

Н. В. ИВАНОВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНИК

Рекомендовано

*Федеральным государственным автономным учреждением
«Федеральный институт развития образования»
в качестве учебника для использования
в учебном процессе образовательных учреждений,
реализующих программы СПО*

*Регистрационный номер рецензии 818
от 26 декабря 2012 г. ФГАУ «ФИРО»*

8-е издание, переработанное и дополненное



Москва
Издательский центр «Академия»
2013

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723
И20

Рецензенты:
преподаватель Московского колледжа градостроительства
и предпринимательства *Е. В. Алдошина*;
ведущий преподаватель Московского техникума экономики и управления
Л. Н. Череганова

Иванова Н. В.

И20 Бухгалтерский учет : учеб. для студ. учреждений сред. проф.
образования / Н. В. Иванова. — 8-е изд. перераб. и доп. —
М. : Издательский центр «Академия», 2013. — 336 с.
ISBN 978-5-7695-9805-0

Учебник может быть использован при изучении общепрофессиональной дисциплины «Бухгалтерский учет» в соответствии с требованиями ФГОС СПО по специальностям укрупненной группы «Экономика и управление», а также по специальности «Коммерция (по отраслям)».

Рассмотрены основные принципы бухгалтерского учета на предприятии. Последовательно изложено ведение бухгалтерского учета на этапе создания предприятия, при формировании собственного капитала, денежных ресурсов, основных средств, нематериальных активов и производственных запасов предприятия, на этапе процесса изготовления и реализации продукта. Перечислены основные правовые и нормативные документы по бухгалтерскому учету.

Для студентов учреждений среднего профессионального образования.

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723

*Оригинал-макет данного издания является собственностью
Издательского центра «Академия», и его воспроизведение любым способом
без согласия правообладателя запрещается*

© Иванова Н. В., 2005
© Иванова Н. В., 2013, с изменениями
© Образовательно-издательский центр «Академия», 2013
© Оформление. Издательский центр «Академия», 2013
ISBN 978-5-7695-9805-0

Уважаемый читатель!

Данный учебник является частью учебно-методического комплекта по специальностям укрупненной группы «Экономика и управление».

Учебник предназначен для изучения общепрофессиональной дисциплины «Бухгалтерский учет».

Учебно-методические комплекты нового поколения включают в себя традиционные и инновационные учебные материалы, позволяющие обеспечить изучение общеобразовательных и общепрофессиональных дисциплин и профессиональных модулей. Каждый комплект содержит учебники и учебные пособия, средства обучения и контроля, необходимые для освоения общих и профессиональных компетенций, в том числе и с учетом требований работодателя.

Учебные издания дополняются электронными образовательными ресурсами. Электронные ресурсы содержат теоретические и практические модули с интерактивными упражнениями и тренажерами, мультимедийные объекты, ссылки на дополнительные материалы и ресурсы в Интернете. В них включен терминологический словарь и электронный журнал, в котором фиксируются основные параметры учебного процесса: время работы, результат выполнения контрольных и практических заданий. Электронные ресурсы легко встраиваются в учебный процесс и могут быть адаптированы к различным учебным программам.

Учебно-методический комплект разработан на основании Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования с учетом его профиля.

Предисловие

В условиях рыночной экономики в России происходят принципиальные изменения в организацию производственных процессов. Появление различных типов предприятий сопровождается возрастанием роли бухгалтерской информации в процессах контроля, анализа и управления предпринимательской деятельностью. Своевременность получения бухгалтерской информации, соответствующее качество и ее достоверность обеспечиваются наличием высокоподготовленных специалистов — бухгалтеров.

Бухгалтерский учет является языком бизнеса и финансов, позволяющим детально анализировать финансовое состояние организации, принимать на его основе стратегические, оперативные и другие управленческие решения, а также формировать финансовую отчетность предприятия. Знание бухгалтерского учета и умение анализировать полученные данные необходимы не только профессиональным учетным работникам, но и хозяйственным руководителям, поскольку ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

В настоящее время проводится реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, что приводит к постоянным изменениям хозяйственного и налогового законодательств, методологии учета, а также принципов построения финансовой отчетности организаций. Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты обусловил необходимость выпуска новых учебных изданий.

Предлагаемый учебник предназначен для изучения основных принципов бухгалтерского учета в организациях и освоения практических навыков по его ведению начинающими бухгалтерами и студентами средних профессиональных учреждений, обучающихся по экономическим специальностям: менеджмент, банковское дело, маркетинг, коммерция.

Материал изложен в последовательности, соответствующей этапам деятельности организаций: создание самого предприятия и

формирование собственного капитала, накопление денежных ресурсов, приобретение основных средств, нематериальных активов и производственных запасов, осуществление производственного процесса по изготовлению продукта, реализация готовой продукции. По результатам реализации определяют финансовый результат. В учебнике рассмотрено понятие отчетности организации и дана методология заполнения основных форм отчетности (формы № 1, 2).

Теоретические основы бухгалтерского учета изложены на базе требований Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. от 23.07.1998), положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов.

В процессе изучения предмета учащиеся должны освоить методологию ведения бухгалтерского учета в организациях. Уяснив принципы бухгалтерских записей на активных и пассивных счетах, а также сущность двойной записи, учащиеся смогут составлять бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям, а подсчитав обороты по счетам, — бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

В процессе обучения учащиеся должны научиться анализировать хозяйственные ситуации и выявлять резервы повышения эффективности производства, уметь применять на практике полученные знания и использовать в своей практической деятельности нормативные и законодательные акты.

Для лучшего усвоения пройденного материала в конце каждой главы предложены контрольные вопросы.

Приведенные основные бухгалтерские проводки помогут в комплексном практическом изучении бухгалтерского учета.

Материал в учебнике изложен применительно к Плану счетов бухгалтерского учета, вступившему в действие с 1 января 2002 г., а также последним законодательным актам, положениям и другим нормативным документам, приближающим бухгалтерский учет к международным стандартам.

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» *бухгалтерский учет* представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, капитале, обязательствах предприятия и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Это означает, что вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляются его регистрация и дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям.

Наблюдение осуществляется за каждой хозяйственной операцией в деятельности предприятия, т. е. когда, где и кем хозяйственная операция была выполнена.

