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Остаток средств на начало отчетного года	010		
Поступило средств — всего	020		
Вступительные взносы	030		
Членские взносы	040		
Добровольные взносы (благотворительная помощь)	050		
Доходы от предпринимательской деятельности	060		
Прочие поступления	070		
Использовано средств — всего	080		
Расходы на целевые мероприятия	090		
В том числе:			
социальная и благотворительная помощь	090		
проведение конференций, совещаний, семинаров, т.п.	092		
иные мероприятия	093		
Расходы на содержание аппарата управления	100		
В том числе:			
расходы на оплату труда	101		
расходы на содержание и ремонт помещений, транспортных средств, т.п.	102		
прочие	103		
Приобретение внеоборотных активов	ПО		
Остаток средств на конец отчетного периода	120		

Руководитель

(полный)

Главный бухгалтер  
(бухгалтер)

(подпись)

(И.О. Фамилия)

200 г.

**ПЕРЕЧЕНЬ**

**типовых документов органов государственной власти и управления, учреждений, организаций и предприятий Республики Беларусь по организации системы управления, ценообразованию, финансам, страхованию, управлению государственным имуществом, приватизации, внешнеэкономическим связям с указанием сроков хранения**

**Утвержден постановлением Государственного комитета по архивам и делопроизводству Республики Беларусь № 38 от 06.08.2001 г.**

Зарегистрировано в НРПА РБ 16.08.2001 г., рег. № 8/6616

(НРПА РБ, 17.09.2001 г., № 86)

(Извлечение)

Номер статьи	Вид и название документа	Срок хранения документов		Примечание
		в учреждениях, организациях, на предприятиях, являющихся источниками комплектования государственных архивов	в учреждениях, организациях, на предприятиях не являющихся источниками комплектования государственных архивов	
1	2	3	4	5
<b>Глава 7. Бухгалтерский учет и отчетность</b>				
452	Отчеты о финансово-хозяйственной (финансово-производственной) деятельности, приложения и объяснительные записки к ним:			
452.1	годовые	Пост.	Юл.	
452.2	квартальные	Зг.	Зг.	
453	Отчеты о выполнении планов финансирования (исполнении финансовых смет) и документы к ним:			
453.1	годовые	Пост.	Юл.	
453.2	квартальные, месячные	Зг.	Зг.	
454	Аналитические таблицы по разработке и анализу годовых отчетов финансово-хозяйственной (финансово-производственной) деятельности	Пост.	Юл.	

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
455	Переписка об утверждении и уточнении балансов и отчетов	Зг. <sup>1</sup>	Зг. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
456	Переписка об организации бухгалтерского учета и отчетности			То же
457	Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы, приложения и объяснительные записки к ним	Пост.	10 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии
458	Документы о переоценке основных фондов и определении износа основных средств (протоколы, акты, отчеты)		До переоценки <sup>1</sup>	<sup>1</sup> Не менее 3 лет после проведения налоговой проверки
459	Документы по учету государственных внебюджетных и бюджетных целевых фондов (платежные требования, инкассовые распоряжения, платежные поручения, распоряжения банков, мемориальные банковские ордера и др.)	Зг. <sup>1</sup>	Зг. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии, после проведения налоговой проверки
460	Квартальные отчеты о средствах Фонда социальной защиты населения Министерства социальной защиты Республики Беларусь		"	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
461	Документы по учету операций с иностранной валютой и приложения к ним (платежные требования, инкассовые распоряжения, платежные поручения, распоряжения банков, мемориальные банковские ордера и др.)	Юл. <sup>1</sup>	10 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После закрытия счета

1	2	3	4	5
462	Первичные документы, зарегистрировавшие факт совершения хозяйственных операций, явившихся основанием для бухгалтерских записей, и приложения к ним (кассовые, бухгалтерские документы, извещения банков, квитанции, накладные, авансовые отчеты и др.)	3 г. <sup>1</sup>	3 г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии, после проведения налоговой проверки
463	Документы (справки, акты, обязательства, переписка) по дебиторской задолженности, недостачам, расходам, хищениям	5 л. <sup>1</sup>	5 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> Выделяются к уничтожению по прошествии не менее 3 лет после проведения налоговой проверки и при условии завершения ревизии
464	Расчетно-платежные ведомости по заработной плате	3 г. <sup>1</sup>	3 г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При отсутствии лицевых счетов — 75 л.
465	Документы о выплате пособий, пенсий, листов нетрудоспособности по социальному страхованию (копии отчетов, выписки из протоколов, заключения)			<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
466	Сведения и переписка об учете фондов, лимитов заработной платы и контроле за их распределением, расчетах по перерасходу и задолженности по заработной плате, удержаниях из заработной платы, из средств социального страхования, выплате отпускных и выходных пособий, наложении и взыскании штрафов, приеме, сдаче, списании материальных ценностей и других вопросах			То же

