

Министерство образования и науки Российской Федерации

Владивостокский государственный университет  
экономики и сервиса

---

**Т.В. ТЕРЕНТЬЕВА**

# **ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебное пособие

*Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».*

Владивосток  
Издательство ВГУЭС  
2007

ББК 65.052.9(2)

Т 35

Рецензенты: В.Г. Гетьман, д-р экон. наук, зав. кафедрой бух. учета Финансовой академии при Правительстве РФ (г. Москва)  
М.Е. Василенко, канд. экон. наук, доцент каф. бух. учета и аудита (ВГУЭС)  
Т.В. Ким, канд. экон. наук, доцент, зав. каф. бух. учета и аудита (Дальрыбвтуз)

### **Терентьева Т.В.**

Т 35 ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: Учебное пособие. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2007. – 196 с.

Учебное пособие разработано в соответствии с программой курса, а также требованиям образовательного стандарта России к учебной дисциплине «Теория бухгалтерского учета».

Раскрываются основополагающие принципы, сущность, базовые понятия, терминология, применяемая в бухгалтерском учете. Рассматриваются важнейшие элементы метода бухгалтерского учета, вопросы документооборота, форм бухгалтерского учета, оценки, калькуляции. Особое внимание уделяется отражению основных хозяйственных процессов (снабжение, производство, продажа готовой продукции) в бухгалтерском учете.

Для студентов экономических специальностей и для всех тех, кто интересуется вопросами бухгалтерского учета.

ББК 65.052.9(2)

Печатается по решению РИСО ВГУЭС

© Издательство Владивостокский государственный университет экономики и сервиса, 2007

## ВВЕДЕНИЕ

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

Подготовку специалистов по бухгалтерскому учету осуществляет большое количество высших учебных заведений. Обязательным предметом при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, налогам, страхованию и другим является «Теория бухгалтерского учета».

Теория бухгалтерского учета – база для понимания как бухгалтерского учета (финансового и управленческого), так и многих смежных или примыкающих к нему дисциплин. Теория бухгалтерского учета – основа организации всей системы бухгалтерского учета.

Изучение курса теории бухгалтерского учета необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его места в системе управления экономикой предприятия, основных экономических учетных категорий, используемых в практической деятельности.

Цель настоящей работы – помочь обучающимся в изучении теории бухгалтерского учета.

Пособие состоит из десяти тем, включающих несколько взаимосвязанных блоков.

В первом блоке изложены теоретические положения бухгалтерского учета, сформулированы задачи бухгалтерского учета, область его применения. Здесь рассмотрены вопросы предмета и метода бухгалтерского учета, понятие о счетах и двойной записи, классификации счетов, бухгалтерского баланса, учета основных хозяйственных процессов, техники и формы бухгалтерского учета, организации бухгалтерского учета в России.

Во втором блоке представлена методика решения задач по теории бухгалтерского учета. Рассмотрен на цифровых примерах порядок классификации имущества по роли в процессе производства и источникам его образования, составления баланса, ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам, учета процесса снабжения, производства и реализации.

Третий блок учебного комплекса включает задачи для самостоятельного решения. Наличие данного материала позволит проверить обучающимся усвоение методики решения задач по теории бухгалтерского учета.

Четвертый блок комплекса содержит задания в тестовой форме, позволяющий проверить глубину усвоения теоретических положений. К каждому заданию приведены ответы.

Изучение всех разделов учебного комплекса обеспечит понимание теоретических основ бухгалтерского учета.

# Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятие и виды хозяйственного учета.

1.2. Задачи бухгалтерского учета.

1.3. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.

1.4. Функции бухгалтерского учета.

1.5. Контрольные задания.

## 1.1. Понятие и виды хозяйственного учета

**Хозяйственный учет** – это система наблюдения, измерения, количественной и качественной характеристики, регистрации хозяйственных процессов и явлений. Возникнув из потребности человеческого общества, хозяйственный учет постоянно развивается и совершенствуется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к нему данным общественным строем [7].

В Российской Федерации создана и действует единая система хозяйственного учета (рис. 1.1).

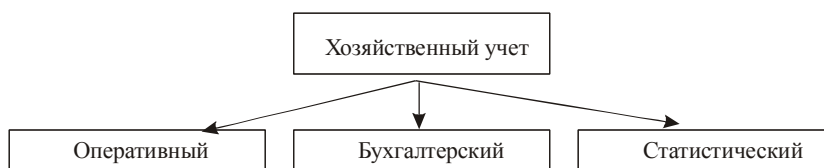


Рис. 1.1. Система хозяйственного учета

**Оперативный (оперативно-технический) учет** является системой текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными явлениями и процессами непосредственно в момент их совершения. Отличительна черта этого вида учета заключается в быстром и своевременном получении информации, необходимой для текущего оперативного руководства. Данные оперативного учета получают из первичных документов, передают устно, по телефону, телеграфу и т.д. Они могут прерываться во времени, надобность в них появляется по мере необходимости. Это могут быть сведения о выпуске продукции за смену, сутки, об использовании рабочего времени и оборудования за каждый день.

Показатели оперативного учета используются не только на предприятиях, но и вышестоящих организациях, что позволяет получать необходимые сведения об объемах выпущенной продукции, оказанных услугах, выполненных работах.

Оперативный учет на предприятиях ведется работниками цехов, участков. Он осуществляется сотрудниками отделов: планового, снабжения, маркетинга, кадров. При этом для отражения информации используется три вида измерителей (рис. 1.2), однако чаще применяются натуральные и трудовые измерители.

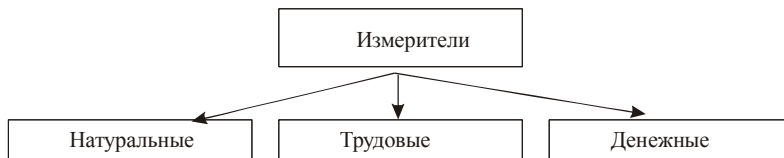


Рис. 1.2. Измерители, применяемые в хозяйственном учете

**Натуральные измерители** необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. Единицами измерения являются меры длины, массы, объема. Они применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль за наличием и движением имущества предприятия, объемом процессов заготовления, производства и реализации.

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

**Денежный измеритель** используется в хозяйственном учете для отражения объектов в едином выражении. В условиях рыночных отношений важнейшие показатели хозяйственной деятельности выражаются только в денежной форме. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль. С помощью денежного измерителя рассчитывают обобщающие показатели о разнородных объектах учета; осуществляют контроль как за деятельностью предприятия в целом, так и отдельных его подразделений. Он необходим для расчета оценочных показателей, характеризующих работу хозяйствующего субъекта. Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей предприятий и организаций. На практике он применяется не изолировано. А вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

**Бухгалтерский учет** осуществляется специальной службой предприятия – бухгалтерией. Бухгалтерский учет по сравнению с другими видами хозяйственного учета имеет ряд особенностей:

является **сплошным и непрерывным во времени**, т.е. осуществляется сплошное наблюдение хозяйственных процессов и явлений;

строго **документирован**. Это значит, что каждая операция должна отражаться в бухгалтерском учете только на основании документов, что придает ему юридически доказательную силу;

использует **специфические приемы и способы** обработки учетных данных, например систему счетов, двойную запись операций на счетах, бухгалтерский баланс, калькулирование и др.;

применяет все три вида измерителей, но особо важную роль играет денежный измеритель, так как он обеспечивает получение обобщающих показателей;

организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

**Статистический учет** (статистика) служит для отражения массовых социально-экономических явлений в целях обобщения, изучения и выяснения их закономерности.

Статистика использует для своих обобщений данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сама организует самостоятельные наблюдения в виде переписей, статистической отчетности, сплошных и выборочных обследований. На основе этих сведений изучается развитие отдельных отраслей, экономических регионов, народного хозяйства в целом. Статистический учет ведется на предприятиях для получения первичных, сводных и обобщенных данных.

Статистика использует все три вида измерителей в зависимости от содержания изучаемых явлений.

Между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом существует тесная взаимосвязь. Они взаимно дополняют и развивают друг друга. Совокупность трех видов учета представляет единую систему хозяйственного учета.

Каждый из трех видов учета выполняет свою роль в контроле и управлении деятельностью хозяйственным органом, а совокупность их – обеспечивает всесторонний охват хозяйственной деятельности предприятия [7]

Правильное построение хозяйственного учета обеспечивается:

единством предмета – процесс расширенного воспроизводства;

единством цели – получение информации о хозяйственной деятельности, для обеспечения ее рационального осуществления;

единством методологического руководства – руководство хозяйственным учетом в целом в России осуществляется Государственным комитетом по статистике, а бухгалтерским учетом – Министерством финансов РФ.

## **1.2. Задачи бухгалтерского учета**

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи бухгалтерского учета (рис. 1.3) [9. С. 82–84].



Рис. 1.3. Основные задачи бухгалтерского учета

### 1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета

Принципы и правила ведения бухгалтерского учета можно классифицировать по следующим направлениям [9. С. 95–98] (табл. 1.1)

Таблица 1.1

#### Классификация принципов бухгалтерского учета

Принципы бухгалтерского учета		
Принципы-допущения	Принципы-требования	Принципы-правила
1. Непрерывность деятельности 2. Имущественная обособленность 3. Последовательность применения учетной политики 4. Учет по методу начисления	1. Полнота 2. Своевременность 3. Осмотрительность 4. Приоритет содержания над формой 5. Непротиворечивость 6. Рациональность	1. Денежный измеритель 2. Документальное оформление 3. Использование двойной записи 4. Балансовое обобщение 5. Инвентаризация 6. Обобщение отчетностью

Принцип **непрерывности деятельности** предполагает, что организация была зарегистрирована с целью осуществления производственного процесса, и при этом не допускается сокращение объемов производства и реализации. В обозримом будущем организация намерена отвечать по своим обязательствам.

Принцип **имущественной обособленности** говорит о том, что необходимо разделять собственность юридического лица – организации и собственность владельца этой организации. Все, что отражено в отчетности организации – это имущество и обязательства юридического лица.

Принцип **последовательности применения учетной политики** – предполагает, что выбранная методика учета в организации будет использоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость данных, представленных в бухгалтерской отчетности.

**Учет по методу начисления** – предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

В 1980 году Бюро разработки стандартов финансового учета выпустило положение о понятиях финансового учета № 2 «Качественные характеристики бухгалтерской информации», которое предназначено для изучения характеристик финансовой отчетности, делающей ее полезной для принятия экономических решений. Эти характеристики рассматриваются как иерархия качеств, которым должна соответствовать учетная информация. Качественные характеристики, предъявляемые к учетной информации нашли свое отражение в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и МСФО 1 – «Предоставление финансовой отчетности» в форме требований.

### **Принципы-требования:**

Принцип **полноты** означает, что бухгалтерский учет ведется непрерывно во времени, без каких либо пропусков отражения хозяйственной жизни организации. Бухгалтерскому учету подвергаются все операции, произошедшие в организации.

Если информация получена пользователем слишком поздно для того, чтобы оказать влияние на решение, она не может воздействовать на это решение. Следовательно, **своевременность** является важным аспектом уместности. То же относится и к ценности для прогноза, а так же ценности обратной связи, которая помогает подтвердить или откорректировать ранее принятое решение.

Принцип **осмотрительности** сводится к тому, что бухгалтер скорее выберет низшую оценку для активов и доходов и наивысшую для долговых обязательств и расходов.



Принцип **приоритета содержания над формой** ориентирован на отражение в бухгалтерском учете операций исходя из экономического содержания операции, а не исходя из правовой формы.

Принцип **непротиворечивости** предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Принцип **рациональности** – баланс между выгодами, извлекаемыми из бухгалтерской информации и затратами на ее получение.

#### 1.4. Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций [9. С. 83–85] (рис. 1.4).

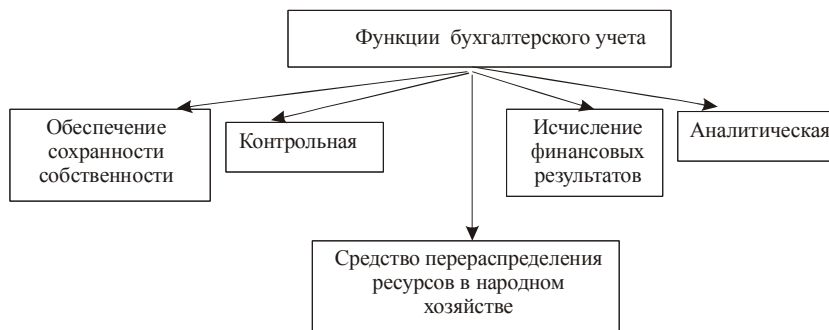


Рис. 1.4. Функции бухгалтерского учета

С точки зрения хронологической последовательности функции бухгалтерского учета можно систематизировать следующим образом:

**Обеспечение сохранности имущества** – функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передач информации.

**Контрольная функция** имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью собственности, наличием и движением иму-

щества предприятий и организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государственными и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляется три вида контроля – предварительный, текущий и последующий.

**Исчисление финансовых результатов.** В рыночной экономике самым главным мерилom эффективной работы организации является экономический результат. Наиболее общими характеристиками результативной финансово-хозяйственной деятельности организации являются общий объем продажи продукции, (работ, услуг) и прибыль.

Сегодня изменились приоритеты в процессах исчисления и распределения прибыли. Прибыль стала основным источником формирования собственного капитала компании, источником получения дохода собственников на вложенный капитал.

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

**Функция перераспределения средств в народном хозяйстве.** Для реализации этой функции необходимо соблюдения двух условий: открытость финансовой отчетности, развитый рынок ценных бумаг. Участники рынка ценных бумаг вкладывают свой капитал в наиболее эффективно работающие организации, и изымают финансовый капитал из низкоприбыльных или убыточных компаний.

## 1.5. Контрольные задания

### Задания 1.1

Предприятие химической промышленности выпускает три вида продукции одинакового назначения, но с разным содержанием полезного вещества (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Вид продукции	Выпуск, кг	Коэффициент пересчета полезного содержания вещества	Цена за 1 кг, руб.
А	1000	1	50
Б	1600	1.4	80
В	2100	2.2	120

**Задание:** Определить объем выпуска продукции в натуральных и стоимостных единицах

## ТЕСТЫ

### **1. Отличительная черта оперативного учета:**

1. Обязательное документирование операций;
2. Быстрота получения информации;
3. Использование особых приемов сбора и обработки информации;
4. Является непрерывным во времени.

### **2. Отличительная черта бухгалтерского учета:**

1. Отсутствие специальной службы;
2. Быстрота получения информации;
3. Использование специальных методов сбора информации;
4. Система текущего наблюдения за процессами, происходящими на предприятии.

### **3. В народном хозяйстве организующую роль выполняет учет:**

1. Оперативный;
2. Бухгалтерский;
3. Статистический;
4. Все в равной мере.

### **4. Для исчисления количества затраченного труда используется измеритель:**

1. Денежный;
2. Трудовой;
3. Натуральный;
4. Все в равной мере.

### **5. Измеритель, необходимый для получения информации об объектах учета в количественном выражении:**

1. Натуральный;
2. Трудовой;
3. Денежный;
4. Все в равной мере.

### **6. Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятий и его имущественном положении является задачей учета:**

1. Оперативного;
2. Бухгалтерского;
3. Статистического;
4. Всех в полной мере.

### **7. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, обеспечение финансовой устойчивости является задачей учета**

1. Оперативного;

2. Бухгалтерского;
3. Статистического;
4. Всех в полной мере.

**8. В системе управления бухгалтерский учет выполняет функцию**

1. Контрольную;
2. Планирования;
3. Регулирования;
4. Стимулирования.

**9. Какая из перечисленных функций не свойственна бухгалтерскому учету?**

1. Планирования;
2. Контроля;
3. Информационная;
4. Аналитическая.

**10. Особенностью бухгалтерского учета является отражение хозяйственных процессов**

1. Прерывно во времени;
2. Непрерывно во времени;
3. На 1-е число месяца;
4. На последнее число месяца.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	3	3	2	1	2	2	1	1	2

## Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения.
- 2.2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций.
- 2.3. Классификация хозяйственных средств.
- 2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы.
- 2.5. Контрольные задания.

### 2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука имеет предмет, объекты наблюдения и характерные для него специфические приемы и методы регистрации, сбора, обработки, накопления и передачи данных пользователям [9. С. 66–68].

**Предметом бухгалтерского учета** является финансово-хозяйственная деятельность организации в той ее части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, т.е. состояние и использование средств в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные операции как первичные элементы этого процесса. Предметом бухгалтерского учета является имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств; движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сфере снабжения, производства и реализации продукции; а также результат деятельности предприятия, выраженный в денежной оценке, т.е. средства предприятия, используемые им при осуществлении хозяйственной деятельности. Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 2.1.

#### Понятийный аппарат

**Активы организации** – это имущество, способное принести организации доход в будущем и которое образовалось в результате прошлых событий.

**Источники образования имущества** – это долговые обязательства перед юридическими и физическими лицами, которые выступают следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни. Источниками формирования ресурсов компании могут быть собственники и кредиторы. Отсюда источники образования имущества классифицируются на собственные и заемные источники.

**Фактами хозяйственной жизни (ФХЖ)** – хозяйственные операции, осуществляемые хозяйствующим субъектом с целью достижения определенной экономической цели.



Рис. 2.1. Предмет и объекты бухгалтерского учета

**Финансовый результат** – это прибыль или убыток компании, как результат соизмерения доходов и расходов.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, любого имущества) или погашения обязательств, приводящих к росту капитала организации.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбывания активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации.

Одновременно объекты учета представляют собой *хозяйственные средства*, используемые предприятием для осуществления хозяйственной деятельности.

Состав имущества предприятия достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевой спецификой и объемом хозяйственной деятельности предприятия. Объекты имущества фирмы имеют стоимостное выражение и называются хозяйственными средствами.

## 2.2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций

Хозяйственная деятельность вызывает постоянное движение хозяйственных средств, которые обслуживают непрерывное расширение воспроизводство материальных благ. Экономическая теория учит: общественное производство предполагает производство продукта, его распределение, обмен и потребление. Эти моменты, или фазы производства так или иначе проявляются в хозяйственной деятельности и являются объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

**Хозяйственный процесс** следует рассматривать как совокупность соответствующих элементов – факторов хозяйственной жизни (ФХЗ) [9. С. 176].

Хозяйственные процессы, совершаемые на предприятии – это:

- процесс заготовления средств производства;
- процесс производства продукции (работ, услуг);
- процесс продажи продукции, материальных ценностей, основных средств, нематериальных и других активов.

Эти процессы состоят из хозяйственных операций и протекают на предприятии одновременно.

Основная масса хозяйственных фактов оказывает влияние на финансовое положение предприятия. Такие ФХЖ именуются **хозяйственными операциями**.

**Хозяйственная операция** представляет собой элемент более общего хозяйственного процесса и сохраняет все основные особенности этого процесса. Она является целенаправленным действием, позволяющим получить определенный результат на данном участке хозяйственной деятельности. К хозяйственным операциям относятся: поступление сырья от поставщиков, начисление заработной платы рабочим и служащим, передача полуфабрикатов для дальнейшей обработки из цеха в цех, получение наличных денег в банке, оплата по счетам поставщиков за ранее полученные материалы, отгрузка готовой продукции покупателям и т.д. Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского учета только тогда, когда под их влиянием происходит изменение хозяйственных средств или их источников [7].

Таким образом, хозяйственная операция – это процесс, результатом которого является изменение в составе имущества и его источников.

Каждая хозяйственная операция – это микропроцесс, совершаемый во времени и в пространстве, который имеет четко определенные начало и конец, место выполнения. Для осуществления хозяйственной операции затрачивается труд и энергия, привлекаются материальные, денежные, трудовые ресурсы, технические средства. Объектом бухгалтерского учета выступает завершенная хозяйственная операция. В нем отражается сам факт совершения операции и ее результат.