Измерение — это определение каждой совершенной хозяйственной операции в количественном и стоимостном выражении.

Регистрация — это обязательное фиксирование хозяйственных операций в первичных документах и их дальнейший свод и обобщение.

Независимо от формы собственности и ведомственной подчиненности все организации помимо бухгалтерского учета ведут статистический, оперативно-технический и налоговый учет согласно действующему законодательству.

Статистический учет изучает массовые явления и процессы общественной жизни. Он позволяет исчислять как количественные, так и качественные показатели (например, объем производства, его динамику, фонд оплаты труда). Статистический учет охватывает не все операции, а лишь типичные. Данные этого уче-

та обобщаются статистической отчетностью. Значение этого учета заключается в том, что он позволяет изучать закономерность развития организации и является основанием для планирования деятельности хозяйственного субъекта. В рамках статистического учета собирается информация о состоянии экономики, численности рабочих для прогнозирования социального развития общества.

Оперативно-технический учет осуществляет отдельные хозяйственные операции и контроль непосредственно в момент их совершения. Его данные могут быть представлены в виде простых записей, отчетов, специальных журналов и устных сведений и использоваться для текущего руководства и управления организацией. Особенностью этого учета является то, что от его показателей не требуется абсолютности, но вместе с тем они должны быть достаточно правильными, чтобы можно было давать оценку совершенным хозяйственным операциям или процессам. Оперативно-технический учет ведется на местах производства.

Налоговый учет ведется в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) и представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по расчету налогов на основе данных первичных документов.

В отличие от статистического и оперативно-технического в бухгалтерском учете:

- отображается вся информация об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации, поэтому он должен быть сплошным и непрерывным, что необязательно в статистике и оперативном учете;
- объекты обязательно представляются в стоимостной оценке, необязательной в других видах учета;
- принимаются специфические методы приема (метод бухгалтерского баланса, калькуляции, двойной записи и др.);
- представляется информация не только о хозяйственной деятельности организации, но и показывается его финансовое состояние.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Бухгалтерский учет осуществляется специальной службой организации — бухгалтерией. Он является сплошным и непрерывным во времени, строго документированным, в нем используются специфические приемы и способы обработки учетных данных.

Для отображения хозяйственных операций в бухгалтерском учете применяют три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежный.

Натуральные измерители необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. В зависимости от физических свойств и особенностей учитываемых объектов применяют те или иные натуральные измерители. Одни объекты учитывают по массе (килограммы, центнеры, тонны), другие — по счету (штуки), третьи — по длине и площади (метры, гектары), четвертые — по объему (литры, кубические метры) и др. Натуральные измерители применяют, как правило, для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль наличия и движения имущества организации.

Трудовые измерители применяют для учета количества затраченного рабочего времени. Такими измерителями являются человекочасы, человекодни и т.п. Данные об объеме отработанного времени необходимы для начисления заработной платы персоналу организации. Трудовые измерители служат для измерения затрат труда в единицах времени. Существуют две разновидности данных измерителей:

- норма выработки — устанавливает объем работы в единицу времени;
- норма времени — величина затрат времени, установленная для выполнения единицы работы.

Денежный измеритель используют для обобщения учитываемых объектов в единой оценке, т.е. в денежном выражении (в рублях). В бухгалтерском учете денежный измеритель применяется в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями. Этот измеритель является обобщающим, универсальным и наиболее важным в учете. Используя денежный измеритель, можно исчислять себестоимость продукции, рентабельность хозяйства, осуществлять расчеты одних организаций с другими, определять прибыль или убыток и т.п.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

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

- обеспечение информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут в валюте Российской Федерации;
- имущество, являющееся собственностью организации, учитывают обособленно от имущества других юридических лиц;
- организации осуществляют бухгалтерский учет непрерывно с момента их регистрации до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета;
- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков или изъятий.

1.2. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная, производственная и финансовая деятельность организации. В результате деятельности организации бухгалтерский учет изучает и отображает:

- совершаемые хозяйственные процессы на данном предприятии;
- хозяйственные средства, постоянно находящиеся в кругообороте данного предприятия;
- источники формирования хозяйственных средств предприятия;
- обязательства данной организации.

Хозяйственные процессы, совершаемые в организациях. Существуют три хозяйственных процесса: снабжение, производство и реализация.

В процессе *снабжения* бухгалтерский учет изучает и отображает наличие, приобретение и заготовление средств и предметов труда (оборудования, сырья, материалов, топлива и т.д.) на складе и в производстве, состояние расчетов с поставщиками за полученные от них товарно-материальные ценности и определяет транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) для установления фактической себестоимости товарно-материальных ценностей. Эта себестоимость вычисляется по следующей формуле:

$$C_{\phi} = Ц + P_{т.з},$$

где Ц — цена материальных ценностей по документам; $P_{т.з}$ — транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретенными материальными ценностями.

В процессе *производства* выполняется основная задача организации по изготовлению продукции, выполнению работ или оказанию услуг. Стоимость продукции складывается из стоимости израсходованных материалов и используемых средств производства (средств труда в виде амортизационных отчислений и предметов труда), а также новой стоимости, созданной «живым» трудом работников. Эти затраты отображаются по утвержденным статьям. Распределение затрат по утвержденным статьям называется *калькуляцией*. Калькуляция бывает плановая (нормативная) и фактическая.

Плановая калькуляция составляется до начала выпуска продукции в момент заключения договора. *Фактическая* калькуляция составляется в конце каждого месяца в момент подписания акта приемки, когда известны все расходы. Путем сопоставления плановой и фактической калькуляции узнают снижение или повышение себестоимости продукции, экономию или перерасход хозяйственных средств.

В процессе *реализации* готовую продукцию передают потребителям (покупателям) за определенную сумму денежных средств, т.е. происходит превращение готовой продукции в денежный эквивалент. На этом процессе бухгалтерский учет изучает и отображает оприходование готовой продукции на склад, ее отгрузку, состояние расчета с покупателями, зачисление выручки от реализации продукции, определение финансового результата деятельности организации и расчет налогов, в том числе расчет налога на прибыль.

Все эти процессы взаимосвязаны и совершаются в организациях непрерывно.