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
467	Вспомогательные и контрольные книги, журналы, картотеки, оборотные ведомости	Зг. <sup>1</sup>	Зг. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии и после проведения налоговой проверки. В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения
468	Документы по проведению взаимозачетов задолженности (справки, сведения, реестры)			<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
469	Учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы и др.)			<sup>1</sup> При условии завершения ревизии и после проведения налоговой проверки. В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел — сохраняются до вынесения окончательного решения
470	Карточки взаимных расчетов с бюджетом		"	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
471	Карточки учета доходов	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
472	Карточки текущих счетов распорядителей кредитов и кассовых расходов	5 л.	5 л.	
473	Лицевые счета (расчетные листы) по начислению заработной платы	75 л.	75 л.	
474	Книги учета депонированной заработной платы	3г.	3г.	
475	Паспорта зданий и сооружений	Пост.	10 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После ликвидации основных средств
476	Переписка о паспортизации зданий и сооружений	5 л.	5 л.	
477	Паспорта оборудования	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После ликвидации основных средств, проведения налоговой проверки
478	Справки на оплату учебных отпусков	3г.	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
479	Больничные листы	3г. <sup>1</sup>	."	То же
480	Исполнительные листы	__	__	»
481	Журналы регистрации исполнительных листов	-"	-"	-"
482	Акты проверки кассы	3г.	3г.	
483	Переписка об учетно-операционной работе	-"	-"	
484	Переписка о кредитно-расчетном обслуживании клиентов	5 л.	5 л.	
485	Переписка о ведении оперативно-бухгалтерского учета	3г.	3г.	
486	Переписка о передаче операций из одних банков в другие	Юл.	10 л.	

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
487	Документы по открытию и закрытию расчетных, текущих и других счетов, по оформлению полномочий на распоряжение ими (заявления, справки, письма, карточки)	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После закрытия счета клиента, проведения налоговой проверки
488	Переписка об открытии и ведении рублевых счетов юридических лиц-нерезидентов	5 л.	5 л.	
489	Лицевые счета по учету уставного и резервного фондов, долгосрочных финансовых вложений	Пост. <sup>1</sup>		<sup>1</sup> В государственный архив не передаются
490	Лицевые счета, карточки, книги и журналы аналитического учета по балансовыми внебалансовым счетам	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
491	Лицевые счета по учету Долгосрочных кредитных операций	10 л.	10 л.	
492	Лицевые счета по вкладам граждан	75 л. <sup>1</sup>	75 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После закрытия счета
493	Лицевые счета по реконструкции и строительству объектов недвижимости	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После завершения реконструкции и строительства, проведения налоговой проверки
494	Книги учета распределения и перераспределения счетов между учетно-операционными работниками	3г.	3г.	
495	Книги регистрации открытых лицевых счетов аналитического учета	Пост.		

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
496	Мемориальные документы по уставному и резервному фондам, долгосрочным финансовым вложениям	Пост.	10л.	
497	Мемориальные документы по реконструкции и строительству объектов недвижимости	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После завершения реконструкции и строительства, проведения налоговой проверки
498	Мемориальные и кассовые документы по вкладам граждан	75 л. <sup>1</sup>	75 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После закрытия счета
499	Мемориальные и кассовые документы по операциям с иностранной валютой (извещения, требования, справки и др.)	Юл. <sup>1</sup>	Юл. <sup>1</sup>	То же
500	Мемориальные и кассовые документы по судам индивидуальных заемщиков (заявки, справки, обоснования и др.)	25 л. <sup>1</sup>	25 л. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После закрытия лицевого счета
501	Мемориальные документы, внебалансовые ордера (документы дня)	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
502	Проверочные ведомости на 1-е число месяца	3г.	-"	То же
503	Доверенности и заявления клиентов на получение выписок, заявления на бронирование средств	1 г.	1 г.	
504	Кассовые журналы по приходу и расходу	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
505	Подтверждения сальдо по счетам клиентов	3г.	3г.	