Весь оборот хозяйственных средств, осуществляемый через хозяйственные процессы, отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций и других хозяйственных фактов.

В практической работе бухгалтер решает три вопроса:

- 1) когда произошла хозяйственная операция;
- 2) каково стоимостное выражение хозяйственной операции;
- 3) каким образом классифицировать хозяйственную операцию в номенклатуре плана счетов, выбранного для хозяйственной единицы.

### 2.3. Классификация хозяйственных средств

Состав хозяйственных средств достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевыми особенностями, объектом хозяйственной деятельности предприятия.

Объекты имущества предприятия имеют стоимостное выражение и называются **хозяйственными средствами** [9. С. 121].



Рис. 2.2. Классификация хозяйственных средств по функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования



Хозяйственные средства (имущество) любого предприятия в целях их правильного отражения в бухгалтерском учете группируются по двум признакам: по их функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования и целевому назначению (рис. 2.2).

**По функциональной роли в процессе производства подразделяют на следующие группы: Долгосрочные и краткосрочные активы.**

**Долгосрочные (Внеоборотные активы)** являются средствами длительного пользования, они могут быть полностью использованы в течение нескольких отчетных периодов, участвуют в нескольких кругооборотах капитала, их стоимость переносится на готовый продукт по частям. К ним относятся (табл. 2.1) [9. С. 135]:

*Нематериальные активы (НМА)* – это средства, не имеющие видимой материальной формы, но способные приносить их владельцу как непосредственный доход, так и обеспечивать необходимые условия его извлечения.

К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственном кругообороте капитала относятся права, возникающие:

- \* из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;

- \* из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки, торговые марки, «ноу-хау»;

- \* права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы при создании предприятия.

Стоимость нематериальных активов, так же как стоимость основных средств, погашается равномерно, путем ежемесячной амортизации их стоимости исходя из установленного самим предприятием срока их полезного использования. Если срок полезного использования нематериальных активов установить невозможно, то нормы переноса их стоимости устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

*Основные средства* – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России к основным средствам относятся: предметы, служащие более года независимо от их стоимости.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, инструменты и т.д.

Таблица 2.1

### Классификация долгосрочных активов

Внеоборотные (долгосрочные активы)					
Нематериальные активы		Основные средства		Капитальные вложения в собственную организацию	Финансовые вложения в другие организации
<b>Неидентифицируемые:</b> – деловая репутация организации	<b>Идентифицируемые:</b> – расходы на создание организации; – права на результаты интеллектуальной деятельности	– здания; – сооружения; – передаточные устройства; – машины и оборудование; – транспортные средства – инструменты; – производственно-хозяйственный инвентарь и принадлежности; – рабочий и продуктивный скот; – многолетние насаждения	– земельные участки; – природные ресурсы	– в неустановленное оборудование; – в незавершенное строительство	– вложение в уставный капитал; – затраты на приобретение акций и облигаций; – займы выданные; – доходные вложения в материальные ценности

Особенность основных средств состоит в том, что они участвуют не в одном, а в нескольких кругооборотах капитала, в процессе эксплуатации они постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на готовый продукт по частям. Таким образом, стоимость основных средств погашается постепенно: доля их стоимости, подлежащая ежемесячному включению в сумму расходов предприятия, определяется из нормативных сроков их полезного использования. Процесс трансформации стоимости основных средств в затраты предприятия в течение нормативного срока их использования называется *амортизацией*.

Основные средства эксплуатируются в сфере производства, в сфере обращения и во внепроизводственной сфере, создавая благоприятные условия для воспроизводства рабочей силы.

*Капитальные вложения в собственную организацию* – затраты на строительно-монтажные работ, приобретение отдельных объектов основных средств. При этом оборудование не установлено и не учувствует

в производственном процессе, строительство незавершенно и не принято комиссией к эксплуатации.

*Долгосрочные финансовые вложения* преследуют цель достижения финансового контроля над организацией, в которую вкладываются инвестиции, или обеспечения стабильности доходов в течении длительного времени (нескольких лет).

**Оборотные (краткосрочные, текущие) активы** отличаются от средств длительного пользования (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 кругообороте капитала, их стоимость сразу переносится на готовый продукт и полностью списывается на затраты предприятия

Оборотные активы с точки зрения экономической теории классифицируются следующим образом: Предметы труда, продукт труда, средства в расчетах, денежные средства и финансовые вложения.

Оборотные активы находящиеся в организации должны пройти полный производственный цикл и трансформироваться в деньги в течении одного производственного цикла, но не более 12 месяцев.

Оборотные активы имеют следующую классификации (табл. 2.2):

*Предметы труда* – часть средств производства, на которую воздействует человек в процессе труда при помощи средств труда. Предметы труда однократно участвуют в процессе производства и целиком переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. К ним относятся: сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, запасные части, тара.

Под *сырьем* понимают продукцию сельского хозяйства и добывающих отраслей промышленности, а под материалами – продукцию обрабатывающих отраслей.

Материалы по их роли в процессе изготовления продукции делятся на две группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу продукта, вспомогательные материалы используются для выполнения определенных функций.

Топливо по своей роли в процессе производства относится к *вспомогательным материалам*, но, поскольку оно занимает большой удельный вес в себестоимости продукции и выполняет особые функции в процессе производства, в бухгалтерском учете его выделяют в отдельную группу.

*Полуфабрикаты* – предметы труда, которые прошли обработку в одном или нескольких подразделениях организации, но подлежат дальнейшей обработке в данной организации или вне ее.

К *незавершенному производству* относят предметы труда, находящиеся на обработке в подразделениях на рабочих местах.

Таблица 2.2

## Классификация оборотных активов

Оборотные (краткосрочные, текущие) активы								
Предметы труда		Продукты труда			Расходы будущих периодов	Средства в расчетах	Высоколиквидные финансовые вложения	Денежные средства
Производственные запасы	Незавершенное производство	Готовая продукция	Товары для перепродажи	Товары отгруженные	– затраты на освоение новых предприятий, установок и агрегатов; – затраты на подготовку и переподготовку персонала	Дебиторская задолженность		
– сырье и основные материалы; – покупные полуфабрикаты; – вспомогательные материалы – тара; – топливо; – хозяйственный инвентарь			– на складе; – в заготовлении			– счета к получению; – векселя полученные; – авансы выданные		

К *продуктам труда* относятся готовая продукция на складе организации, предназначенная для реализации, и товары отгруженные. Товары отгруженные находятся в собственности организации до тех пор, пока к покупателю не перейдет право собственности на них.

*Под средствами в расчетах* понимают долги других юридических или физических лиц данной организации. Такая задолженность называется **дебиторской, а сами должники – дебиторами**. Дебиторская задолженность возникает в результате действующих форм расчетов за продукцию, работы и услуги в том случае, если их передача покупателю и платежи за них не совпадают во времени. Дебиторами могут быть и работники организации, таких должников называют **подотчетными лицами**.

*Финансовые вложения* – это вложения (инвестиции) в другие предприятия: денежные средства на депозитных счетах банков; приобретенные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты и др.) других предприятий сроком до одного года и прочие виды размещения свободных денежных средств с целью извлечения дохода в виде процентов, дивидендов или разницы в стоимости ценных бумаг при их перепродаже.

*Расходы будущих периодов* представляют собой определенные текущие активы неосязаемого характера, полезность которых закончится в обозримом будущем (отдельные затраты, связанные с освоением производства и подготовки кадров).

Условным объектом бухгалтерского учета являются **отвлеченные средства**. Этот объект учета определяет величину хозяйственных средств, изъятых по тем или иным причинам из хозяйственного оборота. Они не принимают участия в хозяйственной деятельности, но по тем или иным соображениям информационного или контрольного характера отражаются в системе бухгалтерского учета. К ним относятся платежи в бюджет и другим организациям за счет прибыли, использование прибыли на образование фондов, другие направления текущего использования прибыли, а также убыток предприятия как окончательный финансовый результат.

**По источникам формирования и целевому назначению** хозяйственные средства предприятия подразделяют на две группы: источники собственных средств (собственный капитал); источники заемных средств (обязательства) (табл. 2.3) [9. С. 125].

Источниками **собственного капитала** предприятия классифицируются на: авансированный капитал, добавочный и реинвестированный.

*Капитал, инвестированный собственниками* – это суммарная величина вложенных взносов владельцев, используемых в интересах хозяйственной деятельности. Основным представителем авансированного (инвестированного) капитала является уставный капитал.

*Уставный капитал* представляет собой первоначальный собственный капитал предприятия, который формируется в соответствии с учредительными документами в момент регистрации предприятия за счет

средств учредителей в виде их вкладов (в денежном измерении). Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы предприятия и формы собственности.

Таблица 2.3

**Источники формирования собственного капитала**

Собственный капитала		
Авансированный капитал	Добавочный	Реинвестированный
<ul style="list-style-type: none"> <li>– складочный капитал;</li> <li>– уставный капитал;</li> <li>– уставный (паевой) фонд;</li> <li>– уставный фонд</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прирост стоимости имущества по переоценке;</li> <li>– эмиссионный доход;</li> <li>– положительные курсовые разницы.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– резервный капитал;</li> <li>– капитализированная нераспределенная прибыль</li> </ul>

*Добавочный капитал* формируется в результате переоценки внеоборотных активов как сумма прироста их стоимости. В акционерных обществах в добавочный капитал зачисляются суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость. К добавочному капиталу относятся так же курсовые разницы в случаях погашения задолженности по взносам в уставный капитал, вложенный в иностранной валюте.

*Реинвестированный капитал* собственника формируется за счет прибыли, полученной по результатам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Реинвестированный капитал представлен нераспределенной прибылью и резервным капиталом.

*Резервный капитал* создается в соответствии с законодательством и учредительными документами за счет отчислений от прибыли и предназначен для покрытия возможных убытков предприятия при отсутствии иных источников возмещения.

*Прибыль* представляет собой разность между доходами и расходами предприятия и отражает собственный капитал предприятия, сформированный в результате текущей эффективной деятельности.

Часть прибыли перечисляется в бюджет в виде налога на прибыль, часть используется на выплату дивидендов инвесторам-собственникам, образование специальных фондов накопления, потребления и резервов, а часть может оставаться нераспределенной.

**Заемные источники** (обязательства) являются внешними источниками формирования ресурсов предприятия. Обязательства могут быть краткосрочными и долгосрочными (табл. 2.4) [9. С. 127].

Таблица 2.4

## Классификация долговых обязательств

Долговые обязательства организации				
Долгосрочные	Краткосрочные			Условные обязательства, учитываемые в особом порядке
	Заемные средства	Кредиторская задолженность Начисленные	Прочие обязательства	
Заемные средства: – кредиты банков; – займы по облигациям; – займы по закладным; прочие долгосрочные пассивы	Кредиты банков: – банковский; – овердрафт Займы по облигациям займы по закладным	– по текущей погашаемой части долгосрочных обязательств; – по счетам поставщиков и подрядчиков к оплате; – авансы полученные; – по фиксированным удержаниям из заработной платы; – по депонированной заработной плате; – по оплате труда; – по пенсионным и социальным обязательствам; – по процентам к оплате; Задолженность бюджету: – по налогу на доходы физических лиц; – по налогу на прибыль; – по налогу на имущество; – по налогу на добавленную стоимость; – по вознаграждениям учредителей	Резервы предстоящих расходов и платежей: – на оплату отпусков; – по гарантийным обязательствам; – по ремонтному фонду. По отсроченным доходам (будущих периодов) По неиспользованному по назначению целевому финансированию; Задолженность перед дочерними организациями	Судебные издержки Спорные суммы налогов Гарантийные обязательства, когда предприятие выступает гарантом третьего лица при получении им кредита

Под *долгосрочными обязательствами* понимают кредиты и займы, срок погашения которых более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

К займам относятся суммы выпущенных и проданных организацией облигаций трудового коллектива.

Кредиты банка – сумма полученных от банка средств. Долгосрочные (сроком более года) кредиты используются на финансирование капитальных вложений в основные средства и технологии.

К *краткосрочным обязательствам* относятся: краткосрочные кредиты и займы, кредиторскую задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов.

*Краткосрочные кредиты и займы* – обязательства перед банками и другими организациями, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты. *Кредиторская задолженность* – долги организации перед поставщиками за товары и услуги, по выданным векселям, по авансам полученным. К этой же группе относится задолженность работникам по начисленной но не выплаченной заработной плате, возникающей в связи с тем, что момент начисления и выплаты заработной платы не совпадают во времени. Таков же механизм образования задолженности перед органами социального страхования и обеспечения, перед бюджетом по налогам.

*Доходы будущих периодов* – средства, полученные авансом, погашение задолженности по которым ожидается в виде отпуска (отгрузки) покупателям готовой продукции или товаров (выполнения работ, оказания услуг) в течение следующих смежных отчетных периодах (получение аванса за объект, который будет возводиться несколько отчетных периодов).

*Резервы предстоящих расходов* создаются организацией с целью равномерного включения в расходы отчетного периода затрат на оплату отпусков работников, ремонт основных средств. До момента использования они рассматриваются в качестве привлеченных средств.

## 2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Для учета кругооборота капитала применяются различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой **метод 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, отчетность.

**Бухгалтерский баланс** является способом обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия (по видам, размещению и



источникам образования) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию о финансовом положении предприятия.

**Бухгалтерский счет** – это специальный прием, который позволяет осуществлять группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств или их источников, или хозяйственный процесс. Например: для учета наличности открывается специальный счет «Касса», для учета материальных ценностей – счет «Материалы», для учета товарных ценностей – счет «Товары» и т.д.

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 как минимум дважды: по дебету одного и по кредиту другого счета в одной и той же сумме. Например, из кассы предприятия наличные деньги в сумме 500 руб. сданы на расчетный счет в банке. Для учета движения наличности должен быть открыт счет «Касса», а для учета средств, хранящихся в банке, – «Расчетный счет». Хозяйственную операцию необходимо зарегистрировать по дебету счета «Расчетный счет» и кредиту счета «Касса» в сумме 500 руб., т.е. общая сумма по дебету должна уравновешивать общую сумму по кредиту.

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

**Инвентаризация** – проверка фактического наличия имущества и финансовых обязательств предприятия и сопоставление полученных данных с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявления расхождений. Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также путем сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (естественная убыль товаров, ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и пр.).

**Оценка** – это способ выражения имущества предприятия в денежном измерителе путем суммирования фактически произведенных расходов по его приобретению и созданию.

Имущество предприятия оценивается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности в валюте Российской Федерации – в рублях.

Основные средства предприятия отражаются в бухгалтерском учете по полной первоначальной или восстановленной стоимости, а в отчетности – по остаточной стоимости; сырье, материалы – по фактической себестоимости; готовая продукция – по фактической или нормативной (плановой) себестоимости; товары на предприятиях торговли, снабжения и сбыта отражаются по розничным (продажным) или покупным ценам.

**Калькуляция** представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и представляет собой совокупность показателей учета за определенный период. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал, год). Она включает бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и их использовании, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета [7].

## 2.5. Контрольные задания

Произвести группировку экономических ресурсов завода «Звезда» по видам и размещению и источникам образования по состоянию на 1 апреля 200\_\_ г.

**Данные для выполнения упражнения:**

По состоянию на 01 апреля 200\_\_г. завод «Звезда» имеет следующие экономические ресурсы.

Таблица 2.5

**Экономические ресурсы Мебельной фабрики на 01 августа 20\_\_ г.**

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
1	2	3
1	Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	35
2	Электрооборудование	215
3	Задолженность персоналу по оплате труда	3 150
4	Здание цеха	15 400

Продолжение табл. 2.5

1	2	3
5	Задолженность инженера Ткачева П.С. по подотчетной сумме	88
6	Фрезерные станки	2 250
7	Масло машинное	10
8	Акции научно-технического центра «Гермес»	1 600
9	Задолженность фирме «Бриз» за работы по установке сигнализации	45
10	Столы письменные (срок службы менее 1 года)	50
11	Строящееся здание цеха	1 430
12	Краска	13
13	Уставный капитал	17 100
14	Вексель, полученный в обеспечение задолженности сроком на 6 месяцев	5
15	Наличные деньги в кассе предприятия	15
16	Задолженность по отчислениям во внебюджетные фонды	1 212
17	Легковые автомобили	2 000
18	Кредит банка на капитальное строительство цеха сроком на 7 лет	4 000
19	Денежные средства на расчетном счете	670
20	Технология изготовления продукции	94
21	Задолженность заводу «Металлист» за материалы	24
22	Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость	18
23	Добавочный капитал	51
24	Убыток отчетного года	300
25	Резервный капитал	60
26	Сверла	25
27	Пресс	206
28	Печи плавильные в литейном цехе	1 324

Окончание табл. 2.5

1	2	3
29	Спецодежда	60
30	Задолженность инструментального завода за станки	240
31	Задолженность поставщикам за запасные части	58
32	Арендная плата за токарное оборудование, внесенная за 2 квартал 200__ г.	46
33	Незавершенное производство	2000
34	Готовая продукция	4532
35	Краткосрочный кредит банка	6670
36	Задолженность топливной компании за полученный мазут	170
37	Резерв на оплату отпусков	200
38	Вексель выданный в обеспечение задолженности ООО «Исток»	950
38	Оборудование и инвентарь медсанчасти завода (срок службы менее одного года)	880
39	Задолженность АО «Ритм» за отгруженную в их адрес продукцию	300

Результаты группировки оформить в таблицу следующей формы.

Таблица 2.6

**Группировка экономических ресурсов завода «Звезда»  
по состоянию на 01 апреля 200\_\_ г.**

Хозяйственные средства по составу и размещению	Сумма (тыс. руб.)	Хозяйственные средства по источникам формирования	Сумма (тыс. руб.)
Внеоборотные активы:		Собственный капитал:	
Оборотные активы:		Обязательства:	
Отвлеченные средства:			
<b>Всего</b>	<b>33 748</b>	<b>Всего</b>	<b>33 748</b>

## ТЕСТЫ

### 1. Предметом бухгалтерского учета является:

- 1) процессы, происходящие в регионе;
- 2) производственно-хозяйственная деятельность организации;
- 3) отношения в трудовых коллективах;
- 4) расчетные взаимоотношения организации.

### 2. Метод бухгалтерского учета это:

- 1) балансовое обобщение;
- 2) стоимостное измерение;
- 3) система двойной записи;
- 4) совокупность способов и приемов, которые в системе образуют основу организации бухгалтерского учета.

### 3. К незавершенному производству относится:

- 1) продукция, не прошедшая всех стадий технологической обработки;
- 2) сырье, материалы, находящиеся на складах;
- 3) полуфабрикаты собственного производства;
- 4) покупные полуфабрикаты.

### 4. К группе предметы труда относятся:

- 1) готовая продукция;
- 2) топливо;
- 3) наличные денежные средства в кассе предприятия;
- 4) дебиторская задолженность.

**5. Организация располагает экономическими ресурсами на сумму 2 000 руб. Обязательства организации составляют 900 руб. Какова величина собственного капитала организации?**

- 1) 2 900 руб.
- 2) 1 100 руб.
- 3) 2 000 руб.
- 4) правильного ответа нет. Ваш вариант \_\_\_\_\_ руб.

**6. Экономические ресурсы организации в бухгалтерском учете обобщаются:**

- 1) только по функциональной роли;
- 2) только по источникам образования;
- 3) как сумма средств, выделенная учредителями;
- 4) с одной стороны по функциональной роли в производственном процессе, с другой стороны по источникам формирования.

**7. Внеоборотные активы организации составляют 6 000 руб., основные средства 2 200 руб., нематериальные активы 800 руб.**

**капитальных вложений нет. Какова величина долгосрочных финансовых вложений?**

- 1) 3 000 руб.
- 2) 5 200 руб.
- 3) 1 000 руб.
- 4) 3 800 руб.