Хозяйственные средства. Имущество организации рассматривается с двух сторон: с одной стороны — в количественной оценке

(например, число зданий, количество оборудования, сырья, готовой продукции, принадлежащих организации), с другой — как источники его финансирования и оплаты.

Имущество организаций имеет стоимостное выражение и в бухгалтерском учете называется *хозяйственными средствами*.

Хозяйственные средства любой организации группируют по двум признакам: по видам и размещению, по источникам формирования и целевому назначению. В зависимости от того, какую роль они играют в процессе производства и обращения, хозяйственные средства подразделяют на внеоборотные и оборотные активы.

К внеоборотным активам относятся:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- долгосрочные финансовые вложения;
- доходные вложения в материальные ценности.

Основные средства, нематериальные активы и вложения во внеоборотные активы представляют собой *основной капитал* организации.

Основные средства — это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 мес, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес. При этом стоимость основных средств принципиального значения не имеет. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности и пр.

Особенностью основных средств является то, что они участвуют не в одном, а в нескольких кругооборотах капитала. В процессе эксплуатации они постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на издержки производства (готовый продукт) или обращения по частям.

Процесс переноса стоимости основных средств в затраты организации в течение нормативного срока использования называется *амортизацией*.

Нематериальные активы — это объекты долгосрочного вложения, не имеющие вещественной материальной формы, но способные как приносить их владельцу непосредственный доход, так и обеспечивать необходимые условия для его извлечения. Нематериальные активы, так же как и основные средства, используют в

хозяйственном обороте организации в течение длительного периода, т.е. свыше одного года. К нематериальным активам относятся: исключительные авторские права на патенты, товарные знаки, ноу-хау, компьютерные программы; на произведения науки, литературы, искусства, организационные расходы и др.

Стоимость нематериальных активов, так же как и стоимость основных средств, погашается равномерно, путем ежемесячной амортизации их стоимости, исходя из установленного организацией срока их полезного использования.

Долгосрочные финансовые вложения — это вложения свободных денежных средств организации на срок более одного года, осуществляемые с целью получения доходов по ним. К ним относятся вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций и облигаций, долгосрочные займы, выданные другим организациям, и др.

К *доходным вложениям в материальные ценности* относится имущество, предоставляемое в лизинг либо по договору проката.

Оборотные активы отличаются от средств длительного использования (основных средств, нематериальных активов) тем, что они могут быть обращены в деньги или полностью использованы в ближайшем будущем (в течение одного года или операционного цикла). Они участвуют в одном акте производства, их стоимость сразу переносится на издержки производства (готовый продукт) или обращения и полностью списывается на затраты организации. К ним относятся: материально-производственные запасы (МПЗ), готовая продукция, товары, затраты в незавершенном производстве, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям, средства в текущих расчетах, денежные средства.

Производственные запасы представляют собой часть МПЗ организации (сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части и др.), используемую в качестве предметов труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи, или для управленческих нужд.

Готовая продукция — это часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Товары представляют собой часть МПЗ организации, приобретенную или полученную от других юридических и физических лиц и предназначенную для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Незавершенное производство — это продукция (работы), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом. В затраты незавершенного производства включаются также полуфабрикаты собственного изготовления, предназначенные для дальнейшей обработки, переработки в данной организации; некомплектованные изделия, не прошедшие испытания и технической приемки.

Краткосрочные финансовые вложения — это вложения денежных средств или иного имущества в другие организации на срок не более 12 мес в целях получения дохода или контроля над их деятельностью. К ним относятся вложения в уставные капиталы, акции, облигации и другие ценные бумаги.

Расходы будущих периодов представляют собой затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам и подлежащие равномерному списанию на текущие затраты в течение периода, к которому они относятся (расходы по подписке на периодические издания, уплаченные вперед суммы арендной платы, затраты на ремонт основных средств и др.).

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям — это суммы НДС, уплаченные поставщикам при покупке МПЗ и подлежащие в соответствии с налоговым законодательством возмещению из бюджета при соблюдении определенных условий.

Средства в текущих расчетах — это дебиторская задолженность юридических и физических лиц данной организации (сумма долгов покупателей и заказчиков, подотчетных лиц и прочих дебиторов).

Денежные средства — сумма денег на счетах в банках (расчетных, валютных, специальных и др.), денежные переводы, наличные деньги и денежные документы (путевки, авиабилеты, почтовые марки и др.) в кассе организации.

Источники формирования хозяйственных средств организации. К таким источникам относятся: уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль. К источникам хозяйственных средств приравниваются также целевые финансирование и поступления.

Уставный (складочный) капитал — это первоначально инвестированный капитал, формируемый за счет вкладов учредителей

(участников) и соответствующий установленному размеру в учредительном договоре.

Добавочный капитал — собственный капитал организации, образовавшийся в результате дооценки внеоборотных активов, безвозмездно полученных ценностей, который отображает эмиссионный доход акционерного общества.

Резервный капитал формируется за счет части прибыли организации и предназначен для покрытия возможных убытков организации, а также для выплаты дивидендов, погашения облигаций организации и выкупа собственных акций.

Нераспределенная прибыль представляет собой разность между доходами и расходами организации и отображает собственный капитал организации, сформированный в результате ее текущей эффективной деятельности.

Резервы необходимы организации для покрытия расходов и платежей. Они создаются организацией за счет себестоимости или прибыли для равномерного включения в расходы отчетного периода затрат на оплату отпусков, выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам года, ремонт основных средств и т.д.

Целевые финансирование и поступления — это средства, предназначенные для финансирования целевых мероприятий. Они выделяются различными государственными и негосударственными организациями на конкретные мероприятия, носят строго целевой характер и могут быть использованы лишь по назначению.

Обязательства организации. Заемные источники средств (обязательства) являются внешними источниками ресурсов организации. В зависимости от срока погашения различают краткосрочные и долгосрочные обязательства.

Краткосрочные — это обязательства, которые подлежат погашению в течение одного года, а *долгосрочные* — в срок более одного года.

К краткосрочным обязательствам относятся: краткосрочные кредиты банков; краткосрочные займы, полученные от юридических и физических лиц; кредиторская задолженность работникам организации по оплате труда, поставщикам за товарно-материальные ценности (ТМЦ), финансовым органам по налогам, фондам социального страхования и обеспечения по страховым взносам, другим юридическим и физическим лицам.