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
506	Инвентарные карточки, книги и журналы учета основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После ликвидации основных средств, проведения налоговой проверки
507	Описи инвентаризации предметов хозяйственного инвентаря, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и хозяйственных материалов			<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
508	Документы по инвентаризации материальных ценностей (инвентарные описи, акты, сличительные ведомости и др.)	»		<sup>1</sup> При условии завершения ревизии, после проведения налоговой проверки
509	Документы по списанию с баланса имущества, пришедшего в негодность (копии приказов, акты, списки и др.)		»	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии, после проведения налоговой проверки
510	Протоколы заседаний комиссий по списанию суммы баланса на убытки	Юл.	10 л.	
511	Гарантийные письма	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
512	Журналы, книги регистрации кассовых ордеров, доверенностей, платежных поручений			То же
513	Договоры, соглашения, контракты (хозяйственные, операционные, трудовые)			<sup>1</sup> После истечения срока договора, проведения налоговой проверки и при условии завершения ревизии

Продолжение табл.

1	2	3	4	5
514	Доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> При условии завершения ревизии, после проведения налоговой проверки
515	Реестры договоров			<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки
516	Образцы подписей (материально ответственных <b>лиц</b> )	"		<sup>1</sup> После увольнения материально ответственного лица, проведения налоговой проверки и при условии завершения ревизии
517	Документы по вопросам возмещения вреда, причиненного жизни и здоровью гражданина (приказы, распоряжения, постановления суда, заявления и др.)	75 л.	75 л.	
518	Документы обследований банков по вопросам организации безналичных расчетов (справки, акты, переписка и др.)	5 л.	5 л.	
519	Переписка об организации безналичных расчетов	3г.	3г.	
520	Переписка о переводе остатков средств из других банков			
521	Оперативная информация об осуществлении корреспондентских отношений с иностранными банками	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки

*Окончание табл.*

1	2	3	4	5
522	Документы об открытии корреспондентских счетов (договоры, сведения, переписка и др.)	3г. <sup>1</sup>	3г. <sup>1</sup>	<sup>1</sup> После проведения налоговой проверки; договоры — по истечении срока их действия
523	Сведения об остатках денежных средств на счетах распорядителей средств в банках (с грифом "Конфиденциально")	Юл.	10 л.	



Папковская П.А. **Сборник задач по теории бухгалтерского учета:** Учебное пособие. — Мн.: ООО «Информпресс», 2003. — 208 с.

Пособие содержит методические указания и задачи для проведения практических занятий по курсу "Теория бухгалтерского учета" (по классификации хозяйственных средств, бухгалтерскому балансу, классификации счетов бухгалтерского учета, учету основных хозяйственных процессов, первичному наблюдению в бухгалтерском учете, регистрам и формам бухгалтерского учета), контрольные задания по основным темам рассматриваемого курса, тесты для контроля и оценки знаний студентов, а также задания (криптограммы) для усвоения

основных бухгалтерских терминов. Задачи составлены с учетом действующих законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету в Республике Беларусь и согласуются с нормативными положениями Российской Федерации.

Настоящее учебное пособие предназначено для студентов всех форм обучения по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" экономических вузов, учащихся экономических колледжей, а также может быть полезно для слушателей бухгалтерских курсов и специалистов.

Папковская П.А. **Методология научных исследований:** Курс лекций. — Мн.: ООО «Информпресс», 2002. — 176 с.

В пособии изложены методологические основы научного исследования (выбор направления исследования, постановка проблемы, методы исследования, работа с источниками информации, порядок проведения дискуссии), даны рекомендации по оформлению результатов научной работы.

Издание предназначено для студентов, аспирантов, а также преподавателей вузов.

В пособии раскрыты следующие темы:

- Методологические основы познания
- Методы научного исследования
- Общие закономерности развития науки
- Особенности исследований в экономических науках
- Общие закономерности научного познания
- Логические основы аргументации
- Организационные и методические основы исследования
- Устное представление научной информации
- Информационное обеспечение научных исследований
- Методика и техника оформления результатов исследования