**8. К какой группе имущества организации относится программа комплексной автоматизации бухгалтерского учета “БЭСТ”?**

- 1) основные средства;
- 2) средства в расчетах;
- 3) долгосрочные финансовые вложения;
- 4) нематериальные активы.

**9. Обязательства организации составляют 2 000 руб. Кредиторская задолженность, включая обязательства по расчетам составляет 700 руб., прочие займы 250 руб. Какова сумма задолженности организации по банковским кредитам?**

- 1) 2 950 руб.;
- 2) 1 050 руб.;
- 3) 950 руб.;
- 4) 2 000 руб.

**10. Сумма средств, которыми наделяется организация от учредителей в момент государственной регистрации:**

- 1) вне оборотные активы;
- 2) уставный капитал;
- 3) собственный капитал;
- 4) обязательства.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	4	1	2	2	4	1	4	2	2

## Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание.

3.2. Виды бухгалтерских балансов.

3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

3.4. Контрольные задания.

### 3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание

**Бухгалтерский баланс** – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации по состоянию на определенную (отчетную) дату в денежном выражении, представляющая данные о хозяйственных средствах (активах) и их источниках (пассивах) [10].

Термин «баланс» французского происхождения: буквально «balanc» переводится как весы, т.е. равновесие. В бухгалтерском учете способ балансового обобщения используется для группировки информации об объектах учета в стоимостном выражении. Внешне бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая состоит из двух частей: одна называется активом, другая пассивом.

**Активы** – экономические ресурсы, которыми предприятие владеет и от которых ожидает получить выгоду в будущем, используя их в своей деятельности.

Активы предприятия включают: здания, оборудование, запасы товаров, транспортные средства, причитающиеся фирме выплаты (задолженность клиентов или счета дебиторов), счета в банке, наличные деньги.

Активы должны отвечать двум требованиям:

1. Народиться во владении предприятия.
2. Иметь денежную оценку.

Активы можно подразделить на две большие группы: внеоборотные активы и оборотные активы.

*Внеоборотные* активы находятся на предприятии более одного производственного цикла или более года: основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения.

*Оборотные* активы служат на предприятии в течении одного года или одного производственного цикла: производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, дебиторская задолженность, денежные средства, финансовые вложения.

**Пассив** бухгалтерского баланса включает в себя обязательства и капитал.

**Обязательства**, как и долги, – это требование, признаваемое законодательно. То есть, закон дает предприятию-кредитору право требовать возмещение долгов, и в соответствии с законом предприятие-кредитор мо-

жет принудить предприятие-должника продать свои активы для погашения долга. В этом случае кредиторы имеют преимущественное право вернуть свои деньги полностью, прежде чем что-то получит владелец предприятия-должника, даже если тому придется продать все свои активы.

*Капитал* – это собственность, вкладываемая в дело. Этот вклад может быть в виде денег, оборудования и т.д. Капитал часто называют собственным капиталом; он включает в себя уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, прибыль.

Актив и пассив отражают одни и те же средства предприятия, но с двух разных точек зрения. **В активе** баланса сгруппированы **хозяйственные средства** по функциональной роли в процессе производства; **в пассиве** – **источники** образования хозяйственных средств по их составу, целевому назначению и размещению.

Структура баланса основывается на основном балансовом уравнении:

$$\text{АКТИВ} = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} + \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА},$$

С 30-х годов в российском бухгалтерском учете существует трактовка понятия «пассив», согласно которой «ПАССИВ» это –

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ + ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, и как следствие

$$\text{АКТИВ} = \text{ПАССИВ}$$

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статьи сгруппированы в разделы.

Актив	Код строки	На начало года	На конец года	Пассив	Код строки	На начало года	На конец года
I. Внеоборотные активы II. Оборотные активы				III. Капитал и резервы IV. Долгосрочные обязательства V. Краткосрочные обязательства			
<b>Баланс</b>				<b>Баланс</b>			





*Статья* баланса представляет собой отдельное наименование объектов имущества (хозяйственных средств) или его источников (обязательств и капитала). Статьи, размещенные в активе, называются *активными*, а в пассиве – *пассивными*. Конечные итоги актива и пассива баланса называются *валютой* баланса.

В рыночных условиях бухгалтерский баланс является основным источником информации для обширного круга пользователей. Из баланса они узнают, чем собственник владеет, сумеет ли предприятие выполнить на себя взятые обязательства перед третьими лицами или ему угрожает финансовое затруднение. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями, а так же органами государственного управления [7]

### **3.2. Виды бухгалтерских балансов**

Существует множество видов бухгалтерских балансов. В зависимости от цели их составления балансы классифицируют по следующим признакам: времени составления, источникам составления, формам собственности, объектам отражения, способам очистки [8].

**1. По времени составления** бухгалтерские балансы могут быть: вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

*1.1. Вступительный баланс* составляют на момент возникновения предприятия. В нем отражают капитал, с которого предприятие начинает свою деятельность.

*1.2. Текущие балансы* составляют периодически в течение всего времени существования предприятия. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный – на конец отчетного года. В свою очередь заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года и отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса; во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны.

*1.3. Ликвидационный баланс* формируют при ликвидации предприятия. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они

также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации).

*1.4. Разделительные балансы* составляют в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких или передачи одной либо нескольких структурных единиц данного предприятия другому предприятию. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

*1.5. Объединительный баланс* формируют при объединении (слиянии) нескольких предприятий в одно или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию.

**2. По источникам составления** балансы подразделяют на инвентарные, книжные и генеральные.

*2.1. Инвентарные балансы* составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант и требуются при возникновении нового предприятия на существовавшей ранее имущественной основе или при изменении хозяйством своей формы (например, превращении его из государственного в акционерное).

*2.2. Книжный баланс* составляют только на основании данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки их путем инвентаризации.

*2.3. Генеральный баланс* составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств и финансовых обязательств, и тем самым повышается реальность баланса.

**3. По объему информации** балансы подразделяются на единичные, сводные и консолидированные.

*3.1 Единичный баланс* отражает деятельность только одного предприятия и составляется на основании данных текущего учета.

*3.2. Сводные балансы* получают путем механического сложения сумм по соответствующим статьям единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных предприятий, а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех предприятий в целом.

**4. По характеру деятельности** состояются балансы основной и не основной деятельности.

*4.1. Основной* называется деятельность, соответствующая профилю предприятия, его уставу (для промышленных предприятий основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных предприятий – выполнение строительномонтажных работ; для торговых предприятий – покупка и продажа товаров и т.п.); все прочие виды деятельности предприятий – *не основные*

(подсобные, сельские, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т.д.).

4.2. Подразделения предприятий, занимающиеся не основной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются в балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся не основной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

**5. По формам собственности** различают балансы *государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных предприятий, а также общественных организаций.*

**6. По объекту отражения** балансы делятся на самостоятельные и отдельные.

6.1. *Самостоятельный баланс* имеют только предприятия, являющиеся юридическими лицами.

6.2. *Отдельный баланс* составляют структурные подразделения предприятия (филиалы, цехи, автотранспортные и жилищно-коммунальные хозяйства).

**7. По способу очистки** может быть баланс-брутто и баланс-нетто.

7.1. *Баланс-брутто* – это баланс, валюта которого включает в себя регулирующие статьи. *Регулирующими* называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сумма регулирующей статьи «Износ основных средств».

7.2. *Баланс-нетто* – это баланс, валюта которого не включает регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». Баланс-нетто позволяет упростить систему балансовых показателей, получить реальную оценку хозяйственных средств предприятия.

### **3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций**

Бухгалтерский учет на любом предприятии, начинающем свою деятельность, имеет исходную точку. Такой исходной точкой является составление вступительного баланса, который отражает начало деятельности предприятия как обособленного хозяйствующего объекта.

Вступительный баланс отражает капитал предприятия на момент его создания. С началом хозяйственной деятельности капитал предприятия изменяется каждый день. Эти изменения происходят под влиянием хозяйственных операций.

Теоретически после каждой операции показатели актива и пассива баланса претерпевают изменения. Однако на практике невозможно после каждой операции составить баланс. Поэтому он составляется на определенную дату (один раз в месяц, квартал).

Несмотря на многообразие хозяйственных операций, в зависимости от их влияния на изменения статей баланса их можно объединить в четыре группы (типа).

**Первый тип** хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяется состав хозяйственных средств (имущества). Валюта баланса не изменяется:  $A + x - x = П$  (это изменение активное).

*Например:* Зачислены на расчетный счет денежные средства 4 тыс. руб. от покупателя в погашении дебиторской задолженности (табл. 3.1).

Данная операция затрагивает две статьи баланса «Расчетный счет», а также «Покупатели и заказчики», которые характеризуют размещение средств и находятся во II разделе актива баланса.

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Расчетный счет» средства увеличились на 4 тыс. руб., по статье «Покупатели и заказчики» средства уменьшились на 4 тыс. руб., т.е. произошло перемещение средств внутри актива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

**Второй тип хозяйственных операций** вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяются источники хозяйственных средств. Валюта баланса не изменяется:  $A = П + x - x$  (это изменение пассивное).

*Например:* Произведены удержания налога на доходы физических лиц из заработной платы работников организации в сумме 1 тыс. руб. (2).

Данная хозяйственная операция затрагивает статьи «Задолженность перед персоналом организации» и «Задолженность перед бюджетом», характеризующие источники формирования имущества. Эти статьи находятся в V разделе пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Задолженность перед персоналом» сумма уменьшилась на 1 тыс. руб., а по статье «Задолженность перед бюджетом» – увеличилась на ту же сумму, т.е. произойдет перемещение средств внутри пассива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

**Операции третьего типа** вызывает изменения в активе и в пассиве баланса одновременно на одну и ту же сумму, т.е. происходит увеличение статьи имущества в активе баланса и соответствующая статья в пассиве. Валюта баланса также увеличивается:  $A + x = П + x$  (это активно-пассивное изменение в сторону увеличения).

*Например:* поступили материалы от поставщика на склад организации на сумму 3 тыс. руб. (расчет за материалы не произведен) (3).

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Материалы», которая находится во II разделе актива баланса «Оборотные средства», и «Поставщики и подрядчики», данная статья показывается в V разделе пассива баланса, и отражает задолженность предприятия перед поставщиками.

Выполнение данной операции вызывает увеличение статьи «Материалы» на 3 тыс. руб. и одновременно увеличение задолженности перед поставщиками по поставленным материалам на 3 тыс. руб. Валюта баланса в активе и в пассиве увеличились на 3 тыс. руб.

**Операции четвертого тип** вызывают изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения, т.е. уменьшается одна статья актива баланса и соответствующая статья пассива. Валюта баланса также уменьшается на сумму хозяйственной операции:  $A - x = A - x$  (активно-пассивное изменение в сторону уменьшения).

*Например:* выдана из кассы заработная плата работникам организации 1,5 тыс. руб. (4).

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Касса» – эта статья находится во II разделе актива баланса «Оборотные средства» и «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» – эта статья находится в V разделе пассива баланса «Краткосрочные пассивы».

Выполнение данной хозяйственной операции означает, что по статье «Касса» сумма уменьшилась на 1,5 тыс. руб., одновременно уменьшилась и задолженность предприятия перед работниками предприятия по заработной плате, т.е. произошло уменьшение на 1,5 тыс. руб. по активу и пассиву баланса.

Вид хозяйственной операции	Актив		Пассив	
	Увелич	Умен	Увелич	Умен
Активное изменение (I)	+	-		
Пассивное изменение (II)			+	-
Активно-пассивное в сторону увеличения (III)	+		+	
Активно-пассивное в сторону уменьшения (IV)		-		-

Таблица 3.1

## Бухгалтерский баланс предприятия на 1. 04. 200\_г.

Статьи актива	Σ в тыс.руб. на 1.01.200_г.	Измене- ние (+; -)	Σ в тыс.руб. на 1.04. 200_г.	Статьи пассива	Σ в тыс.руб. на 1.01.200_г.	Измене- ние (+; -)	Σ в тыс.руб. на 1.04. 200г.
1. Основные сред- ства	100,0		100,0	1. Уставный ка- питал	134,0		134,0
2. Незавершенное строительство	20,0		20,0	2. Прибыль	20,0		20,0
3. Производствен- ные запасы (мате- риалы, топливо, п/фабрикаты)	30,0	+ 3,0 (3)	33,0	3. Задолженность по оплате труда	6,5	-1,0 (2) - 1,5 (4)	4,0
4. Касса	2,5	- 1,5 (4)	1,0	4. Задолженность по ссудам банка	2,4		2,4
5. Расчетный счет	14	+4,0 (1)	18	5. Задолженность поставщикам	6,0	+3,0 (3)	9,0
6. Задолженность покупателей	4,4	-4,0 (1)	0,4	6. Задолженность перед бюджетом	2,0	+ 1,0 (2)	3,0
ИТОГО	170,9	+1,5	172,4	ИТОГО	170,9	+1,5	172,4

### 3.4. Контрольные задания

1. Составить бухгалтерский баланс на 1.11.200\_ г. с учетом хозяйственных операций, произошедших за месяц.

Баланс предприятия на начало и конец отчетного периода дан в табл. 3.3. Перечень хозяйственных операций в табл. 3.2.

Таблица 3.2

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма, т.р.
1	Отгружена готовая продукция покупателям	1200
2	Перечислено с расчетного счета в оплату счетов поставщиков	800
3	Часть прибыли предприятия направлена на увеличение уст. капитала	500
4	Выпущена из производства готовая продукция	800
5	Отпущены в производство материалы на изготовление продукции	700
6	Отпущено в производство топливо	500
7	Удержаны налоги из заработной платы работников предприятия	450
8	Поступили от поставщиков материалы	480
9	Зачислена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	1000
10	Поступили в кассу деньги для выплаты заработной платы	650
11	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	650
12	Произведены платежи налогов в бюджет	600
13	Перечислено органам соцстраха	850
14	Получен краткосрочный кредит банка	1000
15	Приобретены нематериальные активы у частного лица	700
16	Выданы деньги в подотчет	700

Для решения задачи сначала определите тип изменений в балансе, произошедшие под влиянием хозяйственных операций, раздел, в котором произошли эти изменения, и составьте баланс.

Таблица 3.3

Статьи актива баланса	Сумма в т.р. на 1.10.200_	Изменение(+,-)	Сумма в т.р. на 1.11.200_	Статьи пассива баланса	Сумма т.р. на 1. 10. 2000_	Изменение (+,-)	Сумма в т.р. на 1.11.200 г
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Внеоборотные активы</b>				<b>III. Капитал и резервы</b>			
Нематериальные активы, в т.ч.:	800			Уставный капитал	8 480		
– патенты, лицензии	800			Резервный капитал	900		
Основные средства, в т.ч.:	1500			Доб. капитал	1 500		
– земельные участки	200			Нераспределенная прибыль отчетного года	2 000		
– машины, оборудование	1300						
<b>Итого</b>	<b>2300</b>	<b>+700</b>	<b>3000</b>	<b>Итого</b>	<b>12 880</b>	<b>-</b>	



Продолжение табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>II. Оборотные средства</b>				<b>IV. Долгосрочные пассивы</b>			
Запасы, в т.ч.	<b>7200</b>			Заемные средства банков			
– сырье,	2200			– долгосрочные кредиты	2 100		
– топливо	800						
– энергия	500						
– незавершенное производство	1200						
– готовая продукция	2500						
Дебиторская задолженность, в т.ч.	<b>1500</b>						
– покупатели и заказчики	1400						
– расч. с подотч. лицами	100						
Денежные средства, в т.ч.:	<b>9500</b>						
– касса	2000						
– расчетный счет	7500						
<b>Итого II раздел</b>	<b>18 200</b>			<b>Итого</b>	<b>2 100</b>		

Окончание табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
				<b>Краткосрочные пассивы</b>			
				Заемные средства, в т.ч.: краткосрочные кредиты	1000		
				Кредиторская задолженность, в т.ч. поставщикам и подрядчикам	4520		
				– по оплате труда	800		
				– по социальному страхованию и обеспечению	2000		
				– бюджету	900		
				<b>Итого V</b>	<b>5 520</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>20 500</b>			<b>БАЛАНС</b>	<b>20 500</b>		

## ТЕСТЫ

**1. В каком разделе баланса отражаются непокрытые убытки прошлых лет;**

- 1) раздел I актива баланса;
- 2) раздел IV пассива баланса;
- 3) раздел II актива баланса;
- 4) раздел III пассива баланса.

**2. С какой целью составляется вступительный баланс?**

- 1) для подведения итогов по окончании года;
- 2) при создании нового или преобразовании ранее действующего предприятия;
- 3) при ликвидации действующего предприятия;
- 4) для планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

**3. Как называется баланс, в котором нет статей: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»?**

- 1) баланс вступительный;
- 2) баланс-брутто;
- 3) заключительный баланс;
- 4) баланс-нетто.

**4. Когда составляется ликвидационный баланс?**

- 1) если предприятие находится на грани банкротства;
- 2) при разделении одного предприятия на ряд самостоятельных предприятий;
- 3) с начала ликвидационного периода предприятия;
- 4) для подведения итогов за отчетный год.

**5. К какому типу относится хозяйственная операция «Возвращена покупателями не качественная готовая продукция»?**

- 1) к первому типу;
- 2) ко второму типу;
- 3) к третьему типу;
- 4) к четвертому типу.

**6. Хозяйственная операция «Ссуды банка направлены на погашение долга поставщику» относятся:**

- 1) к первому типу;
- 2) ко второму типу;
- 3) к третьему типу;
- 4) к четвертому типу.

**7. Под влиянием хозяйственных операций первого типа:**

- 1) валюта баланса не изменяется;
- 2) валюта баланса увеличивается;
- 3) валюта баланса уменьшается;
- 4) увеличивается итог актива баланса.

**8. В баланс включаются показатели:**

- 1) натуральные;
- 2) стоимостные;
- 3) натуральные и стоимостные;
- 4) все перечисленные ответы верны.

**9. Пассив баланса – это группировка средств по:**

- 1) источникам образования и целевому назначению;
- 2) видам и размещению;
- 3) фондам;
- 4) видам и источникам образования.

**10. В пассиве баланса сгруппированы:**

- 1) средства;
- 2) источники;
- 3) дебиторская задолженность;
- 4) хозяйственные операции.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	2	4	3	1	2	1	2	1	2

## Тема 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

- 4.1. Счета бухгалтерского учета.
- 4.2. Система двойной записи.
- 4.3. Синтетический аналитический учет.
- 4.4. Обобщение данных текущего учета.
- 4.5. Контрольные задания.

### 4.1. Счета бухгалтерского учета

В бухгалтерском балансе отражается состояние хозяйственных средств и их источников на определенный момент времени (отчетную дату). Однако для управления деятельностью предприятия необходимы сведения не только о состоянии, но и о происходящих изменениях в средствах и их источниках в течение отчетного периода.

На практике совершается большое количество операций, отражать изменения непосредственно в балансе технически неудобно. Поэтому для обобщения хозяйственных операций используют специальный прием – «бухгалтерский счет».

**Счета бухгалтерского учета** представляют собой способ экономической группировки, текущего учета состояния и изменений, происходящих с хозяйственными средствами, их источников и формирования в результате хозяйственных операций и процессов с целью получения обобщенной информации, необходимой для управления хозяйственной деятельностью. Счет считается квалификационным признаком, позволяющим ответить на вопрос: **что?** (какой объект бухгалтерского наблюдения) учитывается на счете. Для каждой группы экономически однородных средств или их источников используются отдельные счета.

Например, для учета товаров применяется счет «Товары», для учета расчетов с поставщиками товаров – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», наличных денег – «Касса» и т.д.