К долгосрочным обязательствам относятся: долгосрочные кредиты банков; долгосрочные векселя, выданные кредиторам, поставщикам за полученные ТМЦ; прочие долгосрочные займы.

1.3. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Метод бухгалтерского учета — это совокупность приемов и способов, с помощью которых определяется предмет (объект) бухгалтерского учета.

Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом обобщения и группировки хозяйственных средств организации по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Бухгалтерский счет — это специальный прием, который позволяет осуществлять экономическую группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета. Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Система двойной записи на счетах основывается на принципе двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована дважды: по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

Документация — это способ первичного отображения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация — это проверка фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов в целях установления достоверности учетных показателей и их уточнения при выявленных расхождениях.

Оценка представляет собой способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отображения в бухгалтерском учете и отчетности.

Калькуляция — это способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерская отчетность — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она является завершающим этапом учетного процесса и включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

1.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Баланс в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации и их источников на определенную дату. *Бухгалтерский баланс* — это система показателей, отображающая имущественное и финансовое положение предприятия по состоянию на определенную (отчетную) дату в денежном выражении, представляющая данные о хозяйственных средствах (активах) и их источниках (пассивах).

Внешне бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая состоит из двух частей: одна называется активом, другая пассивом. Актив и пассив отражают одни и те же средства предприятия, но по-разному группируемые. В *активе* баланса сгруппированы хозяйственные средства по функциональной роли в процессе производства, а в *пассиве* — источники образования хозяйственных средств по их составу, целевому назначению и размещению.

Основное правило баланса: сумма всех статей актива баланса равна сумме всех статей пассива баланса.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статья баланса представляет собой наименование отдельных объектов имущества или источников его формирования. Балансовые статьи объединяются в разделы. Актив баланса содержит два раздела: I — «Внеоборотные активы», II — «Оборотные активы». Пассив баланса состоит из трех разделов: III — «Капитал и резервы», IV — «Долгосрочные обязательства», V — «Краткосрочные обязательства». Для отображения состояния имущества в балансе предусмотрены три графы: «Текущая дата отчетного периода», «Предшествующий год» и «Год, предшествующий предыдущему». В графе 1 показывается состояние имущества на отчетную дату;

графе 2 отображается состояние имущества за прошлый год; графе 3 отображается состояние имущества за год, предшествующий предыдущему. Конечные итоги актива и пассива баланса называются *валютой баланса*.

Значение бухгалтерского баланса велико, и поэтому его выделяют в самостоятельную единицу, к которой прикладывается отчет в виде совокупности всех других форм бухгалтерской отчетности. Роль отчета состоит в дополнении и расшифровке тех данных, которые содержатся в бухгалтерском балансе.

Все совершаемые хозяйственные операции по-разному влияют на баланс, так как в своем движении они затрагивают либо хозяйственные средства, либо их источники, поэтому величина баланса либо уменьшается, либо увеличивается, либо остается без изменений. Все эти операции можно разделить на четыре типа.

Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса; при этом одна его балансовая статья увеличивается на сумму хозяйственной операции, а другая уменьшается на эту же сумму. В результате валюта баланса не изменяется.

Пример 1. Согласно расходному кассовому ордеру выдано из кассы под отчет на командировку 5 000 р. Статья «Касса» уменьшается на 5 000 р., а дебиторская задолженность подотчетного лица возрастает на 5 000 р. Обе статьи находятся в активе баланса, в результате валюта баланса не изменяется.

Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: при этом одна статья увеличивается, а другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. В результате валюта баланса не изменяется.

Пример 2. На основании выписки банка из ссудного счета полученная сумма 10 000 р. направлена на погашение задолженности поставщикам. Кредиторская задолженность поставщикам уменьшается на 10 000 р., но кредит банка увеличивается на эту же сумму. В результате баланс не меняется.

Третий тип хозяйственных операций вызывает изменения, которые одновременно затрагивают и средства, и источники в сторону увеличения. При этом увеличивается одна статья актива и одна статья пассива, в результате валюта баланса увеличивается на сумму хозяйственных операций.

Пример 3. На основании акцептованных (принятых к оплате) платежных требований поставщиков и ордеров склада оприходованы материалы на сумму 30 000 р. Материалы, отображенные в активе баланса, увеличиваются на 30 000 р., одновременно увеличивается кредиторская задол-

женность поставщикам за поступившие материалы. В результате валюта баланса увеличивается на 30 000 р.

Четвертый тип хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения на одинаковую сумму. К нему относятся хозяйственные операции, которые в своем движении одновременно затрагивают и средства, и источники, при этом уменьшается одна статья пассива и одна статья актива. В результате валюта баланса уменьшается на сумму хозяйственных операций.

Пример 4. На основании платежной ведомости и расходного кассового ордера выплачена заработная плата работникам в сумме 17 000 р. Статья «Касса» в активе баланса уменьшается на 17 000 р., одновременно уменьшается кредиторская задолженность по оплате труда в пассиве баланса. В результате валюта баланса уменьшается на 17 000 р.

1.5. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Все совершаемые хозяйственные операции отображаются на бухгалтерских счетах, которые утверждены в плане счетов и имеют свое название и свой конкретный номер.

План счетов представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию. Действующий в настоящее время план счетов является единым для всех организаций, включая организации с иностранными инвестициями и организации полностью принадлежащие иностранным инвесторам (кроме бюджетных организаций, банков и страховых компаний).

План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н. Инструкция по применению плана счетов устанавливает единые подходы к применению плана счетов и отражению однородных факторов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

В плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов (счетов 1-го порядка) и субсчетов (счетов 2-го порядка).

План счетов состоит из восьми разделов, в которых собраны счета по их экономическому содержанию. В нем также предусмотрен дополнительный раздел «Забалансовые счета». Эти счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении, например

счет 001 «Арендованные основные средства», счет 003 «Материалы, принятые в переработку» и др.

1.6. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Оперативное управление организацией предусматривает принятие соответствующих управленческих решений, основанных на точной и непрерывной информации о состоянии и движении активов и источников их образования. В связи с этим в учете применяются бухгалтерские счета.

Счет является накопителем информации, которая затем обобщается и используется для определения различных сводных показателей и составления отчетности. Счета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счет.

Счет представляет собой таблицу Т-образной формы, левая сторона которой называется *дебет*, а правая — *кредит*. Записываемые на счете хозяйственные операции вызывают увеличение или уменьшение группы средств, для которой открыт счет, поэтому для удобства записей и подсчетов счет имеет две части (стороны). На одну сторону записывается увеличение средств или источников, а на другую — уменьшение.

Прежде чем отражать хозяйственные операции на счетах, счета надо открыть. Открыть счет — значит нарисовать таблицу счета и записать в нее начальное состояние объекта — *сальдо начальное* C_n (сальдо в бухгалтерском учете означает остаток), т. е. сумму из начального баланса того или иного имущества. В процессе хозяйственной деятельности происходит изменение средств и их источников, эти изменения отображаются на счетах отдельно: увеличение по одной стороне счета, уменьшение по другой стороне. В конце отчетного периода определяют сальдо конечное

$$C_k = C_n + C_+ - C_- ,$$

где C_+ — сумма хозяйственных операций, вызывающая увеличение средств или источников; C_- — сумма хозяйственных операций, вызывающая уменьшение средств или источников.

Сальдо конечное используется при составлении баланса на начало следующего периода или на конец отчетного.

Все счета подразделяют на активные, пассивные и активно-пассивные.

Активные счета. Эти счета предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению, например счет 50 «Касса», счет 01 «Основные средства», счет 04 «Нематериальные активы», счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и др.

Схема активного счета

Дебет	Кредит
C_n — остаток хозяйственных средств на начало периода	
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение средств в отчетном периоде	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение средств в отчетном периоде
Итого сумма хозяйственных операций — дебетовый оборот	Итого сумма хозяйственных операций — кредитовый оборот
C_k — остаток хозяйственных средств на конец периода	

Сальдо начальное и конечное на активных счетах может быть только дебетовым.

По окончании записей операций на счетах подсчитывают итоги (обороты) хозяйственных операций и выводят сальдо конечное, которое определяют по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k$$

где O_d — обороты по дебету; O_k — обороты по кредиту.

Пассивные счета. Эти счета предназначены для отображения наличия и движения источников хозяйственных средств организаций, например счет 80 «Уставный капитал», счет 82 «Резервный капитал», счет 02 «Амортизация основных средств», счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др.

Сальдо начальное и конечное может быть только кредитовым.

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	C_n — остаток источников хозяйственных средств на начало периода

Дебет	Кредит
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение источников в отчетном периоде	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение источников в отчетном периоде
Итого сумма хозяйственных операций — дебетовый оборот	Итого сумма хозяйственных операций — кредитовый оборот
	C_k — остаток источников хозяйственных средств организации на конец периода

По окончании записей операций на счетах подсчитывают итоги (обороты) хозяйственных операций и выводят сальдо конечное, которое определяют по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_k - O_d.$$

Активно-пассивные счета. В системе российского учета кроме активных и пассивных счетов широко применяют смешанные активно-пассивные счета, т. е. счета, на которых отображают состояние расчетов данной организации. На них могут учитываться одновременно хозяйственные средства и источники их формирования.

Активно-пассивные счета могут иметь развернутое сальдо, т. е. одновременно и по дебету, и по кредиту, или переменное сальдо, т. е. только дебетовое или кредитовое, что видно из приведенных ниже схем счетов.

Схема активно-пассивного счета с развернутым сальдо

Дебет	Кредит
C_n — остаток дебиторской задолженности на начало периода	C_n — остаток кредиторской задолженности на начало периода
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Уменьшение дебиторской задолженности (–)
Уменьшение кредиторской задолженности (–)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
C_k — остаток дебиторской задолженности на конец периода	C_k — остаток кредиторской задолженности на конец периода

К активно-пассивным счетам с развернутым сальдо относят счета для учета кредиторской и дебиторской задолженности: счет

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

К активно-пассивным счетам с переменным сальдо относятся, например, следующие счета: счет 99 «Прибыли и убытки», счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие расходы и доходы» и др.

Схема активно-пассивного счета с переменным сальдо

Дебет	Кредит
Расходы (убытки)	Доходы (прибыли)
Текущее сальдо — убыток	Текущее сальдо — прибыль
Оборот по дебету	Оборот по кредиту

Особенностью этих счетов является то, что в конце отчетного периода они закрываются и сальдо не имеют.

Для отображения хозяйственных операций на счетах применяется особый способ бухгалтерского учета — *двойная запись*. Это значит, что любая хозяйственная операция записывается на счетах дважды, причем один счет дебетуется, а другой кредитруется, а сумма дебетовых записей равна сумме кредитовых записей.

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь, возникающая между счетами при отражении на них хозяйственных операций. Счета при этом называются *корреспондирующими*. Выраженная в письменной форме взаимосвязь между счетами называется *бухгалтерской записью* или *проводкой*, например:

дебет счета 50 «Касса»;

кредит счета 51 «Расчетные счета».

Составить бухгалтерскую проводку — это значит установить корреспонденцию счетов по хозяйственной операции, т.е. указать, какой счет дебетуется, а какой кредитруется.

Проводки бывают простые и сложные. *Простой* считается такая проводка, когда в корреспонденции счетов участвуют два счета: один по дебету, другой по кредиту на одну и ту же сумму хозяйственных операций. *Сложной* считается такая проводка, когда в корреспонденции участвует более двух счетов, причем дебет одного счета и кредит нескольких счетов или дебет нескольких счетов, а кредит одного счета. Например, поступили в кассу денежные средства с расчетного счета и от подотчетных лиц:

дебет счета 50 «Касса»;

кредит счетов 51 «Расчетный счет», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Поступили от поставщиков материалы и товары:
дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары»;
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

1.7. АНАЛИТИЧЕСКИЕ И СИНТЕТИЧЕСКИЕ СЧЕТА

Все счета бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения информации подразделяют на синтетические и аналитические. Если совершаемые хозяйственные операции отображаются на бухгалтерских счетах только в стоимостном выражении, то такой счет называется *синтетическим*. На синтетических счетах объекты учета представляют в денежном измерителе. Его данные используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности и прежде всего баланса, а значит, для анализа финансово-хозяйственной деятельности организации. Для подробной детальной характеристики совершаемых хозяйственных операций к каждому синтетическому счету открывают аналитические счета.