Бухгалтерский счет в своей простейшей форме выглядит как буква «Т». Наименование счета пишется над буквой «Т». Каждый счет имеет две части *дебет* и *кредит*, которые предназначены для противоположного отражения изменений средств и их источников, *дебетом* называется левая, а *кредитом* – правая часть Т-счета. Для наглядности счет изображается в виде таблицы, состоящей из двух частей, соответствующих дебету и кредиту.

#### Упрощенная схема бухгалтерского счета Наименование объекта учета

Дебет	Кредит

Данные о хозяйственном факте записываются по дебету либо кредиту счета.

**Оборот по данному счету** – это сумма всех операций, произведенных по данному счету за отчетный период.

**Сальдо (остаток по счету)** – есть результат соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов (разность между ними). Сальдо обычно определяют на какую-либо дату. По отношению к обороту сальдо может быть *начальным*  $C_1$  (как результат соизмерения оборотов в предыдущем месяце) или *конечным*  $C_2$  (как результат, полученный за данный отрезок времени). При определении конечного сальдо к соответствующему обороту прибавляют начальное сальдо. Сальдо может быть **дебетовым, кредитовым или нулевым**.

**Открыть счет** – значит отразить на нем данные хотя бы об одной хозяйственной операции. Счета открывают на основании статей баланса. Поэтому они в основном носят те же названия, что и статьи баланса, и их, так же как и статьи баланса, делят на активные и пассивные. *Активные счета* открываются на основании статей актива баланса и предназначаются для учета хозяйственных средств по видам и размещению. *Пассивные счета* открываются на основании статей пассива баланса и используются для учета источников формирования этих средств.

**Закреть счет** – значит свести его сальдо к нулю. Счет не имеющий сальдо называется закрытым счетом.

Связь счетов с бухгалтерским балансом проявляется и в том, что начальное состояние (размер) хозяйственных средств и их источников записывается на счетах из баланса. Затем на основании хозяйственных операций в течение отчетного периода на каждом счете отражают изменения средств и их источников. Конечное состояние средств и их источников записывают в новый баланс по данным бухгалтерских счетов.

При записи фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета необходимо пользоваться следующим правилом: *показатели, описывающие факты хозяйственной жизни, увеличивающие значение начального показателя, должны находиться в той же стороне бухгалтерского счета, что и начальное сальдо, а показатели, отражающие уменьшение начальной величины, располагаются на противоположной стороне* [9].

Расположение начального сальдо для счетов бухгалтерского учета зависит от местонахождения объекта в учета в бухгалтерском балансе. Активы располагаются на левой стороне баланса, следовательно, начальное сальдо на счетах активов (и следовательно увеличение), должно размещаться на левой стороне счета, т.е. по дебету. Для пассива налицо противоположная картина – правостороннее размещение в балансе таких объектов бухгалтерского наблюдения предполагает нахождение сальдо на этих счетах на правой стороне – т.е. по кредиту.

**Таким образом:** на активных счетах начальный и конечный остатки хозяйственных средств записываются в дебетовой части счета, увеличение средств отражается по дебету, а уменьшение по кредиту. К активным счетам относятся: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», «Товары», «Касса», «Расчетный счет», «Краткосрочные финансовые вложения» и другие

### Схема активного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода	
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (-)
Остаток средств на конец отчетного периода	

$$C_2 = C_1 + Об.Д - Об.К, \quad (1)$$

где  $C_2$  – сальдо конечное;  
 $C_1$  – сальдо начальное;  
*Об.Д* – оборот дебетовый;  
*Об.К* – оборот кредитовый.

При записях хозяйственных операций в активные счета могут быть только две ситуации:

1. Сумма начального остатка и сумма оборота по *Дт* счета должна быть больше суммы, показываемой по кредиту счета. В этом случае имеется сальдо (остаток) на конец проведения операции:

$$C_1 + Об.Дт > Об.К => \text{сальдо дебетовое}. \quad (2)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по *Дт* счета равны сумме, показываемой по *Кт* счета, в этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет:

$$C_1 + Об.Дт = Об.Кт => \text{сальдо} = 0. \quad (3)$$

*Пример 1:* Согласно кассовой книге на начало отчетного периода в кассе было 250 руб., кассир произвел следующие хозяйственные операции:

- 1) получил с расчетного счета деньги – 300 руб.;
- 2) выдал в подотчет на покупку хоз. товаров – 200 руб.;
- 3) выдал зарплату работникам – 250 руб.;
- 4) получил в кассу не использованные деньги – 100 руб.;
- 5) выдал премиальные – 70 руб.

Задание: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести конечное сальдо.

«Касса»

Дт	Кт
$C_1 = 250$	
1) 300 4) 100	2) 200 3) 250 5) 70
400	520
$C_2 = 130$	

$$C_2 = 250 + (300 + 100) - (200 + 250 + 70) = 250 + 400 - 520 = 130$$

На пассивных счетах делаются противоположные записи: начальный и конечный остатки источников средств записываются в кредитовой части счета, увеличение источников отражается по кредиту, а уменьшение по дебету.

К пассивным счетам относятся: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль», «Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные кредиты банков», «Краткосрочные займы» и другие.

**Схема пассивного счета**

Дебет	Кредит
	Остаток источника средств на начало отчетного периода
Уменьшение источника средств (-)	Увеличение источника средств (+)
	Остаток источника средств на конец отчетного периода

Используя ранее приведенные обозначения для определения остатка по пассивному счету на конец отчетного периода, составим такую формулу:

$$C_2 = C_1 + Об.К - Об.Д. \quad (4)$$

При записях хозяйственных операций в пассивные счета могут быть только две ситуации:

1. Сумма начального сальдо и сумма оборота по Кт должна быть больше суммы, показываемой по Дт счета. В этом случае имеем остаток



на конец проведения хозяйственной операции, который определяется по формуле (4)

$$C_1 + ОБ.К > Об.Дт \Rightarrow \text{сальдо по Кт.} \quad (5)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равна сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода равно 0:

$$C_1 + Об.Кт = Об.Дт \Rightarrow \text{сальдо 0.} \quad (6)$$

*Пример 2:* Задолженность по оплате труда на конец отчетного периода составляет 700 руб. За отчетный период были проведены следующие операции:

- 1) выплачена зарплата работникам – 650 руб.;
- 2) начислена зарплата работникам организации – 300 руб.;
- 3) выплачена зарплата подсобным рабочим – 300 руб.;
- 4) начислена зарплата работникам вспомогательного производства – 100 руб.

Задание: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести сальдо.

Расчеты с персоналом по оплате труда

Дт	Кт
	700
1) 650	2) 300
3) 300	4) 100
950	400
	150

$$C_2 = 700 + (300 + 100) - (650 + 300) = 700 + 400 - 950 = 150.$$

Помимо счетов для учета хозяйственных средств (активных) и их источников (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета на которых отражаются одновременно и хоз. средства, и их источники – *активно-пассивные счета*.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

- 1) Активно-пассивный счет с односторонним сальдо (или дебетовое, или кредитовое). К таким счетам относится счет 99 «Прибыли, убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником средств и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше суммы расходов,

то разница между ними показывает убыток, и сальдо по счету будет дебетовым.

2) Активно-пассивный счет с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). К таким счетам относятся счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет запись и по кредиту счета: или увеличение кредиторской, или уменьшение дебиторской задолженности.

Остатки по активным счетам, на которых отражается дебиторская задолженность организации, и по пассивным счетам, на которых показывается кредиторская задолженность, затем увязываются и отражаются соответственно в активе и пассиве баланса.

#### Схема построения активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода: дебиторская задолженность на начало отчетного периода	Остаток источников средств на начало отчетного периода: кредиторская задолженность на начало отчетного периода
<i>Оборот:</i> 1. Увеличение дебиторской задолженности (+) 2. Уменьшение кредиторской задолженности (-)	<i>Оборот:</i> 1. Увеличение кредиторской задолженности (+); 2. Уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечный остаток: дебиторская задолженность на конец отчетного периода	Конечный остаток: кредиторская задолженность на конец отчетного периода

## 4.2. Система двойной записи

Первичной единицей бухгалтерского наблюдения являются хозяйственные операции, предварительно отраженные в соответствующих документах.

Для отражения хозяйственных операций на счетах применяется особый способ бухгалтерского учета – *двойная запись*.

Необходимость **двойной записи** обусловлена тем, что все экономические явления взаимосвязаны. Существует взаимосвязь и между объектами бухгалтерского учета: хозяйственными средствами, источниками их формирования, хозяйственными процессами. Каждая хозяйст-

венная операция приводит к двум экономическим явлениям и вызывает изменения не менее чем в двух статьях баланса на одну и ту же сумму.

В самом деле, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличивается количество материалов на складе, а с другой – уменьшаются денежные средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается, за счет каких источников материалы поступили: за счет наличных денег из кассы, за счет безналичного перечисления с расчетного счета или возникшей задолженности перед поставщиком.

Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по Дт одного счета и Кт другого в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно действуют три составляющие:

1. Содержание хозяйственной операции (ее описание).
2. Дебетуемый счет.
3. Кредитуемый счет.

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо ответить на следующие вопросы:

Экономический смысл хозяйственной операции, т.е. возможна ли такая операция на предприятии?

Какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагивают?

Каким образом эти объекты учета связаны с балансом организации, т.е., что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса)?

Как данная хозяйственная операция повлияет на валюту баланса: увеличит, уменьшит, оставит без изменения, о чем свидетельствует тип хозяйственной операции.

Какой из счетов бухгалтерского учета дебетуется, а какой кредитруется (т.е. какая будет бухгалтерская проводка)?

Назначение двойной записи состоит в отражении на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций. Порядок отражения операций на счетах в системе двойной записи рассмотрим на конкретном примере.

Хозяйственные операции:

- 1) получены материалы от поставщиков на сумму 12 000 руб. (расчеты еще не произведены);
- 2) погашена задолженность перед поставщиками за счет ссуды банка 10 000 руб.;
- 3) получены с расчетного счета в кассу деньги на выдачу заработной платы и хозяйственные расходы 2500 руб.

4) выдана из кассы зарплата работникам предприятия 2000 руб.;

Задание:

- 1) открыть счета бухгалтерского баланса;
- 2) отразить хозяйственные операции на счетах;
- 3) посчитать обороты по каждому счету;
- 4) вывести сальдо по каждому счету;
- 5) составить баланс на 1 марта 200\_г.

Для этого на основании условного баланса откроем счета бухгалтерского учета:

#### Баланс торгового предприятия на 1 февраля 200\_г.

Актив		Пассив	
Средства	Сумма в руб.	Источники средств	Сумма в руб.
Основные средства	11 000	Уставный капитал	22 700
Материалы	14 500	Краткосрочные кредиты банков	7750
Расчетный счет	13500	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4600
Касса	50	Расчеты с персоналом по оплате труда	4 000
Баланс	39 050	Баланс	39 050

В результате **первой операции** происходит увеличение суммы материалов и увеличение задолженности перед поставщиками. Для учета материалов применяется активный счет «Материалы», а для учета задолженности поставщикам активно-пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Увеличение средств на активных счетах записывается в дебет, а увеличение источника на активно-пассивных счетах – в кредит. Таким образом производится двойная запись:

Дебет счета «Материалы» 12 000  
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12 000

В результате проведения этой операции произошло увеличение валюты баланса на 12 000 рублей. Это третий тип хозяйственной операции.

В результате **второй операции** уменьшается задолженность предприятия поставщикам и увеличивается задолженность банку. Эта операция затрагивает пассивные счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Краткосрочные кредиты банков». Увеличение на пассивном счете записывается в кредите, а уменьшение – в дебете. Следовательно, на счетах нужно сделать запись:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000

Кредит счета «Краткосрочные кредиты банков» 10 000

**Третью операцию** следует записать:

Дебет счета «Касса» 2500

Кредит счета «Расчетный счет» 2500

**Четвертую операцию** отражают следующей записью на счетах:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 2000

Кредит счета «Касса» 2000

### Активные счета

«Основные средства»

Дебет	Кредит
Сальдо 11 000	
Оборот -	Оборот -
Сальдо 11 000	

«Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо 14 500	
1) 12 000	
Оборот 12 000	Оборот -
Сальдо 26 500	

«Касса»

Дебет	Кредит
Сальдо 50	
3) 2500	4) 2000
Оборот 2500	Оборот 2000
Сальдо 550	

«Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 13500	
	3) 2500
Оборот -	Оборот 2500
Сальдо 11000	

### Пассивные счета

«Уставный капитал»

Дебет	Кредит
	Сальдо 22 700
Оборот -	Оборот -
	Сальдо 22 700

«Краткосрочные кредиты банков»

Дебет	Кредит
	Сальдо 7750
	2) 10000
Оборот	Оборот - 10 000
-	Сальдо 17 750

«Расчеты с поставщиками  
и подрядчиками»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
	Сальдо 6600

«Расчеты с персоналом  
по оплате труда»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4000
4) 2000	
Оборот 2000	Оборот -
	Сальдо 2000

**Баланс предприятия на 1 марта 200\_г.**

Актив		Пассив	
Средства	Сумма в руб.	Источники средств	Сумма в руб.
Основные средства	11000	Уставный капитал	22 700
Сырье, материалы	26 500	Краткосрочные кредиты банков	17 750
Расчетный счет	11000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	6600
Касса	550	Расчеты с персоналом по оплате труда	2000
Баланс	49 050	Баланс	49 050

Из примера видно, что каждая операция записывается одновременно в дебет одного счета и в кредит другого счета в одной и той же сумме. Следовательно, *двойная запись* представляет собой взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета в дебете и кредите счетов в одной и той же сумме.

Экономическая взаимосвязь, возникающая между счетами при отражении хозяйственных операций, называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета корреспондирующими. Указание дебета и кредита корреспондирующих счетов называется *бухгалтерской записью*, или *проводкой*. Составление бухгалтерских проводок называется *контрировкой*. Проводки бывают простые и сложные. Простыми называются проводки, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и в кредит другого счета. Сложными являются такие записи, при которых дебетуется как минимум два счета, а кредитуется один или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуется два.

Работа бухгалтера, связанная с составлением бухгалтерских проводок на основании операций, оформленных соответствующими документами, называется *бухгалтерской обработкой документов*.

Двойственное отражение информации является способом координации счетов, т.е. установления их взаимосвязи и согласования друг с другом. Поэтому метод двойной записи имеет большое контрольное и познавательное значение.

### 4.3. Синтетический и аналитический учет

Счета бухгалтерского учета бывают синтетическими и аналитическими.

На *синтетических счетах* бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества организации, источников его формирования и хозяйственные операции в обобщенном денежном выражении. К таким счетам относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», и т.п.

Однако для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, составления расчет с конкурентами организации необходимо дать детализированные данные по каждому поставщику материалов, по каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации и т.д. Поэтому в развитие экономических группировок синтетических счетов открываются *аналитические счета* – детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерителях.

*Субсчет* является промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета (рис. 3.1).

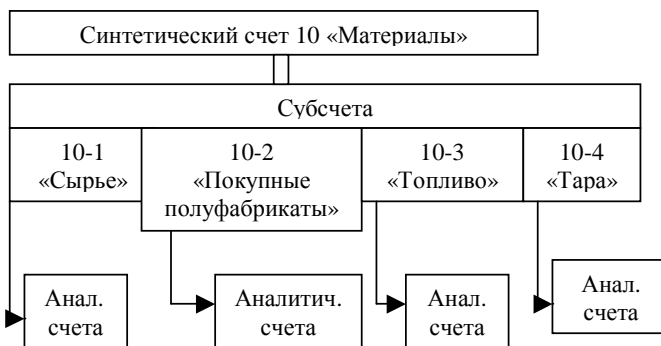


Рис. 3.1. Взаимосвязь уровней синтетического и аналитического учета по счету «Материалы»

Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета – счетами II порядка, аналитические счета могут быть III, IV, V и т. д. порядка в зависимости от объема производства, и поставленных целей.

Например к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты такие субсчета, как «Сырье и материалы», «покупные полуфабрикаты», «Топливо», «Тара» и др. Эти счета относятся к счетам II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализироваться по аналитическим счетам. Так субсчет «Сырье и материалы» детализируется на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы» и т.п. Это аналитические счета III порядка.

Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете «Основные материалы», в его развитие открываются аналитические счета: «Черные металлы», «Цветные металлы», «лесоматериалы», «Химикаты» и т. п. Это аналитические счета IV порядка.

Затем детализируются данные, например, счета «Цветные металлы» и открываются счета «Медь», «Олово», «Цинк» и т.п. Это аналитические счета V порядка. Можно продолжать при необходимости эту детализацию до характеристики каждого вида металла, поставщика, от которого он поступает, вида продукции на который он расходуется и т.д.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую операцию, записанную по Дт и Кт синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на Дт и Кт аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета (рис. 3.2) [9. С. 328]



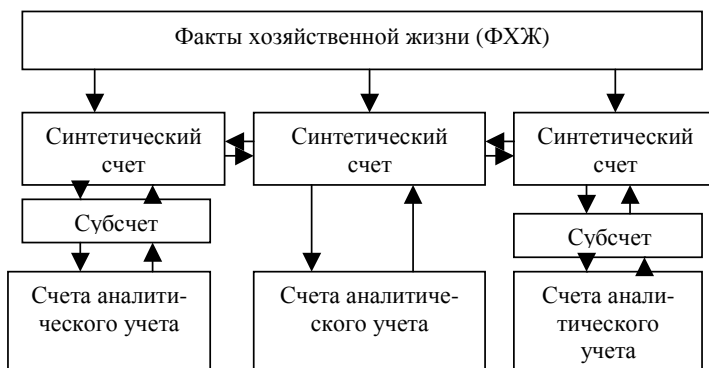


Рис. 3.2. Детализация информации на синтетических счетах

*Пример:*

1. Получено сырье от поставщиков на сумму 12 000, в том числе от сахарного завода – 7000, от мукомольного завода – 5000.

2. Оплачено за сырье поставщикам – 10 000, в том числе сахарному заводу – 6000, мукомольному заводу – 4000.

3. Сальдо по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на начало отчетного периода 4600, в т.ч. по сахарному заводу – 2000, по мукомольному заводу – 2600.

По синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» будут сделаны следующие проводки:

1) Дт 10 Кт 60 12 000

2) Дт 60 Кт 51 10 000

Синтетический счет

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
Оборот 10 000	Оборот 12 000
	Сальдо 6600

Аналитические счета, открытые к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

«Расчеты с сахарным заводом»

«Расчеты с мукомольным заводом»

Дебет	Кредит
	Сальдо 2000
2) 6000	1) 7000
Оборот 6000	Оборот 7000
	Сальдо 3000

Дебет	Кредит
	Сальдо 2600
2) 4000	1) 5000
Оборот 4000	Оборот 5000
	Сальдо 3600

В рассмотренном примере видно, что записи на аналитических счетах ведутся в развитие синтетического счета на той же стороне, что и на синтетическом счете.

Начальное сальдо синтетического счета равняется сумме сальдо аналитических счетов ( $4600 = 2000 + 2600$ ).

Оборот по дебету синтетического счета равняется сумме оборотов по дебету аналитических счетов ( $12\ 000 = 7000 + 5000$ ).

Оборот по кредиту синтетического счета равняется сумме оборотов по кредиту аналитических счетов ( $10\ 000 = 6000 + 4000$ ).

Конечное сальдо синтетического счета равняется сумме сальдо аналитических счетов ( $6600 = 3000 + 3600$ ).

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета.

Счета, не требующие аналитического учета, называются *простыми* (касса, расчетный счет и т.д.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются *сложными* (расчеты с подотчетными лицами, основные средства).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение счета «Расчеты с подотчетными лицами» открывают аналитические счета на каждое подотчетное лицо.

#### 4.4. Обобщение данных текущего учета

Полученные на счетах данные об оборотах и остатках хозяйственных средств и их источников используются для составления отчетности, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Поэтому они должны быть достоверными и правильными. В течение отчетного периода в учетных записях могут быть допущены ошибки различного характера: указана неправильная сумма, сделана запись только на одном счете, одна и та же запись отражена дважды и т.д. Для проверки правильности ведения бухгалтерского учета, а также для принятия управленческих решений необходимо иметь обобщенные данные. Такое обобщение

обычно проводится в конце месяца путем составления оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Рассмотрим сначала порядок составления оборотной ведомости по синтетическим счетам. Она представляет собой таблицу, в первой графе которой записываются наименования всех синтетических счетов, ведущихся на предприятии, а далее располагаются три пары колонок:

- \* остатки по счетам на начало отчетного периода;
- \* дебетовые и кредитовые обороты по счетам за отчетный период;
- \* остатки по счетам на конец отчетного периода или на начало следующего.

Для составления оборотной ведомости по синтетическим счетам используем данные примера и перенесем в нее сальдо и обороты из синтетических счетов.

### Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 200\_г.

Наименование счета	Сальдо начальное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конечное на 1 апреля	
	Дб	Кт	Дб	Кт	Дб	Кт
А	1	2	3	4	5	6
Основные сред- ства	11 000				11 000	
Сырье, материалы	14 500		12 000		26 500	
Касса	50		2500	2000	550	
Расчетный счет	3500			2500	1000	
Уставной капи- тал		12 700				12 700
Кредиты банка		7750		10 000		17 750
Расчеты с по- ставщиками и подрядчиками		4600	10 000	12 000		6600
Расчеты с perso- налом по оплате труда		4000	2000			2000
Итого	29 050	29 050	26 500	26 500	39 050	39 050

По данным таблицы видно, что из всех синтетических счетов в оборотную ведомость записываются начальные остатки, обороты по дебету и кредиту и конечные остатки. В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно соблюдаться три равенства:

1. Сальдо начальное по Дт = Сальдо начальное по Кт.
2. Сумма оборотов по Дт всех счетов = сумме оборотов по Кт всех счетов.
3. Сальдо конечное по Дт = сальдо конечное по Кт.

То есть конечные итоги дают три пары равных результатов. Эту ведомость еще называют оборотным балансом. Равенство итогов начальных сальдо (гр.1 = гр.2) и итогов конечных сальдо (гр.5 = гр. 6) объясняется тем, что сумма средств всегда равна сумме их источников, которые отражены в балансе на начало и конец отчетного периода. Равенство итогов оборотов (гр.3 = гр.4) объясняется применением в учете двойной записи. Отсутствие равенства итогов в графах говорит о том, что при записи на синтетических счетах или при подсчете допущены ошибки, которые необходимо выявить. Если не сходятся итоги начальных сальдо (гр.1 и гр.2), это свидетельствует о том, что неправильно записаны начальные сальдо из баланса. Если не сходятся итоги оборотов (гр.3 и

гр.4), ошибку следует искать в нарушении принципа двойной записи (запись сделана только на одном счете или на счетах записана неодинаковая сумма). При правильном отражении начальных сальдо и соблюдении принципа двойной записи итоги гр.5 и 6 не совпадают только из-за неправильного подсчета сальдо на конец периода.

Тождественность синтетического и аналитического учета определяется с помощью *оборотных ведомостей по аналитическим счетам* и взаимной сверки их с итогами соответствующих синтетических счетов. Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются для всех счетов группы, ведущихся внутри одного синтетического счета или субсчета. Составим оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за март 200\_г.**

Наименование счета	Сальдо начальное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конечное на 1 апреля	
	Дб	Кт	Дб	Кт	Дб	Кт
А	1	2	3	4	5	6
Сахарный завод		2000	6000	7000		3000
Мукомольный завод		2600	4000	5000		3600
Итого		4600	10 000	12 000		6600

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов в оборотной ведомости по аналитическим счетам, как правило, не совпадают (они могут совпадать лишь случайно). Для проверки правильности ведения синтетического и аналитического учета следует сравнить конечные итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам с данными синтетического счета и оборотной ведомости по синтетическим счетам «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Равенство начального сальдо, оборотов по дебету и кредиту, конечного сальдо подтверждает тождественность синтетического и аналитического учета, что имеет большое значение для контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей, состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами.

Более подробные сведения об оборотах предприятия получают из *шахматной оборотной 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.

Основной принцип заполнения шахматной оборотной ведомости в том, что она составляется на основе бухгалтерских проводок, которые были в отчетном периоде. Сумма записывается один раз в клетку, в которой пересекается *Дт* одного счета с *Кт* другого корреспондирующего с ним счета, поэтому итог оборотов всех дебетуемых счетов равен итогу всех кредитуемых счетов. Составлению оборотов по синтетическим счетам предшествует составление шахматной оборотной ведомости. Из содержания и строения шахматной оборотной ведомости видно, что она позволяет обеспечивать жесткий контроль за полнотой проведенных хозяйственных операций и правильностью составления проводок.

#### 4.5. Контрольные задания

**Задача. Порядок составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета.**

На основе данных для выполнения задачи:

- 1) открыть счета бухгалтерского учета;
- 2) отразить на счетах операции способом двойной записи;
- 3) подсчитать обороты и конечные остатки по счетам;
- 4) составить сальдовую оборотную и шахматные ведомости по счетам синтетического учета;
- 5) составить баланс.

*Данные для выполнения задачи*

1. Баланса ООО «Восход» на 1. 04. 200\_г.

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Основные средства	3584	Уставный капитал	4800
В том числе:		Доб. капитал	800
здания, машины, оборудование	3584	Нераспределенная при- быль	3520
Запасы	5236	Краткосрочная ссуда банка	1600
В том числе:		Кредиторская задолжен- ность:	2400
– материалы	2400	В том числе:	
– инвентарь	1440	поставщики	480
– готовая продукция	896	по оплате труда	1280
– основное производ ство	500	по социальному страхова- нию и обеспечению	400
Дебиторская задолженность	768	с бюджетом	240
В том числе:		Прочие кратк. обязатель- ства	500
покупатели	640		
прочие дебиторы	128		
Денежные средства	4032		
В том числе:			
касса	32		
расчетный счет	4000		
Баланс	13620	Баланс	13620

## 2. Хозяйственные операции за II квартал 200\_г.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Поступили от поставщика материалы	352
2	Отпущены со склада в производство материалы	720
3	Отпущен со склада в производство инвентарь	960
4	Поступил на предприятие безвозмездно станок	525
5	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	960
6	Произведены отчисления органам социального страхования и обеспечения	370
7	Удержаны налоги из заработной платы работников	83
8	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	1200
9	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	800
10	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	75
11	Выдано работникам из кассы на хозяйственные расходы	72
12	Получена на расчетный счет ссуда банка	880
13	Получен от поставщика станок, расчет за них не произведен	160
14	Выпущена из производства готовая продукция	
15	Отгружена покупателям готовая продукция	1760
16	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	576
17	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	352
18	Перечислено с расчетного счета в погашении задолженности банку по ссуде	448
		1700

Хозяйственные операции отразить на счетах общепринятой формы.  
Решение осуществлять в таблицах следующей формы:

### Шахматная оборотная ведомость

Дт \ Кт	Кт					
	Основ- ные средства	Мате- риалы	Неза- вершен- ное про- водство	.....	.....	Итого по дебе- ту
Основные средства						
Материалы						
...						
Итого по Кт						

## Оборотная ведомость по счетам синтетического учета

Код счета	Наименование синтетическо- го счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
01 10 20 ...							
Итого							

### ТЕСТЫ

#### 1. Определить правильный порядок записи на пассивном счете:

- 1) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в кредит, увеличение – в дебет, уменьшение – в кредит;
- 2) на пассивном счете начальный остаток записывается в кредит, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет;
- 3) на пассивном счете начальный остаток записывается в дебет, увеличение в дебет, а уменьшение в кредит;
- 4) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в дебет, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет.

#### 2. Как определить остаток на активных счетах?

- 1) к начальному остатку по дебету прибавляется дебетовый оборот и вычитается кредитовый;
- 2) начальный остаток, плюс оборот по дебету, плюс оборот по кредиту;
- 3) к начальному остатку прибавляется кредитовый оборот и вычитается дебетовый оборот;
- 4) начальный остаток уменьшается на сумму дебетового оборота и кредитового оборота.

#### 3. Двойная запись обеспечивает взаимосвязь между:

- 1) субсчетом и аналитическим счетом;
- 2) счетами;
- 3) счетами и балансом;
- 4) формами отчетности.

#### 4. В чем выражается взаимосвязь между бухгалтерскими счетами и балансом?

- 1) по остаткам статей баланса открываются бухгалтерские счета, а на основании остатков бухгалтерских счетов составляется баланс;



- 2) на основании бухгалтерских счетов открываются статьи баланса;
- 3) на основании дебетовых и кредитовых оборотов бухгалтерских счетов составляется баланс;
- 4) бухгалтерские счета и статьи баланса отражают текущее изменение имущества.

**5. Корреспонденция счетов – это взаимосвязь между:**

- 1) синтетическим и аналитическим счетами;
- 2) аналитическими счетами и субсчетами;
- 3) дебетом одного счета и кредитом другого;
- 4) синтетическими счетами и формами бухгалтерской отчетности.

**6. Каково основное назначение оборотных ведомостей:**

- 1) установить контроль за правильным ведением бухгалтерского учета;
- 2) получить необходимые материалы для составления бухгалтерской отчетности
- 3) сделать периодическое обобщение сумм оборотов и остатков по всем синтетическим счетам для проверки учетных записей, составления баланса и общего ознакомления с состоянием и изменением имущества предприятия;
- 4) обобщить данные бухгалтерского счета для общего ознакомления с имуществом предприятия.

**7. Шахматная оборотная ведомость предназначена для:**

- 1) проверки правильности корреспонденции счетов;
- 2) проверки полноты аналитического учета;
- 3) подсчета итогов по счетам;
- 4) проверки полноты синтетического учета.

**8. Запись на счетах Дт 70 Кт 68 означает:**

- 1) отчисления в органы социального страхования и обеспечения;
- 2) удержание 1% из заработной платы в пенсионный фонд;
- 3) удержание из заработной платы налога на доходы физических лиц;
- 4) погашение задолженности перед бюджетом.

**9. При отпуске материалов в производство делается проводка:**

- 1) Дт 60 Кт 51;
- 2) Дт 23 Кт 60;
- 3) Дт 20 Кт 10;
- 4) Дт 20 Кт 60.

**10. При выпуске из производства готовой продукции делается проводка:**

- 1) Дт 43 Кт 10;

- 2) ДГ 43 КТ 20;
- 3) ДГ 20 КТ 43;
- 4) ДГ 20 КТ 10.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	1	2	1	3	1	3	3	3	2

## Тема 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

- 5.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете.
- 5.2. Классификация затрат на производство. Себестоимость продукции.
- 5.3. Учет процесса снабжения (заготовления).
- 5.4. Учет процесса производства.
- 5.5. Учет процесса продажи готовой продукции.
- 5.6. Контрольные задания.

### 5.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете

Для реального определения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации важное значение имеет оценка имущества. **Оценка имущества** представляет собой способ выражения в бухгалтерском учете и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования в денежном измерителе.

При оценке имущества предприятия, его обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться:

- 1) Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия»;
- 2) Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- 3) Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

В соответствии с этими законодательными документами для предприятий всех форм собственности установлен единый порядок оценки имущества:

- организация осуществляет оценку имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях;
- записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей;
- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятия допускается вести в суммах округленных до целых рублей.

**Нематериальные активы (НА)** представляют собой затраты организации в нематериальные объекты. Они отражаются в учете (счет 04 «Нематериальные активы») по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал организации – по договоренности сторон;

– приобретенных за плату у других организаций и лиц – в сумме затрат на приобретение и доведения и доведения их до состояния готовности этих объектов к использованию;

– полученных у других организаций и лиц безвозмездно – исходя из рыночных цен на аналогичные объекты или экспертным путем;

– созданных самим предприятием – в сумме фактических расходов на создание, изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

В балансе организации, по строке 110, НА отражаются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость (сч. 04) минус величина начисленной амортизации (сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»). Исключение составляют бюджетные организации, в которых НА учитываются по первоначальной стоимости.

**Основные средства (ОС)** в бухгалтерском учете (сч. 01 «Основные средства») отражаются по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам на их приобретения, сооружения и изготовления, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость определяется в зависимости от источников (каналов) поступления ОС.

Первоначальная стоимость ОС:

– внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, принимается в денежной оценке, согласованной с учредителями;

– приобретенных по договору мены – по стоимости обмениваемого имущества (согласно договору мены);

– приобретенному за плату – по фактически произведенным расходам по приобретению;

– полученных у других организаций и лиц безвозмездно – исходя из рыночных цен на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Стоимость ОС организации погашается путем начисления амортизации и списания ее на издержки производства или обращения в течение нормативного срока их эксплуатации по нормам, в установленном законодательном порядке и с учетом принятой предприятием учетной политики.

В бухгалтерском балансе, по строке 120, ОС учитываются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость (сч. 01) минус величина начисленной амортизации (сч. 02 «Амортизация основных средств»)).

**Доходные вложения в материальные ценности** представляют собой вложения предприятия в материальные ценности по договору аренды (имущественного найма), включая договор проката за плату во временное владения и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. В бухгалтерском учете (сч 03 «Доходные вложения в материальные ценности») и в балансе (строка 135) эти материальные ценности учитываются по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат по приобретению ценностей, включая расходы по доставке, монтажу

и установке. Арендатор учитывает имущество, полученное по договору аренды, по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

**Долгосрочные финансовые вложения** включают:

- вклады в уставный капитал других организаций;
- предоставленные займы;
- инвестиции в ценные бумаги (облигации, сертификаты и др.) в размере стоимости их приобретения, а также остаточная стоимость ценных бумаг, котирующихся на бирже или внебиржевом рынке;
- затраты организации на выкуп собственных акций или долей участия в своем уставном капитале.

Финансовые вложения организации отражаются в учете (сч. 58 «Финансовые вложения») и в балансе (стр. 140) в сумме фактических затрат для инвестора.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на биржевом или внебиржевом рынке, котировки которых регулярно публикуются, при составлении *годового бухгалтерского баланса* отражаются по рыночной стоимости. Если рыночная стоимость ниже балансовой стоимости на конец года, необходимо образовать резерв по обесценению вложений в ценные бумаги. Данный резерв образуется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия на счете 59 «Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги».

**Сырье, материалы** – это материальные ценности, которые используются в качестве предметов труда производственном и ином хозяйственном процессе. Они целиком потребляются в каждом цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Материалы оцениваются в балансе (стр. 211) по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на их приобретение (сч. 10 «Материалы») и «плюс» комиссионные вознаграждения, выплаченного снабженцам, оплата процентов за приобретенные в кредит, предоставленный поставщиками этих ресурсов, наценки (надбавки), стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение, доставку, осуществляемых силами сторонних организаций (сч. 16 «Отклонения в стоимости материалов»). В текущем учете заготовление материалов оценивается по твердым, заранее установленным ценам, называемым *учетными*. К ним относятся: оптовые, договорные и прейскурантные цены, а также *плановая себестоимость* приобретенных (заготовленных) материалов, которая включает в себя договорные или прейскурантные цены и плановый (расчетный) размер транспортно-заготовительных расходов (ТЗР).

Отпуск материалов в производство отражается, в зависимости от выбранной учетной политики, методами ФИФО, ЛИФО или средневзвешенной себестоимости.

### **Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения).**

К незавершенному производству относятся продукция и работ, не прошедшие всех стадий, предусмотренных технологическим процессом; изделия не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки; полуфабрикаты, оставленные для дальнейшей переработки на предприятии. Незавершенное производство в *массовом и серийном* производстве может отражаться в бухгалтерском балансе (стр. 213) и учете (сч. 20 «Основное производство», сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства», сч. 23 «Вспомогательные производства», сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», сч. 44 «Расходы на продажу», сч. 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам») по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При *единичном* производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском учете и в балансе по фактическим производственным затратам.

**Готовая продукция и товары для перепродажи** в бухгалтерском учете (сч. 41 «Товары», сч. 43 «Готовая продукция») и в балансе (с. 214) показываются по фактической производственной себестоимости. Согласно принятой учетной политике всю продукцию в бухгалтерском балансе можно отражать по:

- нормативной или плановой себестоимости (при использовании сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- сокращенной фактической себестоимости (если общехозяйственные расходы списываются бухгалтерской записью Дт 90 Кт 26)
- неполной нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40 и производится списание расходов бухгалтерской записи Дт 90 Кт 26).

**Товары отгруженные** отражаются в бухгалтерском учете (сч. 45 «Товары отгруженные») и в балансе (стр. 215) по фактической или нормативной (плановой) себестоимости отгруженной продукции.

**Расходы будущих периодов** – это затраты, произведенные предприятием отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Эти затраты отражаются в бухгалтерском учете (сч. 97 «Расходы будущих периодов») и в балансе (стр. 216) по фактической себестоимости понесенных затрат и подлежат списанию в порядке установленном предприятием в течении периода, к которому они относятся.

**Налог на добавленную стоимость** в бухгалтерском учете (сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям») и в балансе (стр. 220) отражается уплаченной суммой налога по приобретенным материальным ценностям.

**Дебиторская задолженность** показывается в бухгалтерском учете (сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными

ми дебиторами и кредиторами») и в балансе (стр. 230, 240) показывается в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей, в том числе: платежи по которым ожидаются в течение 12 месяцев, и платежи, срок погашения которых более года после отчетной даты. Если долги покупателей признаются сомнительными, необходимо образовать резерв по сомнительным долгам (сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам») за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

**Краткосрочные финансовые вложения** отражают стоимость финансовых вложений организации со сроком использования не более одного года в ценные бумаги других организаций, процентные облигации государственных и местных займов, а также займы, предоставленные другим организациям.

В бухгалтерском учете и в балансе (стр. 250) краткосрочные финансовые вложения сч. 58 «Финансовые вложения» отражаются по фактическим затратам на приобретение ценных бумаг. В случае расхода затрат на приобретение ценных бумаг с их рыночной стоимостью необходимо образовать резерв под обесценение ценных бумаг (сч. 59).

По строке 250 бухгалтерского баланса также отражаются информация о наличии собственных акций, выкупленных АО у акционеров для их последующей перепродажи или аннулировании, в сумму фактических затрат на их приобретение (сч. 81 «Собственные акции (доли)»).

**Денежные средства** показываются остатки денежных средств организации в российской и иностранной валюте в кассе (сч. 50), на расчетном счете (сч. 51) и валютном счете (сч. 52).

**Уставный капитал** – источник формирования средств организации, необходимый для выполнения уставных обязательств. В бухгалтерском учете (сч. 80 «Уставный капитал») и отчетности (стр. 410) показывается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей организации. Отдельной строкой в балансе (стр. 244) и в бухгалтерском учете (сч. 75 «Расчеты с учредителями») показывается фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

**Добавочный капитал** представляет собой сумму прироста имущества (дооценка, получение эмиссионного дохода). Эмиссионный доход – это средства полученные АО – эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. В бухгалтерском учете (сч. 83 «Добавочный капитал») и в бухгалтерском балансе (стр. 420) отражается в сумме фактического сформированного добавочного капитала.

**Резервный капитал** – бухгалтерском учете (сч. 82 «Резервный капитал») и в бухгалтерском балансе (стр. 430) показывается общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

**Долгосрочные пассивы** в бухгалтерском учете (мс. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») и балансе (с. 510) показывается

непогашенные суммы кредитов и займов со сроком погашения в течении 12 месяцев после отчетной даты.