Аналитические счета раскрывают и детализируют содержание синтетического счета. Учет на аналитических счетах ведут и в денежном выражении, и в натуральных измерителях (счета учета ТМЦ).

Между синтетическими и аналитическими счетами существует взаимосвязь, которая выражается в следующем:

- если синтетический счет активный (пассивный), то и аналитические счета, к нему открываемые, являются активными (пассивными);
- сальдо начальное и конечное одного синтетического счета должно быть равно сумме остатков на начало и конец месяца по счетам аналитического учета;
- сумма оборотов за месяц по дебету и кредиту аналитических счетов должна соответствовать оборотам по дебету и кредиту синтетического счета.

Данные синтетических и аналитических счетов обобщают в конце отчетного периода для получения сводной информации. Одним из способов обобщения учетной информации, которое обычно проводится в конце месяца, является составление оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Оборотные ведомости составляются для обобщения записей на счетах синтетического и аналитического учета и представляют со-

бой свод оборотов и сальдо по всем счетам синтетического учета. Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают двух видов: для учета ТМЦ, например по счету 10 «Материалы» (табл. 1.1); учета расчетов организации, например по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (табл. 1.2).

Таблица 1.1. **Оборотная ведомость по учету товарно-материальных ценностей**

Материал	Ед. изм.	Цена, р.	Остаток на начало месяца		Обороты за отчетный месяц				Остаток на конец месяца	
			количество	сумма, р.	количество	сумма, р.	количество	сумма, р.	количество	сумма, р.
Бетон	м³	210	20	4 200	9	1 890	8	1 680	21	4 410
Скобяные изделия	кг	10	150	1 500	60	600	50	500	160	1 600
Итого	—	—	—	5 700	—	2 490	—	2 180	—	6 010

Примечание. Сверяется с оборотной ведомостью по синтетическим счетам счета 10 «Материалы».

Таблица 1.2. **Оборотная ведомость по учету расчетов организации**

Поставщик	Остаток на начало месяца, р.		Обороты за отчетный месяц, р.		Остаток на конец месяца, р.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Комбинат	—	453 000	54 700	125 000	—	523 300
Завод	—	15 000	890	1 200	—	15 310
Итого	—	468 000	55 590	126 200	—	538 610

Примечание. Сверяется с оборотной ведомостью по синтетическим счетам счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В практической деятельности в конце отчетного периода перед составлением баланса составляют сальдовый оборотный баланс, в котором показаны все счета бухгалтерского учета, на которых произошло движение хозяйственных средств организации (табл. 1.3).

Таблица 1.3. Сальдовый оборотный баланс

Счет	Сальдо на начало месяца, р		Оборот за месяц, р.		Сальдо на конец месяца, р.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Материалы (счет 10)	5 700	—	2 490	2 180	6 010	—
Расчеты с дебитора- ми и кре- диторами (счет 76)	40 000	—	110 000	40 000	110 000	—
Расчеты с поставщи- ками и под- рядчиками (счет 60)	—	468 000	55 590	126 200	—	538 610
Расчеты с подотчет- ными лица- ми (счет 71)	—	—	8 000	7 500	500	—
Другие счета	—	—	—	—	—	—
Итого	Сумма 1	Сумма 2	Сумма 3	Сумма 4	Сумма 5	Сумма 6

В сальдовом оборотном балансе обязательно должно быть равенство трех пар итогов.

1. Сальдо на начало месяца по дебету должно быть равно сальдо на начало месяца по кредиту, что обусловлено равенством актива и пассива бухгалтерского баланса на начало месяца, по данным которого открыты счета (Сумма 1 = Сумма 2).

2. Оборот за месяц по дебету должен быть равен обороту по кредиту, что обусловлено применением двойной записи на счетах бухгалтерского учета, согласно которой каждая операция записывается по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковых суммах (Сумма 3 = Сумма 4).

3. Сальдо, конечное по дебету, должно быть равно сальдо, конечному по кредиту, поскольку это новый бухгалтерский баланс (Сумма 5 = Сумма 6).

Таблица 1.4. **Шахматная оборотная ведомость**

Кредит счетов, р.						
Дебет счетов	Постав- щики (счет 60)	Мате- риалы (счет 10)	Расчет- ный счет (счет 51)	Касса (счет 50)	Подот- четные лица (счет 71)	Итого по дебету
Материалы (счет 10)	2 490	—	—	—	—	2 490
Поставщики (счет 60)	—	—	55 590	—	—	55 590
Подотчет- ные лица (счет 71)	—	—	—	8 000	—	8 000
Основное производ- ство (счет 20)	—	2 180	—	—	7 500	9 680
Касса (счет 50)	—	—	—	—	500	500
Итого по кредиту	2 490	2 180	55 590	8 000	8 000	76 260

Для руководства хозяйственной деятельностью более подробные сведения об оборотах организации получают из шахматной ведомости. *Шахматная оборотная ведомость* обобщает данные об оборотах по счетам и служит для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов. Сумма оборотов по дебету счетов должна всегда равняться сумме оборотов по кредиту счетов. Это равенство обусловлено принципом двойной записи на счетах (табл. 1.4).

1.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Инвентаризация — это проверка на определенный момент времени фактического наличия имущества (нематериальных активов, основных средств, ТМЦ, денежных средств, расчетов), обязательств организации и их соответствия данным бухгалтерского учета.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отображения в учете обязательств.

Плановую инвентаризацию проводят не реже одного раза в год, внеплановую — при смене материально-ответственного лица, пожарах, хищениях, по требованию вышестоящих, налоговых и следственных органов, руководства, а также в других случаях. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

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

За правильность, своевременность, полноту и точность оформления материалов инвентаризации несет ответственность инвентаризационная комиссия. Руководитель организации назначает постояннодействующую инвентаризационную комиссию, в состав которой входят представители бухгалтерии и другие специалисты. Состав комиссии утверждается приказом руководителя организации.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляют *сличительные ведомости*. Выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, в следующем порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм — покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списывают на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации должны быть отображены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщают в ведомости.