**Кредиты и займы** в бухгалтерском учете (сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам») и балансе (с. 610) показывается непогашенные суммы кредитов и займов, подлежащие погашению в течении 12 месяцев после отчетной даты.

**Поставщики и подрядчики** – в бухгалтерском учете (сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и в бухгалтерском балансе (с. 621) отражают сумму фактической задолженности перед поставщиками.

**Задолженность перед персоналом по оплате труда** – (сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») в балансе с. 624 – показывается фактически начисленная, но не выплаченная заработная плата.

**Задолженность перед государственными внебюджетными фондами** – (сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», в балансе с. 625) отражается сумма фактически отчислений в органы социального страхования и обеспечения.

**Задолженность перед бюджетом** (сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», с. 626) отражается фактически начисленные, но не погашенные суммы налогов и сборов.

**Доходы будущих периодов** (сч. 98 «Доходы будущих периодов», с. 640) отражаются фактически полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам (арендная плата, плата за коммунальные услуги и т.п.).

**Резервы предстоящих расходов и платежей** (сч. 96 «Резервы предстоящих расходов», с. 650), показываются остатки средств, зарезервированных организацией в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Федеральным законом о бухгалтерском учете, которые переходят на следующий год.

К оценке, как к одному из элементов метода бухгалтерского учета, предъявляются два основных требования. Оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой.

*Под реальностью оценки* понимается объективное соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине.

Реальность и правильность оценки объектов учета – необходимое условие построения всей системы бухгалтерского учета.

Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета.

*Под единством оценки* понимается ее единообразие и неизменность. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково на всех предприятиях в течение всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота. Такое единообразие оценки достигается установлением обязательных положений, инструкций, правил учета и калькулирования.



Правила и порядок оценки объектов учета регламентируется Положением о бухгалтерском учете и отчетности. Общим для них является оценка объектов по их фактической стоимости.

Фактическая стоимость имущества и затрат исчисляется с помощью элемента метода бухгалтерского учета – калькуляции.

## 5.2. Учет процесса снабжения (заготовления)

**Процесс снабжения** – совокупность операций по обеспечению предприятия предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности. В процессе снабжения на предприятие поступают основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, оплачиваются счета поставщиков, кроме того, оплате подлежат расходы, связанные с приобретением имущества.

Основными задачами учета процесса снабжения (заготовления) являются:

- 1) выявление всех затрат по заготовлению средств и предметов труда;
- 2) определение их фактической себестоимости;
- 3) выявление результатов снабженческой деятельности.

Приобретая материальные ценности, предприятие уплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам. Оптовые цены – цены, по которым одно предприятие продает продукцию другому предприятию или государству. Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой и погрузо-разгрузочными работами (транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)).

Оптовая цена на товароматериальные ценности плюс ТЗР составляют фактическую себестоимость заготовленных материалов.

В бухгалтерском учете для учета процесса заготовления используются следующие синтетические счета:

– счет 10 «Материалы». К счету 10 «Материалы» открываются субсчета:

10 / 1 «Сырье и материалы»;

10 / 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

10 / 3 «Топливо»;

10 / 4 «Тара и тарные материалы»;

10 / 5 «Запасные части» и т.д.

– счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

– счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Как правило, текущий учет материалов ведут по учетным ценам, в качестве которых могут выступать:

– покупная цена;

– плановая себестоимость.

При этом фактическая себестоимость заготовленного сырья определяется следующим образом:

$$\Phi_c = Y + O,$$

где  $\Phi_c$  – фактическая себестоимость материальных ценностей;

$Y$  – стоимость по учетным ценам;

$O$  – отклонения фактической себестоимости от учетных цен.

По окончании месяца производится специальный расчет и определяется сумма отклонений, подлежащая списанию на издержки производства.

Определяется средний процент отклонений:

$$CP\% = (CH_o + P_o) / (CH_m + P_m) \times 100,$$

где  $CP\%$  – средний процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

$CH_o$  – остаток отклонений на начало месяца;

$P_o$  – отклонения за текущий месяц

$CH_m$  – остаток материалов по учетным ценам;

$P_m$  – поступление материалов по учетным ценам;

Рассчитывают сумму отклонений пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам:

$$O = P_m \times CP\% / 100,$$

где  $O$  – сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы;

$P_m$  – расход материалов по учетным ценам.

На счетах бухгалтерского учета процесс заготовления материалов может осуществляться одним из двух способов.

**При первом способе** к счету 10 «Материалы» открывают два субсчета: 10-1 «Материалы по учетным ценам»

10-2 «Отклонения в стоимости материалов»

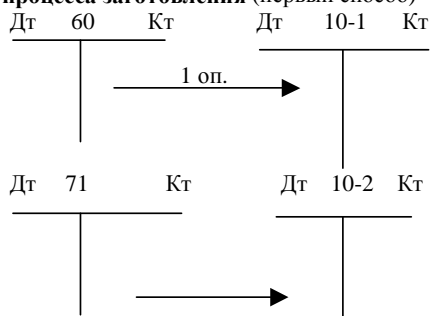
– по дебету счета 10-1 «Материалы» отражается стоимость приобретенных материалов по учетным ценам (*Дт* 10-1 *Кт* 60);

– на субсчете 10-2 собираются транспортно-заготовительные расходы: железнодорожный тариф (*Дт* 10-2 *Кт* 60); погрузо-разгрузочные работы (*Дт* 10-2 *Кт* 71) и т.д.

**Фактическая себестоимость заготовленных** в отчетном периоде **товароматериальных ценностей** будет равна *Дт* оборот счета 10-1 + *Дт* оборот счета 10-2.

**Фактическая себестоимость всех товароматериальных ценностей**, находящихся на складе в конце отчетного периода равна Сальдо конечного счета 10-1 + Сальдо конечного счета 10-2.

**Учет процесса заготовления (первый способ)**



*Пример.* На 1.04. предприятие имело остатки по следующим счетам:

№ счета	Наименование	Дт	Кт
1	2	3	4
10-1	«Материалы по оптовым ценам поставщикам» всего, в том числе Материал А 2970 кг по 6,0 руб. Материал Б 4597 по 7,0 руб.	50 000 17 820 32 180	
10-2	«Отклонения в стоимости материалов» всего, в том числе Материал А Материал Б	1000 350 650	
20	«Основное производство» всего, в том числе Продукция А Продукция Б	25 000 17 000 8 000	
43	«Готовая продукция» по учетным ценам всего, в том числе Продукция А Продукция Б Отклонения Продукция А Продукция Б	50 000 20 000 30 000 - 2500 +300 - 2800	
44	«Расходы на продажу»	4800	
45	«Товары отгруженные» по учетным ценам, всего Продукция А Продукция Б Отклонения Продукция А Продукция Б	150 000 95 000 55 000 - 8000 + 1000 - 9000	

1	2	3	4
51	«Расчетный счет»	400 000	
60	«Расчеты с поставщиками и подр.»		12 000
71	«Расчеты с подотчетными лицами»	2500	

По данным инвентаризации остатки незавершенного производства на 01. 05 составили:

Счет 20	Основное производство, всего	25 000
	Продукции А	15 000
	Продукции Б	10 000

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

**Операция 1.** Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за *поставленные от него материалы*:

1. Материал А 8333 кг по 6 руб. за кг..... на сумму 50 000 руб.

2. Материал В 6857 кг по 7 руб. за кг.....на сумму 48 000 руб.

Итого 98 000 руб.

Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя..... 2000 руб.

Всего 100 000 руб.

Акцепт материалов по твердой учетной цене (договорной) на сумму 98 000 руб. следует отразить по Дт сч. 10-1 «Материалы по учетным ценам», и фактическую сумму ТЗР – 2000 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем, в учете следует отразить по Дт сч. 10-2 «Отклонения в стоимости материалов». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 100 000 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Так как данный счет является пассивным, то увеличение показывается по кредиту данного счета.

Запись первой операции в учете отразится следующим образом:

Дт 10-1 «Материалы по учетным ценам»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 98 000

Дт 10-2 «Отклонения в стоимости материалов»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000.

Материал А

Таблица 5.2

№ операции	Дт			Кт			
	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма	№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма
Сн	2970	6,0	17 820				
1	8333	6,0	50 000				
Об.	8333		50 000				

## Материал Б

Таблица 5.3

№ операции	Дт			Кт			
	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма	№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма
Сн	4597	7,0	32 180				
1	6857	7,0	48 000				
Об.	6857		48 000				

**Операция 2.** Полученные на железнодорожной станции материалы доставлены на склад и оплачены за счет подотчетных сумм. Расходы по доставке составили 1200 рублей. Для предприятия-покупателя эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в *Дт* счета 10-2, одновременно с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» надо списать сумму оплаченную подотчетными лицом за оказанные услуги.

*Запись второй операции:*

Дт 10-2 «Отклонение в стоимости материалов»

Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 1200 руб.

**Операция 3.** Перечислена с расчетного счета сумма в погашение кредиторской задолженности поставщику 100 000 руб. Погашение задолженности поставщику отражается по дебету пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На данную сумму нужно показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход показывается по кредиту счета. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

*Запись третьей операции:*

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» – 100 000 руб.

Для того, чтобы определить фактическую себестоимость каждого вида заготовленных материалов необходимо произвести расчет. Алгоритм расчета следующий:

*Первый этап:* определяем процент отклонений, приходящийся на 1 рубль заготовленной партии материалов. Для этого составляем пропорцию:

$$\begin{aligned} \text{Об. Дт счета 10-1} &= 100\% \\ \text{Об. Дт счета 10-2} &= x\% \\ X &= \frac{\text{Об. Дт10} - \text{ТЗР}}{\text{Об. Дт10}} \times 100 \end{aligned} \quad (5.2)$$

*Второй этап:* рассчитываем сумму отклонений, приходящуюся на каждый вид заготовленной партии материалов.

Сумма отклонений = Стоимость заготовленных материалов  $x\%$  отклонений

В нашем примере фактическая себестоимость каждого наименования материала исчисляется следующим образом:

Твердая учетная (оптовая цена) материалов 98 000 руб.

$\text{ТЗР} - 2000 \text{ (ж/д тариф)} + 1200 \text{ (доставка до склада)} = 3200 \text{ руб.}$

Отсюда удельный вес отклонений в объеме заготовленных материалов составит, %:

$$98\,000 - 100\% \text{ х} = \frac{3200 \times 100}{98000} = 3,265\%$$

$$3200 - x$$

Таблица 5.4

Статьи затрат	Материал А		Материал Б	
	на все кол-во (8333 кг)	на 1 кг	на все кол-во (6857 кг)	на 1 кг
1. Твердая учетная (договорная) цена	50 000	6,0	48 000	7,0
2. Транспортно-заготовительные расходы	1633	0,20	1567	0,22
Итого фактическая себестоимость	51 633	6,20	49 567	7,22

В абсолютной сумме отклонения от фактической себестоимости между отдельными наименованиями материалов будут распределены следующим образом:

На материал А:  $50\,000 \times 3,265\% = 1633 \text{ руб.}$

На материал Б:  $48\ 000 \times 3,265\% = 1567$  руб.

Таким образом, получена калькуляция себестоимости заготовленных материалов.

Калькуляция себестоимости заготовленных материалов, руб.

**При втором способе учета процесса заготовления** в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относятся все затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов, в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера затрат по их заготовке и доставке в организацию, в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – если материальные ценности поступают от поставщиков;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» – если материальные ценности изготовлены в собственном производстве;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – если материальные ценности приобретаются за счет подотчетных сумм.

В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится учетная стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в качестве учетных цен применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы.

Таким образом, на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется разница в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости заготовления (дебетовый оборот) и учетных цен (кредитовый оборот). Эта разница может быть:

Положительной – если фактическая себестоимость выше учетной;

Отрицательной – если фактическая себестоимость ниже учетной.

Разница в стоимости списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» следующими проводками:

Дт 16 Кт 15 – на сумму положительной разницы

Дт 15 Кт 16 – на сумму отрицательной разницы

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на дату закрытия счетов материальных ценностей показывает наличие МПЗ, принадлежащих организации, но находящихся в пути.

**Экономическое содержание счета № 15  
«Заготовление и приобретение материальных ценностей»**

Дт	Кт
Сальдо – стоимость запасов, находящихся в пути.	
Покупная стоимость материальных ценностей, по которым на предприятие поступили расчетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 20, 23, 60, 71, 76 и др. в зависимости от того, от куда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов на предприятие	Стоимость фактически поступивших на предприятие и оприходованных материальных ценностей в корреспонденции со счетами 10, 16.
Сальдо – стоимость запасов, находящихся в пути.	

Фактическая себестоимость заготовленных в отчетном периоде товароматериальных ценностей будет равна *Дт* оборот счета 10 «Материалы» *Дт* оборот счета 16 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Фактическая себестоимость всех товароматериальных ценностей, находящихся на складе в конце отчетного периода равна Сальдо конечное счета 10 + Сальдо конечное счета 16.

*Пример.* При втором варианте учет процесса снабжения будет осуществляться следующим образом.

На 1.04. предприятие имело остатки по следующим счетам:

№ счета	Наименование	Дт	Кт
1	2	3	4
10	«Материалы по оптовым ценам поставщикам», в т.ч. Материал А 2970 кг по 6,0 руб Материал Б 4597 по 7,0 руб.	50 000  17 820 32 180	
16	Транспортно-заготовительные расходы, в т.ч. Материал А Материал Б	1000 350 650	
51	«Расчетный счет»	400 000	
60	«Расчеты с поставщиками и подр.»		12 000



1	2	3	4
71	«Расчеты с подотчетными лицами»	2500	
43	«Готовая продукция» по учетным ценам, в т.ч. Продукция А Продукция Б	50 000 20 000 30 000	
44	«Расходы на продажу»	4800	

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

**Операция 1.** Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за *отгруженные* в адрес предприятия материалы:

1. Материал А 8333 кг по 6 руб. за кг..... на сумму 50 000 руб.

2. Материал В 6857 кг по 7 руб. за кг.....на сумму 48 000 руб.

Итого 98 000 руб.

Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя..... 2000 руб.

Всего 100 000 руб.

Акцепт поступивших в организацию расчетных документов:

– материалов по покупной стоимости на сумму 98 000 руб.;

– фактическую сумму ТЗР – 2000 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем;

– в учете следует отразить по Дт сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 100 000 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Так как данный счет является пассивным, то увеличение показывается по кредиту данного счета.

*Запись первой операции в учете отразится следующим образом:*

Дт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 000

**Операция 2.** Полученные на железнодорожной станции материалы доставлены на склад автотранспортным предприятием за наличный расчет. Расходы по доставке составили 1200 рублей. Для предприятия-покупателя эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в Дт счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Одновременно с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» надо списать услуги по доставке материалов на склад предприятия, оплаченную за наличный расчет.

*Запись второй операции:*

Дт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 1200 руб.

**Операция 3.** Оприходованы на склад поступившие от поставщика материалы по твердым учетным ценам на 58 000 руб. Факт их оприходования следует показать по дебету счета 10 «Материалы», с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

*Запись третьей операции:*

Дт 10 «Материалы»

Кт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – 58 000 руб.

**Операция 4.** Исчислена сумма ТЗР, приходящаяся на поступившие на склад материалы.

По условию задачи не вся пария материалов поступила на склад. В этом случае необходимо рассчитать ТЗР, приходящиеся на поступившие на склад материалы. Алгоритм расчета следующий:

1. Рассчитаем процент поступивших на склад материалов.

$98\ 000 - 100\%$

$58\ 000 - x\% \quad X=59,184\ %.$

2. Найдем сумму ТЗР, приходящуюся на поступившие на склад материалы:

$3200 \times 59,184\ % = 1894\ \text{руб.}$

*Запись четвертой операции:*

Дт 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Кт 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – 1894

**Операция 5.** Перечислена с расчетного счета сумма в погашение кредиторской задолженности поставщику 100 000 руб. Погашение задолженности поставщику отражается по дебету пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На данную сумму нужно показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход показывается по кредиту счета. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

*Запись пятой операции:*

Дт «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт «Расчетный счет» – 100 000 руб.

Приведенный перечень хозяйственных операций по учету процесса заготовления материалов можно представить в виде следующей модели:

Таким образом, после отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций процесса заготовления по дебету счета 10 «Материалы» будет учтена оптовая цена в сумме 58 000 руб. В дебете счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» отражена сумма транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), приходящаяся на оприходованные на склад материалы. Отсюда фактическая себестоимость заготовленных материалов определяется сложением сальдо конечного

сч. 10 «Материалы» и сальдо конечного сч. 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
1) 98 000	3) 58 000
2000	4) 1894
2) 1200	
101 200	59 894
41 306	

фактическая себестоимость материальных ценностей, находящаяся в пути.

Алгоритм расчета фактической себестоимости каждого вида заготовленных материалов следующий:

1) определяем процент ТЗР, приходящийся на 1 рубль заготовленных материалов, для этого составим пропорцию:

Об. Дт сч. 10 – 100%

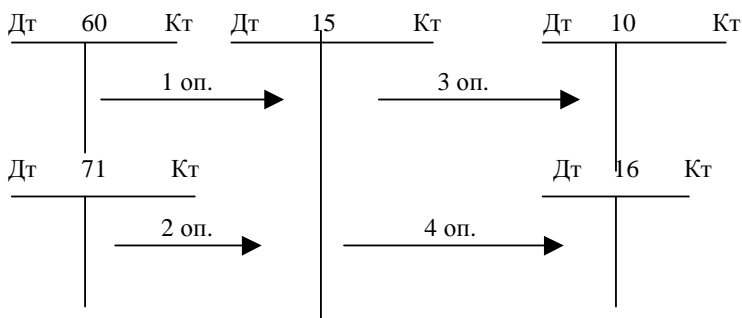
Об. Дт сч. 16 – X%, отсюда  $X = \frac{Об. Дт 16}{Об. Дт 10} \times 100\%$ ; (5.3)

2) рассчитываем сумму ТЗР, приходящуюся на каждый вид заготовленных материалов:

Сумма ТЗР = стоимость поступивших на склад материалов x% ТЗР.

Расчет себестоимости каждого вида заготовленных материалов представлен в табл. 5.4.

**Учет процесса заготовления (второй способ)**



### Контрольное задание

Отразить на счетах учет процесса заготовления материалов на хлебокомбинате. Исчислить фактическую себестоимость заготовленной партии материалов.

1. Остатки по счетам на начало месяца.

№ счета	Наименование	Дт	Кт
10-1	Материалы по твердым учетным ценам, в т.ч. Мука 120 кг по 10 руб. за 1 кг Сахар 60 кг по 15 руб. за 1 кг Дрожжи 50 кг по 6 руб. за 1 кг Прочие	4400 1200 900 300 2000	
10-2	Транспортно-заготовительные расходы, в т.ч. приходящиеся на: Муку Сахар Дрожжи Прочие	200 90 60 50 100	
20	Основное производство в т.ч. булка «Сдобная» булка «Сладкая»	2420 910 1510	
43	Готовая продукция в т.ч.: булка «Сдобная» булка «Сладкая»	3600 2100 1500	
51	«Расчетный счет»	128 000	
60	«Расчеты с поставщиками и подр.»		12 000
71	«Расчеты с подотчетными лицами»	3000	

2. Хозяйственные операции за отчетный период

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1.	Акцептован счет-фактура поставщика за сырье по оптовой цене: – Мука 300 кг – Сахар 50 кг – Дрожжи 10 кг Транспортные расходы, оплаченные поставщиком	3810 3000 750 60 600		

1	2	3	4	5
2.	Оплачены за наличный расчет разгрузочные работы	180		
3	Отражены в учете отклонения, приходящиеся на поступившее сырье, в том числе	?		
	Мука	?		
	Сахар	?		
	Дрожжи	?		
4.	Определить фактическую себестоимость заготовленной партии материалов, в т.ч.			
	– Мука		–	–
	– Сахар		–	–
	– Дрожжи		–	–

**Ответ.** Процент ТЗР, приходящийся на один рубль заготовленного сырья составляет – 20,472 %

### 5.3. Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции выполнению работ, оказанию услуг. В процессе производства участвуют: средства труда, предметы труда и непосредственно человеческий труд. В совокупности перечисленные составные части производственного процесса – приводят к образованию у предприятия соответствующих расходов.

Общая сумма всех расходов предприятия составляет **себестоимость продукции**.

Способом исчисления себестоимости продукции является калькуляция.

**Калькуляция** представляет собой способ исчисления себестоимости продукции путем суммирования издержек (затрат) производства или обращения, относящихся к единице продукции. Вопросы калькулирования возникают перед бухгалтером на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств: в процессе заготовления сырья и материалов, производства и реализации продукции.

В процессе исчисления себестоимости продукции необходимо исходить из четкого представления, что такое объект калькулирования и калькуляционная единица.

*Объект калькулирования* – это продукт производства (деталь, изделие, группы однородных изделий), т.е. продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.

*Калькуляционная единица* – это измеритель объекта калькулирования, обычно она совпадает с единицей измерения (кг, м, т, ц, и т.д.).

Группировка текущих затрат осуществляется по элементам и статьям калькуляции. Состав затрат, включаемый в издержки производства или обращения, регламентирован Налоговым кодексом. Налоговый кодекс имеет своей целью обеспечить единообразное определение состава затрат, включаемое в себестоимость на предприятиях всех форм собственности и видов деятельности. Необходимость группировки затрат по элементам обусловлена потребностью получить информацию, позволяющую ответить на вопрос «Что и сколько затрачено в отчетном периоде на изготовление конкретного объекта?»

По экономическому содержанию затраты, формирующие себестоимость, группируются по следующим элементам (рис. 5.1)



Рис. 5.1. Группировка затрат по экономическому содержанию

К прочим расходам относятся:

- Содержание работников аппарата управления.
- Эксплуатация зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.д.
  - Командировки, связанные с производственной деятельностью.
  - Оплата услуг связи, услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению, в случае если штатным расписанием или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких либо функций управления.
  - Оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг.
  - Содержание и обслуживание технических средств управления, вычислительных центров, устройств связи, средств сигнализации и др.
  - Затраты по обеспечению сторожевой охраны.
  - Прием и обслуживание представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, другие представительские расходы.

- Выплата стипендий, оплата обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров.

- Возмещение работникам транспортных расходов (в форме оплаты получаемых проездных документов).

- Амортизация нематериальных активов.
- Расходы на продажу.
- Расходы на сертификацию продукции.
- Налоги.

Для контроля за работой предприятия и его подразделений необходима другая группировка – по статьям затрат. Она отвечает на вопрос, на что произведены затраты, и дает таким образом возможность подсчитать расходы по местам их возникновения (табл. 5.1).

*Основные затраты* непосредственно связаны с процессом производства продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, амортизация основных средств и т.д.) и учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

*Накладные затраты* – это затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные, общехозяйственные расходы); учитываются на счете 25 «Общепроизводственные», 26 «Общехозяйственные расходы».

*Прямые затраты* можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на заработную плату и др.); учитываются на счете 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

*Косвенные затраты* одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление, общепроизводственные и общехозяйственные расходы); учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные», 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой-либо базе:

- пропорционально заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально сумме материальных затрат;
- пропорционально сумме прямых затрат (материальных, трудовых);
- пропорционально объему реализации.

*Переменные затраты* зависят от объема производства, их сумма меняется в соответствии с изменением количества выпущенной продукции (сырье, материалы, зарплата основных рабочих с начислениями, полуфабрикаты, общепроизводственные расходы);

- Данный вид расходов учитываются на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы».

Таблица 5.1

## Классификация затрат на производство

По отношению к технологическому процессу (по экономической роли)	По экономическим элементам	По способу включения в себестоимость	По статьям калькуляции
<p><b>1. Основные</b> (условно-переменные)</p> <p>а) материалы б) заработная плата рабочих в) начисления на заработную плату г) расходы по освоению д) резерв на гарантийный ремонт е) потери от брака</p> <p><b>2. Накладные</b> (условно-переменные)</p> <p>а) общепроизводственные расходы б) общехозяйственные расходы</p>	<p><b>1. Одноэлементные</b> (элементарные)</p> <p>а) материалы б) заработная плата рабочих в) начисления на заработную плату г) амортизация основных средств и нематериальных активов д) прочие расходы</p> <p><b>2. Комплексные:</b></p> <p>а) расходы будущих периодов б) резервы предстоящих расходов в) общепроизводственные расходы г) общехозяйственные расходы д) потери от брака</p>	<p><b>1. Прямые</b></p> <p>а) материалы б) заработная плата рабочих в) начисления на заработную плату г) расходы по освоению д) резерв на гарантийный ремонт е) потери от брака</p> <p><b>2. Косвенные</b></p> <p>а) общепроизводственные расходы б) общехозяйственные расходы</p>	<p>1. Материалы 2. Покупные полуфабрикаты 3. Возвратные отходы (-) 4. Транспортно-заготовительные расходы Итого: Материалы 5. Зарботная плата рабочих 6. Начисление на заработную плату 7. Расходы по освоению 8. Резерв на гарантийный ремонт 9. Потери от брака 10. Общепроизводственные расходы 11. Общехозяйственные расходы Итого: Производственная себестоимость 12. Расходы на рекламу Итого: Полная себестоимость</p>



Постоянные затраты не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, зарплата управленческого персонала и другие общехозяйственные расходы), могут осуществляться и при полной остановке производства; учитываются на счете 25 «Общехозяйственные расходы».

*Себестоимость продукции (работ, услуг)* представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) себестоимость.

*Нормативная* исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, расходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов.

*Плановая* – себестоимость каждого изделия, рассчитанная по отдельным калькуляционным статьям, размер по которым предприятие намерено достичь к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия, направленные на то, чтобы достичь плановой себестоимости ниже нормативной.

*Фактическая* – результат фактической величины затрат на конкретный вид продукции в отчетном периоде.

В течение месяца затраты учитываются по нормативной себестоимости. В конце месяца с учетом отклонений от норм и их изменения рассчитывается фактическая себестоимость всей продукции по следующей формуле:

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где  $\Phi_c$  – фактическая себестоимость;

$H_c$  – нормативная себестоимость;

$O_n$  – отклонения фактических затрат от норм («+» перерасход, «-» экономия)

$I_n$  – изменения внутри нормы (в сторону увеличения или уменьшения).

Все затраты, относящиеся к выпущенной из производства продукции, подсчитываются и делятся на ее количество. Таким путем определяется себестоимость единицы конкретной продукции.

Результатом расходов на производство является выпуск готовой продукции. Расходы на производство и выпуск продукции представляют собой две стороны производственного процесса, отражаемые в бухгалтерском учете. Основными задачами бухгалтерского учета на стадии производства являются:

1. Определение фактического объема производства. Для этого является общее количество как всей произведенной продукции, так и

продукции каждого вида. Объем конкретных видов продукции устанавливается в денежном и натуральном измерениях.

2. Исчисление фактической себестоимости продукции. С этой целью находят величину затрат предприятия на весь выпуск и каждый ее вид в отдельности, используя данные об отдельных расходах, включенных в себестоимость.

Для учета процесса производства в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства»;
- 40 «Выпуск продукции»;
- 97 «Расходы будущих периодов»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Важнейшим из счетов, предназначенных для учета процесса производства, является калькуляционный счет 20 «Основное производство». В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем. Себестоимость отдельных видов продукции определяется на основе показателей аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство».

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производством. Учет их ведется на двух собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещения; арендная плата за помещения, машины и оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитические счета по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведутся по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности на нем учитываются следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещение общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультативных и пр. услуг и другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» если вспомогательные производства произвели изделия и работы и оказали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Наличие и движение готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражается на счете 43 «Готовая продукция». На этом счете готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Если готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, то выпуск из производства готовой продукции в бухгалтерском учете отражается проводкой

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство»

В случае оценки готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости в бухгалтерском учете используется счет 40 «Выпуск продукции».

Данный счет предназначен для обобщения информации выпущенной продукции за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. *Этот счет используется организацией при необходимости. Использование счета 40, должно быть оговорено в учетной политике организации.*

По Дт счета 40 «Выпуск продукции» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной их производства продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (операция 1 – рис. 5.3).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» (операция 2 – рис. 5.3).

В Дт счета 90 с кредита счета 43 списывается норматив (плановый) с/с проданной продукции (операция 4 – рис. 5.3)

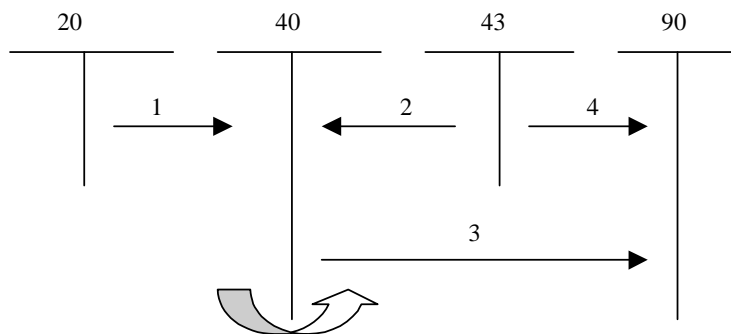


Рис. 5.3. Схема работы со счетом 40

Сопоставлением дебетового и кредитового оборота определяется отклонение фактической производственной себестоимости от плановой. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической (Дт об сч 40 < Кт об сч 40) сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) (Дт об сч 40 > Кт об сч 40)), списывается со счета со счета 40 «Выпуск продукции» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной проводкой.

Счет 40 «Выпуск продукции» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

**Операция 6.** Отпущены со склада материалы в производства по твердой учетной цене (табл. 5.2):

на производство продукции А	40 000 руб.
на производство продукции Б	20 000 руб.

	Итого 60 000 руб.
Общепроизводственные расходы	6000 руб.
Общехозяйственные расходы	5000 руб.

Всего 71 000 руб.

Списание материалов в производство, прежде всего следует отразить на счете «Материалы». Так как счет 10 «Материалы» активный, а в результате проведенной операции уменьшилось количество материалов

на складе, то этот счет кредитруется. Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции, записывается в дебет счета 20 «Основное производство», поскольку эти затраты непосредственно включаются в себестоимость продукции. Расходы на общепроизводственные и общехозяйственные нужды учитываются соответственно на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По данной операции эти счета дебетируются.

*Запись шестой операции:*

Дт 20 «Основное производство» Кт 10 «Материалы» – 60 000

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» Кт 10 «Материалы» – 6000

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» Кт 10 «Материалы» – 5000

Записав сумму материалов, израсходованных на изготовление продукции 60 000 руб. на Дт синтетического счета 20 «Основное производство», следует одновременно ее разнести в аналитические счета по каждому виду изделий (табл. 5.2 и 5.3). На каждом аналитическом счете и синтетическом счете 20 «Основное производство» отведены колонки для собирания отдельных видов затрат.

**Операция 7.** Списываются отклонения в стоимости материалов от твердых учетных цен (на сумму ТЗР).

С целью полного и правильного включения затрат в себестоимость выпускаемых видов продукции необходимо списать транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) пропорционально списанным в производство материалам.

Если ТЗР учитываются на счете 10-2 то алгоритм расчета следующий:

1. Находим процент ТЗР приходящийся на один рубль находящихся на складе материалов:

$$С\text{-до нач. сч. } 10 + Дт \text{ об. сч. } 10 - 100\%$$

$$С\text{-до нач. сч. } 10\text{-}2 + Дт \text{ об. сч. } 10\text{-}2 - X \%$$

$$X = \frac{Сн_{10-2} + Дm_{об} 10-2}{Сн_{10-1} + Дm_{об} 10-1} \times 100 \quad (5.4)$$

Рассчитываем сумму отклонений, которую необходимо списать на счета учета затрат.

Сумма отклонений (ТЗР) = Стоимость потребленных материалов умноженная на процент отклонений (ТЗР).

Если отклонения учтены на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», алгоритм для исчисления суммы отклонений, списываемой в дебет счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» аналогичен формуле (5.4), но вместо счета 10-2, в расчете принимает участие счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Таблица 5.2

## Аналитический учет производства продукции А

№ и содержание операций	Дебет счет «Материалы»							Кредит
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Социальное страх.	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Сальдо начальное							17 000	
6. Расходы материалов	40 000						40 000	
7. Отклонения в стоимости		1072					1072	
8. Начисление зарплаты			18 500				18 500	
9. Отчисления на социальные нужды				4810			4810	
13. Общепроизводственные расходы					9791		9791	
13. Общехозяйственные расходы						6907	6907	
14. Выпуск: по плановой себестоимости отклонения – перерас.								80 000 + 3080
Обороты по счету	40 000	1072	18 500	4810	9791	6907	81 080	83 080
Сальдо конечное							15 000	

Таблица 5.3

## Аналитический учет производства продукции Б

№ и содержание операций	Дебет счета 20							Кредит
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Социальное страх.	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Сальдо начальное							8 000	
6. Расходы материалов	20 000						20 000	
7. Отклонения в стоимости		536					536	
8. Начисление зарплаты			13 500				13 500	
9. Отчисления на социальные нужды				3510			3510	
13. Общепроизводственные расходы					7144		7144	
13. Общехозяйственные расходы						5040	5040	
14. Выпуск: по плановой себест отклонения – экономия								60 000 - 12 270
Обороты по счету	20 000	536	13 500	3510	7144	5040	49 730	47 730
Сальдо конечное							10 000	

По данным задачи:

10 «Материалы» 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»

Дт	Кт	Дт	Кт
50 000		1000	
3) 58 000	6) 60 000 6000 5000	4) 1894	7) 1608 161 134
58 000	71 000	1894	1903
37 000		991	

991 — остаток отклонений (ТЗР),  
приходящийся  
на остаток материалов на складе.

Сумма отклонений за отчетный месяц по Дт счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» с учетом начального остатка составила 2894 руб. Стоимость материалов по твердым учетным ценам по счету 10 «Материалы» составила 108 000 рублей. Отсюда находим средний процент отклонения, приходящийся на один рубль материалов, находящихся на складе:

$$108\ 000 - 100\% \quad X = \frac{2894 \times 100}{108000} \quad X = 2,679\%$$

$$2894 - X\%$$

Сумма отклонений на стоимость отпущенных на производственные нужды материалов за отчетный период составит

$$60\ 000 \times 2,587\% = 1552 \text{ рублей}$$

В том числе

- а) на производство продукции А  $40\ 000 \times 2,679\%$  1072;
- б) на производство продукции Б  $20\ 000 \times 2,679\%$  536;
- в) на общепроизводственные нужды  $6000 \times 2,579\%$  161;
- г) на общехозяйственные нужды  $5000 \times 2,679\%$  134.

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по твердым учетным ценам с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материала». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов, т.е.



*Запись седьмой операции:*

Дт 20 «Основное производство»

Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов» 1608 (1072 + 536)

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов» 161

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 16 «Отклонения в стоимости материалов» 134

**Операция 8.** Начислена заработная плата рабочим и служащим предприятия.

а) за изготовление продукции А 18 500 руб.

б) за изготовление продукции Б 13 500 руб.

---

Итого 32 000 руб.

в) цеховому персоналу 5000 руб.

г) администрации управления 3000 руб.

---

Всего 40 000 руб.

Начисление заработной платы представляет собой определение сумм, причитающихся работникам предприятия за истекшее время. При этом у предприятия, во-первых, возникают обязательства перед работниками и служащими по выплате им заработной платы. Во-вторых, начисленная заработная плата увеличивает затраты на производство, т.к. расчет с персоналом по оплате труда является калькуляционной статьей.

*Запись восьмой операции:*

Дт 20 «Основное производство»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 32 000 руб.

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 5000 руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 3000 руб.

Суммы заработной платы, начисленной рабочим за изготовление продукции, учитывают непосредственно по дебету счета 20 «Основное производство», т.к. это прямые расходы, и одновременно по дебету аналитических счетов по производству продукции (табл. 5.2 и 5.3). Так как заработная плата цеховому персоналу и администрации не является прямым расходом, ее необходимо сначала отнести в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

**Операция 9.** Произведены отчисления на социальное страхование:

пенсионный фонд 20% медицинское страхование 2,8% социальное страхование 3,2%	в размере 26 % начисленной заработной платы
--	---

В результате этой операции у предприятия, прежде всего, возникают обязательства по перечислению начисленной суммы во внебюджетные фонды. Эти обязательства должны быть отражены по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» счет пассивный, увеличение показывают по кредиту.

С другой стороны, поскольку расчеты с органами социального страхования и обеспечения является калькуляционной статьей, то данная операция приводит к увеличению затрат на производство, учитываемых на счетах 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». А т.к. отчисления на социальное страхование связаны с заработной платой, то их надо относить в дебет тех же производственных счетов, что и заработную плату:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$$32\,000 \times 26\% = 8\,320 \text{ руб.}$$

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$$5\,000 \times 26\% = 1\,300 \text{ руб.}$$

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$$3\,000 \times 26\% = 780 \text{ руб.}$$

---

Всего 10 400 руб.

В аналитическом учете суммы социального страхования записываются так:

В дебет счета производства продукции А –  $18\,500 \times 26\% = 4\,810$  руб.

В дебет счета производства продукции Б –  $13\,500 \times 26\% = 3\,510$  руб.

**Операция 10.** Начислена амортизация:

а) на производственное оборудование 2000 руб.;

б) на основные средства общехозяйственного назначения 1500 руб.

Амортизация основных средств представляет собой затраты производства и должна включаться в себестоимость продукции. Сумма амортизации производственного оборудования относится в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», а сумма амортизации основных средств общехозяйственного назначения – на дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы». Одновременно эти суммы отражаются по Кт счета 02 «Амортизация основных средств», показывая, на сколько должны увеличиваться суммы накоплений, предназначенных для восстановления изнашиваемых основных средств.

*Запись десятой операции:*

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств» 2000 руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств» 1500 руб.

**Операция 11.** Согласно счету-фактуре «Дальэнерго» принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию:

а) на производственные нужды 2000 руб.;

б) на общехозяйственные нужды 1250 руб.;

Расход электроэнергии – это часть расходов, связанных с изготовлением продукции и поэтому включаемых в ее себестоимость. При этом трудно определить количество энергии, затраченной при изготовлении каждого вида продукции. Поэтому принято всю электроэнергию, израсходованную на производственные цели, отнести в состав производственных расходов с тем, чтобы включить ее в себестоимость продукции при их распределении.

Электричество, расходуемая на нужды аппарата управления, должна учитываться в составе общехозяйственных расходов. В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед «Дальэнерго» следует кредитовать счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*Запись одиннадцатой операции:*

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000 руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1250 руб.

**Операция 13.** Собраны и распределены общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы:

25 «Общепроизводственные  
расходы»

26 «Общехозяйственные  
расходы»

Дт	Кт	Дт	Кт
6) 6000	13) 16 461	6) 5000	13) 11 664
7) 161		7) 134	
8) 5000		8) 3000	
9) 1300		9) 780	
10) 2000		10) 1500	
11) 2000		11) 1250	
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
16 461	16 461	11 664	11 664
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются в конце месяца в Дт счета 20 «Основное производство» и включа-

ются в себестоимость каждого вида продукции. При этом счет 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» закрываются проводкой

Дт 20 «Основное производство»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 16 461 руб.

Дт 20 «Основное производство»

Кт 26 «Общехозяйственные расходы» 11 664 руб.