1.9. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Отличительной чертой бухгалтерского учета является оформление хозяйственных операций первичными документами. *Первичный документ* письменно доказывает, что хозяйственная операция совершена или разрешение на проведение данной операции получено. Этот документ придает юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Документация является основой бухгалтерского учета и заключается в сплошном непрерывном отображении всех хозяйственных операций, проводимых организацией, в бухгалтерских документах.

Бухгалтерский документ представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении хозяйственной операции или о праве на ее совершение.

Согласно Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции должны отображаться в учете на основании оправдательных документов. Хозяйственная операция, не оформленная надлежащим образом, как правовое экономическое событие места не имеет (нет объекта бухгалтерского учета).

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Первичные документы бухгалтерского характера заполняет бухгалтер. К ним относятся различные справки, расчеты, разработочные ведомости и др. Информация, отображенная в этих документах, также заносится в учетные регистры. Движение документов с момента составления или получения от

других предприятий до передачи в архив называется *документооборотом*.

Все первичные документы, поступившие в бухгалтерию, должны проверяться по форме, арифметически и по существу — это является одним из этапов бухгалтерской обработки. При *формальной* проверке выявляют, был ли использован бланк соответствующей формы, все ли необходимые реквизиты указаны, содержит ли документ необходимые подписи, нет ли в нем подчисток, помарок и неоговоренных исправлений.

Цель проверки *по существу* — выявить законность и целесообразность зафиксированной в документе хозяйственной операции. При этом проверяют также, была ли на самом деле выполнена эта операция и в указанном ли объеме. При обнаружении ошибок в кассовых и банковских документах их следует переписывать заново, исправления в них не допускаются.

Запрещено оформлять операции, противоречащие законодательству Российской Федерации и установленному порядку обращения с денежными средствами и другими ценностями.

1.10. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Данные сгруппированных документов заносят в специальные ведомости учета затрат (расходов), которые называют *учетными регистрами*. К ним относятся, например, книги, карточки, журналы или отдельные листы; дискеты и иные машинные носители для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Учетные регистры предназначены для отображения данных на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Формой бухгалтерского учета называется порядок сочетания различных видов учетных регистров, техники обработки учетных данных, последовательности и способа их отображения. Применение той или иной формы бухгалтерского учета зависит от уровня автоматизации и централизации учета, размеров организации, квалификации работников, наличия средств вычислительной техники, оргтехники и др.

В настоящее время существуют следующие формы учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, журнал-главная и автоматизированная.

Мемориально-ордерная форма применяется в бюджетных организациях. При использовании этой формы бухгалтерского учета

каждый первичный учетный документ сопровождается выпиской отдельной справки — мемориального ордера, в котором указывается корреспонденция счетов. Мемориальные ордера записывают в регистрационный журнал, на основании которого в дальнейшем заполняют главную книгу.

По данным главной книги составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам. Ее итоги используют для составления баланса. Аналитический учет осуществляется на карточках по данным первичных документов.

При использовании *журнально-ордерной* формы учета входная информация из первичных учетных документов группируется в накопительной ведомости и после подсчета итогов переносится в соответствующие журналы-ордера, где формируется вся информация по синтетическим счетам. Информацию, содержащуюся в главной книге, используют для составления бухгалтерского баланса.

Журнал-главная форма учета применяется на небольших предприятиях. Аналитический учет ведется в книгах. Она является учетным регистром синтетического учета, в котором на отдельном развороте листа в хронологическом порядке по каждой хозяйственной операции приводится общая сумма с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Содержание журнал-главной формы позволяет исключить составление оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Применение вычислительной техники позволило автоматизировать процесс ведения бухгалтерского учета. Результатом этого явилось создание принципиально новой автоматизированной формы учета.

Единство информационной базы и полный автоматизированный технологический процесс обеспечиваются за счет однократного ввода информации. Учет осуществляется, как правило, путем заполнения журнала хозяйственных операций. Информация по отдельной хозяйственной операции вводится только один раз и затем обрабатывается компьютером. На основании введенных данных легко и быстро можно сформировать выходные формы (бухгалтерский баланс, оборотную ведомость, различные нестандартные отчеты и т. п.).

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется следующими способами:

- корректурный;
- дополнительных проводок;
- «красное сторно».

Корректирующий способ применяют в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или когда она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Этим способом исправляют все ошибки и описки, как в цифрах, так и в тексте, не затрагивающие корреспонденции счетов. Если в документах и регистрах имеются исправления, то они должны быть сделаны разборчиво, оговорены и подписаны лицами, составившими документ. Зачеркивание неверного делают так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Правильный текст надписывают либо над зачеркнутым, либо под ним в зависимости от имеющейся возможности.

Способ *дополнительных проводок* применяют в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой суммы составляют дополнительную бухгалтерскую проводку на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции.

Способом *«красное сторно»* исправляют ошибки, затрагивающие корреспонденцию счетов. Сущность способа «красное сторно» заключается в том, что неправильная запись сторнируется, т.е. вычитается (как бы уничтожается), и вместо нее делается правильная запись. Этот способ применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность преувеличенной и правильной сумм операции. Способ «красное сторно» применяют в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

1.11. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРИИ

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ) *юридическим лицом* признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанность, быть истцом и ответчиком в суде.

Гражданским кодексом Российской Федерации предусмотрено несколько форм организаций: коммерческие, некоммерческие (фонды, общественные объединения и т.д.) и унитарные.

Наибольший интерес представляют коммерческие организации, так как они являются основными производителями продукции и услуг и их сбыта (реализации). Кроме того, основной целью деятельности коммерческих организаций является извлечение прибыли.

Независимо от организационно-правовой формы каждая коммерческая организация осуществляет свою деятельность на следующих основных принципах. Управление организацией производят в соответствии с ее уставом на основе сочетания принципов самоуправления предприятия и прав собственника по хозяйственному использованию имущества.

Организация самостоятельно выбирает структуру управления и устанавливает численность персонала. Высшим органом управления организацией является общее собрание участников (акционеров) организации или правление (совет директоров) предприятия. Избираемый им директор (генеральный директор) является лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа.

Организация самостоятельно планирует свою деятельность и определяет перспективы развития исходя из спроса на производимую им продукцию, работы и услуги. Основа деятельности — договора с заказчиком, покупателями и поставщиками, по которым выполняются работы и поставки произведенной продукции заказчиком и для государственных нужд.

Организация реализует свою продукцию, работы и услуги по ценам и тарифам, устанавливаемым самостоятельно или на договорной основе, а в некоторых случаях — по регулируемым или закупочным ценам.

Основным обобщающим финансовым показателем хозяйственной деятельности предприятия является *прибыль*, т.е. сумма превышения выручки, полученной за реализованную продукцию, работы и услуги, над суммой затрат на их выполнение (себестоимости). Прибыль, остающаяся у предприятия после уплаты налогов, платежей в бюджет и расчетов с акционерами, поступает в распоряжение предприятия (собственные средства). Ее сумма должна быть достаточной для обеспечения производственного, научно-технического и социального развития предприятия, повышения личных доходов его работников.

Общее собрание акционеров (совет директоров) организации может принимать решение о выпуске ценных бумаг (акций)

в целях увеличения уставного капитала или средств, в случае их недостаточности, возмещения затрат на приобретение основных средств или проведения научно-технических разработок.

Организация имеет право самостоятельно осуществлять производственную и экономическую деятельность, в том числе внешне-экономическую, в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Хозяйственная деятельность любой организации складывается из трех основных взаимосвязанных хозяйственных процессов: снабжения (заготовления и (или) приобретения материально-технических ресурсов), производства продукции, работ, услуг и ее сбыта (реализации). Эти процессы осуществляются практически одновременно, для чего используются основные и оборотные средства, труд наемных работников.

Таким образом, основные и оборотные средства в их движении, выпуск продукции, затраты на ее производство, себестоимость выработанной продукции в целом и по отдельным видам, труд работников и причитающаяся им заработная плата, расчетно-кредитные отношения с поставщиками и заказчиками, результаты хозяйственной деятельности — важнейшие объекты бухгалтерского учета на предприятии.

Вхождение в рыночную экономику, приватизация государственной собственности и образование хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм изменили (по сравнению с отношениями в социалистическом обществе) и существенно повысили роль и значение бухгалтерской информации в областях анализа, контроля и управления хозяйственной деятельностью организации.

Бухгалтерская информация в организации должна быть объективной, достоверной и понятной как для внутренних, так и внешних пользователей, что возможно лишь при знании основных нормативных документов. Для этого унифицируются требования к бухгалтерской отчетности.

Организационно-методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации регламентируются основополагающими документами, такими как Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. от 24.03.2000 № 31н); План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий; инструкция по его применению, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н; Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н, и другие нормативные документы и инструкции.

Эти документы универсальны, они определяют общие правила организации и ведения бухгалтерского учета и распространяются на все предприятия и организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от подчиненности, форм собственности и видов деятельности, поэтому их следует рассматривать как нормы. Однако названные документы предусматривают право предприятий на основе этих нормативов самостоятельно определять конкретные формы и методы организации учета и контроля исходя из организационно-правовой формы хозяйствования, отраслевых особенностей, специфики сферы и характера деятельности, квалификации персонала и других задач. Практическая реализация такой самостоятельности выражается в обязательной разработке собственной учетной политики организации на очередной отчетный год, в которой определяются правила и порядок учета и приобретения материальных ценностей, их оценки, учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, ее оценки и реализации, критерии отнесения предметов к основным средствам и средствам в обороте, способы расчета амортизации и др. К вопросу учетной политики относится и разработка рабочего плана счетов бухгалтерского учета.

После утверждения учетной политики руководителем организации она приобретает статус юридического документа.

Бухгалтерия организации обеспечивает обработку документов, рациональное ведение бухгалтерских записей в учетных регистрах и на их основе — составление отчетности. Своевременное получение учетной информации о производственно-хозяйственной деятельности предприятия позволяет руководителям оперативно воздействовать на ход производства, принимать соответствующие меры для улучшения экономических показателей работы предприятия (производительности труда, прибыли).

Структура бухгалтерии, как правило, состоит из следующих групп:

- *расчетная* — на основе первичных документов выполняются все расчеты по заработной плате и удержаниям из нее, осуществляется контроль использования фонда оплаты труда, ведется учет расчетов по единому социальному налогу и др.;

- *материальная* — ведется учет приобретения материальных ценностей, расчетов с поставщиками материалов и комплектующих, поступления и расходования материалов с учетом мест их хранения, использования и т.д. (на небольших предприятиях в материальной группе ведется учет основных средств, материалов и готовой продукции, на крупных предприятиях создаются отдельные группы);
- *производственно-калькуляционная* — ведется учет затрат на все виды производств, калькулируется фактическая себестоимость выпускаемой продукции и составляется отчетность, а также определяется состав затрат на незавершенное производство;
- *общая* — осуществляется учет остальных операций, ведется главная книга и составляется бухгалтерская отчетность.

На крупных предприятиях выделяется *финансовая* группа, работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с предприятиями, организациями и отдельными лицами.

Аппарат бухгалтерии взаимодействует со всеми цехами и подразделениями предприятия. Он получает от них те или иные данные, необходимые для осуществления учета и составления отчетности.

В своей деятельности сотрудники бухгалтерии руководствуются нормативно-правовыми актами, которые в зависимости от назначения и статуса можно представить в виде следующей схемы:

- 1-й уровень — законодательный — Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и другие законы;
- 2-й уровень — стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;
- 3-й уровень — методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов Российской Федерации и других ведомств;
- 4-й уровень — рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Закон по бухгалтерскому учету и отчетности определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

Положение (стандарт) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечествен-

ном учете — положения) призваны конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями.

Рабочие документы самой организации определяют особенности организации и ведения учета на ней.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие виды хозяйственного учета вы знаете?
2. Чем отличается бухгалтерский учет от других видов учета?
3. Какие измерители применяют в бухгалтерском учете?
4. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
5. Что относится к хозяйственным средствам организации?
6. Как группируют активы организации по источникам образования?
7. Что понимают под бухгалтерским балансом?
8. Каково основное правило баланса?
9. Какое влияние оказывают хозяйственные операции на баланс?
10. В чем заключается сущность и значение двойной записи?
11. С какой целью используют единый План счетов бухгалтерского учета?
12. Для чего в бухгалтерском учете применяют инвентаризацию?
13. С какой целью используют в бухгалтерском учете учетные регистры?
14. Что понимают под формой бухгалтерского учета?