Одновременно данная сумма распределяется между видами выпускаемой продукции.

В Приказе «Об учетной политике организации» определен способ распределения косвенных расходов. В данной примере базой распределения косвенных расходов является основная заработная плата производственных рабочих, которая составила за отчетный месяц 32 000 руб. (операция 8). На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно расчету, представленному в таблице:

№	Показатель	Ед изм.	Всего	Прод. А	Прод. Б
1.	Зарботная плата производственных рабочих	Руб.	32 000	18 500	13 500
2.	Удельный вес заработной платы по видам продукции в общем объеме	%	100	57,813	42,187
3.	Общепроизводственные расходы	Руб.	16 461	9 517	6 944
4.	Общехозяйственные расходы	Руб.	11 664	6 743	4 921

Алгоритм расчета:

1. Находим удельный вес заработной платы рабочих выпускающих продукцию А в общем объеме: 32 000 –100%

$$18\,500 - x\% \qquad X = 75,813\%$$

2. Находим удельный вес заработной платы рабочих выпускающих продукцию Б в общем объеме: 32 000 –100 %

$$13\,500 - x\% \qquad X = 42\,187\%$$

3. Распределяем общепроизводственные расходы по видам продукции: 16 461 x 57,813% = 9517 руб. – сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукцию А.

16461 x 42,187% = 6944 руб. – сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на продукцию Б.

4. Аналогичным образом распределяем общехозяйственные расходы.

**Операция 14.** Выпущена из производства готовая продукция по плановой (нормативной) себестоимости:

продукции А – 80 000 руб.

продукции Б – 60 000 руб.

---

Итого 140 000 руб.

Фактическая себестоимость изготовленной продукции определяется на основании данных аналитического учета производства продукции (табл. 5.2 и 5.3).

Выпущенная из производства продукция сдается на склад; в бухгалтерском учете отражается записью:

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство» 140 000 руб.

В течение отчетного периода эта запись осуществлялась в твердой оценки (по плановой себестоимости). В конце отчетного периода исчисляется фактическая себестоимость готовой продукции. При этом осуществляются следующие расчеты по счету 20 «Основное производство»:

$Сн + Об. Дт. - Ск =$  фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции. Затем фактическая себестоимость готовой продукции сравнивается с ее плановой величиной и выявляется результат процесса производства: экономия ресурсов (+) или перерасход (-).

*Продукция А:* В рассматриваемом условном примере остаток незавершенного производства на начало равен 17 000 руб., оборот по дебету счета 20 «Основное производство» равен 81 080 руб. (табл. 5.2). По итогам инвентаризации, в конце отчетного периода, незаконченной обработкой продукции А было на сумму 15 000 руб. Отсюда следует:  $17\ 000 + 81\ 080 - 15\ 000 = 83\ 080$  руб. – фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции А. Плановая себестоимость выпущенной из производства продукции (по условию задачи) 80 000 рублей. На разницу между фактической и плановой себестоимостью ( $83\ 080 - 80\ 000 = 3\ 080$  руб. (перерасход ресурсов)) делается запись:

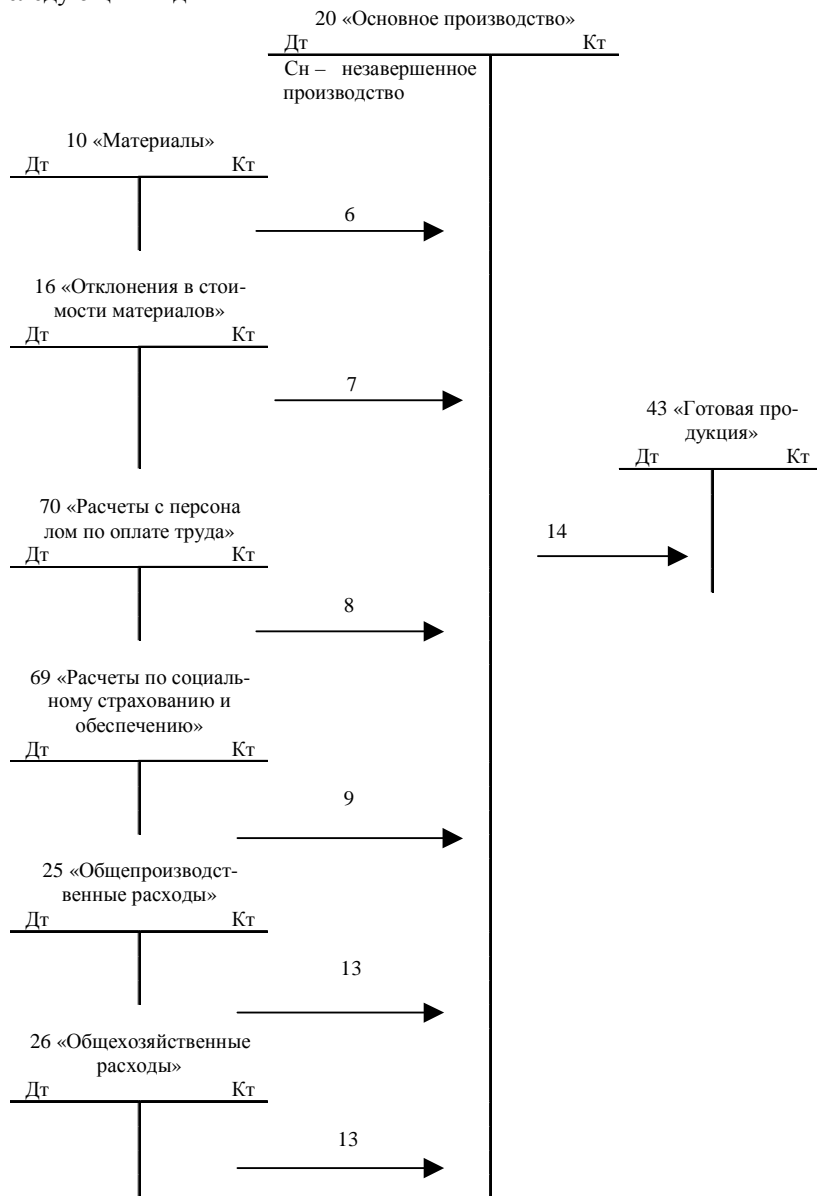
Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство» 3080 «Дополнительной проводкой».

*Продукция Б:* Плановая себестоимость продукции Б (60 000 руб.) выше фактической (47730 руб.) На сумму экономии ресурсов делается запись Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство» 12270 («Красным сторно»).

Таким образом, схема учета процесса производства будет иметь следующий вид



Таким образом, по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражена фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции.

Дт	43 – А	Кт	Дт	43 – Б	Кт
20 000			30 000		
14) 80 000			14) 60 000		
4 819			– 10993		
84 819			49 007		

#### 5.4. Контрольное задание (продолжение задачи)

1. Отразить на счетах бухгалтерского учета процесс производства. Открыть счета синтетического учета.

2. Открыть счета аналитического учета к счету 20 «Основное производство»: 20 «Булка Сдобная», 20 «Булка Сладкая»

3. Составить расчет отклонения в стоимости материалов, списанных в производство.

4. Составить расчет распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции. За базу распределения принять материальные расходы.

5. Остатки по счетам представлены в табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1.	С расчетного счета осуществлены платежи поставщикам за материалы.	4410		
	Списаны израсходованные в производство материалы – всего, в том числе на производство:			
	– булки «Сдобной» в т.ч.	<b>3243</b>		
	Мука 240 кг	2400		
	Сахар 53 кг	795		
	Дрожжи 8 кг	48		
	– булки «Сладкой», в т.ч.	<b>1824</b>		
	Мука 120 кг	1200		
	Сахар 40 кг	600		
	Дрожжи 4 кг	24		
	– общепроизводственные расходы	<b>200</b>		
	– общехозяйственные расходы	<b>300</b>		

1	2	3	4	5
2.	Составить расчет отклонений в стоимости материалов и списать отклонения, приходящиеся на материалы, израсходованные на производство продукции: – булки «Сдобной» в т.ч. Мука 240 кг Сахар 53 кг Дрожжи 8 кг – булки «Сладкой», в т.ч. Мука 120 кг Сахар 40 кг Дрожжи 4 кг – общепроизводственные расходы – общехозяйственные расходы	?		
3.	Начислена заработная плата производственным рабочим – всего, в т. ч. на производство: – булки «Сдобной» – булки «Сладкой» – начальнику цеха – аппарату управления	5300 2500 2800 800		
4.	Произвести отчисления от начисленной заработной платы в органы социального страхования 26%, в том числе: на изготовл. – булки «Сдобной» – булки «Сладкой» – начальнику цеха – аппарату управления	? ? ? ?		
5.	Списаны командировочные расходы работников аппарата управления Начислена амортизация производственного оборудования Начислен амортизация общехозяйственного оборудования Начислена амортизация нематериальных активов	150 350 280 520		
6.	Определить и списать сумму общепроизводственных расходов, приходящихся на: – булки «Сдобной» – булки «Сладкой»	? ? ?		
7.	Определить и списать сумму общехозяйственных расходов, приходящихся на: – булки «Сдобной» – булки «Сладкой»	? ? ?		
8.	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости – всего – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	18400 9800 8600		



## 5.5. Учет процесса продажи готовой продукции

Процесс продажи продукции (работ, услуг) является завершающим в круговороте хозяйственных средств. В результате этого процесса выпущенная продукция отпускается покупателям, поступают денежные средства от продажи.

Основными задачами учета процесса реализации готовой продукции являются:

- определение полного объема реализации в количественном и стоимостном выражении;
- выявление фактических результатов от реализации продукции;
- предоставление аппарату управления достоверную и своевременную информации о фактических издержках производства и продажи конкретных наименований выпущенной продукции.

Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и прибыли от реализации продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (договорной) стоимостью реализованной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость реализованной продукции представляет собой производственную себестоимость "плюс" расходы на продажу.

Разница между оптовой ценой продукции и ее фактической себестоимостью есть результат продажи продукции, работ услуг.

В плане счетов предусмотрено процесс продажи готовой продукции отражать на счетах:

- 40 «Выпуск продукции»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 45 «Товары отгруженные»
- 90 «Продажи»
- 99 «Прибыль, убытки»

Неизбежные расходы, которые несет предприятие по продаже за свой счет, принято называть расходами на продажу. В текущем учете расходы по продаже собираются на отдельном активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета собираются:

- расходы на тару и упаковку продукции на складе;
- расходы по доставке ее до пункта (станции, порта, пристани) отправления, включая расходы по нагрузке в транспортные средства;
- комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям;
- расходы на рекламу;
- организацию выставок и т.п.

В течение отчетного периода по дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются расходы по реализации продукции. В конце отчетного периода при определении факт с/с прод. продукции. С кредита счета 44 «Расходы на продажу», списываются затраты, относящиеся к проданной продукции.

Некоторые из перечисленных выше расходов (например, расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных наименований продукции прямым путем. Если такая возможность отсутствует, то распределение их осуществляется косвенным путем. В качестве базы распределения между отдельными видами отгруженной продукции могут быть установлены объем, вес, производственная себестоимость и другие показатели. В любом случае вариант распределения расходов на упаковку и транспортировку определяется отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» показывает сумму затрат на упаковку и транспортировку приходящиеся на не проданную продукцию.

Операционно-результативный активно-пассивный счет 90 «Продажи» используется для учета продажи продукции, а также для определение финансового результата основной деятельности организации.

Продукция продается по цене, устанавливаемой организацией самостоятельно, с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

$$\text{Цена продажи} = \text{Производственная себестоимость} + \\ + \text{Расходы на продажу} + \text{НДС} + \text{Прибыль}$$

По дебету счета 90 «Продажи» формируется полная фактическая себестоимость проданной продукции, по кредиту – выручка от продажи. В конце отчетного периода сравнением дебетового и кредитового оборота определяется финансовый результат. Если дебетовый оборот меньше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции меньше выручки от реализации), то финансовый результат – прибыль. Если дебетовый оборот больше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции больше продажной стоимости), то финансовый результат – убыток.

В конце отчетного периода счет закрывается следующими проводками:

Дт 90 Кт 99 – на величину полученной прибыли;

Дт 99 Кт 90 – на величину полученного убытка.

Организации являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). НДС – часть чистого дохода общества, поступающего в государственный бюджет в виде установленных отчислений. Все расчеты организации с государством по НДС за проданную продукцию

отражаются на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Начисленные суммы НДС отражаются проводкой:

Дт 90 «Продажи»  
 Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»,  
 а перечисление –  
 Дт 68 «Расчет по налогам и сборам»  
 Кт 51 «Расчетный счет»

### Экономическое содержание счета 90 «Продажи»

Дт	Кт
Полная себестоимость проданной продукции: – цеховая нормативная (плановая) себестоимость – отклонения («+»; «-») нормативной (плановой) себестоимости от фактической себестоимости – расходы на продажу – НДС – налог с продаж в части выручки, вносимой наличными деньгами в кассу – индивидуальные издержки предприятия по реализации продукции (работ, услуг)	Выручка от продажи продукции (работ, услуг) – договорная (продажная) стоимость проданной продукции (работ, услуг).
Об. Дт – полная фактическая себестоимость проданной продукции	Об. Кт – выручка от реализации

В бухгалтерском учете выручка от продажи продукции отражается только в момент перехода прав собственности на нее покупателю. Момент перехода права собственности указывается в договоре между покупателем и продавцом. При этом на практике могут использоваться два варианта перехода права собственности на готовую продукцию.

**I вариант. Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент отгрузки (реализация по моменту отгрузки).** При этом варианте продукция считается проданной в момент ее отправки покупателю независимо от поступления платежа. На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражается долг покупателя за отправленную в его адрес продукцию.

Учет процесса продажи готовой продукции при этом варианте можно представить следующим образом:

1. Выпуск из производства готовой продукции по фактической производственной себестоимости Дт 43 Кт 20

2. Отгружена покупателям готовая продукция по цене реализации Дт 62 Кт 90

3. Поступила на расчетный счет выручка от реализации Дт 51 Кт 62
4. Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции Дт 90 Кт 43
5. Собираются расходы по продаже Дт 44 Кт 10, 60, 76...
6. Списываются расходы на продажу Дт 90 Кт 44
7. Начислен НДС Дт 90 Кт 68
8. Отражается финансовый результат Дт 99 Кт 90 – убыток  
Дт 90 Кт 99 – прибыль

(Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по отгрузке на рис. 5.1)

**II вариант. Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент оплаты покупателем отгруженной в его адрес продукции (кассовый метод).** При этом варианте в при учете реализации продукции используется счет 45 «Товары отгруженные». По дебету этого счета отражается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, отгруженной, но неоплаченной покупателями, при этом кредитуется счет 43 «Готовая продукция». По кредиту счета 45 «Товары отгруженные» списывается фактическая производственная себестоимость реализованной продукции в дебет счета 90 «Продажи», в момент поступления денег от покупателей на расчетный счет. Сольдо по дебету счета 45 «Товары отгруженные» показывают фактическую себестоимость отгруженной покупателями продукции, платежи за которые еще не поступили.

Учет процесса продажи готовой продукции при этом варианте можно представить следующим образом:

1. Выпуск из производства готовой продукции по фактической производственной себестоимости Дт 43 Кт 20
2. Отгружена покупателям готовая продукция по производственной себестоимости Дт 45 Кт 43
3. Получена на расчетный счет выручка от реализации готовой продукции Дт 51 Кт 90
4. Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции Дт 90 Кт 45
5. Собираются расходы по продаже Дт 44 Кт 10, 76, 60...
6. Списываются расходы на продажу Дт 90 Кт 44
7. Начислен НДС Дт 90 Кт 68
8. Отражается финансовый результат Дт 99 Кт 90 – убыток  
Дт 90 Кт 99 – прибыль

(Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по оплате на рис. 5.2).

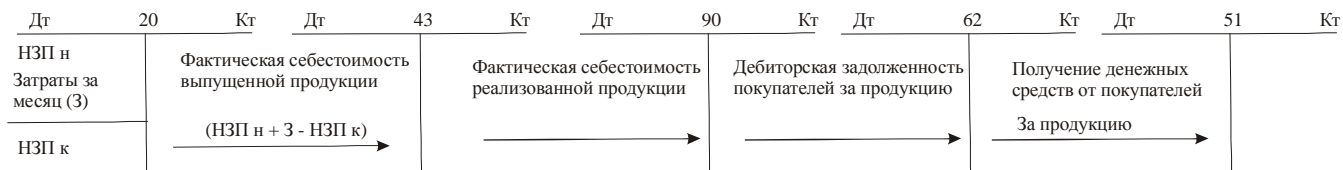


Рис. 5.1. Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по отгрузке

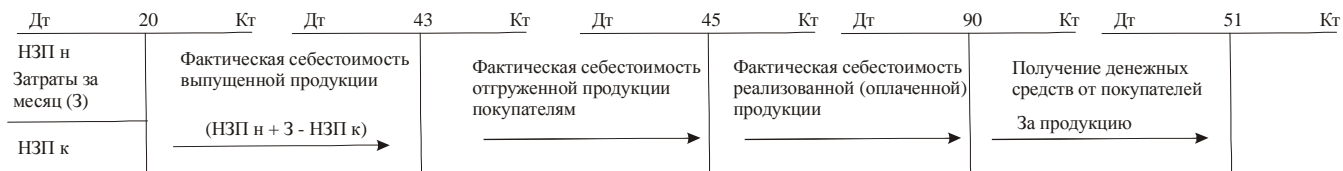


Рис. 5.2. Схема отражения на счетах продаж при признании выручки по оплате

Рассмотрим порядок учета продаж, когда предприятие исчисляет выручку от продажи продукции по моменту оплаты («кассовый метод»). Из аналитических счетов к счету 20 «Основное производство» (табл. 5.2 и 5.3) видно, что по продукции А плановая себестоимость составляет 80000 рублей (по условию задачи), а отклонения фактической себестоимости от плановой составляет + 3080 руб. (перерасход); соответственно по продукции Б эти показатели равны 60 000 руб. и – 12270 руб. (экономия)[3].

Вспомним условие задачи. **Остаток готовой продукции на начало месяца составил:**

По учетным ценам 50 000 руб., в том числе	
продукция А	20 000 руб.
продукция Б	30 000 руб.
Отклонения – 2500 руб., в том, числе	
по продукции А	+ 300 руб. (перерасход)
по продукции Б	– 2800 руб. (экономия)
Фактическая себестоимость 47 500 руб.	
продукция А	20 300 руб.
продукция Б	27 200 руб.

**Остаток товаров отгруженных на начало месяца составляет:**

По учетным ценам всего 150 000 руб., в том числе	
продукция А	95 000 руб.
продукция Б	55 000 руб.
Отклонения – 8000 руб., в том числе	
по продукции А	+ 1000 руб.
по продукции Б	– 9000 руб.
Фактическая себестоимость 142 000 руб., в том числе	
продукция А	96 000 руб.
продукция Б	46 000 руб.

Фактическая себестоимость отгруженной продукции может быть определена также только в конце месяца, поэтому в течение месяца отгрузка отражается по учетным ценам, а по окончании месяца рассчитывают сумму отклонений и дополнительной проводкой или красным сторно корректируют стоимость отгруженной продукции.

**Операция 15. Отгружена готовая продукция покупателем по учетной цене:**

продукции А – 90 000 руб.
продукции Б – 60 000 руб.

---

Всего 150 000 руб.

*Запись пятнадцатой операции:*

Ежедневно на сумму отгруженной продукции по учетным ценам делается запись

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция А

Кт 43 «Готовая продукция» продукция А 90 000 руб.

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция Б

Кт 43 «Готовая продукция» продукция Б 60 000 руб.

В конце месяца для того, что бы определить сумму отклонений, приходящуюся на отгруженную продукцию, сделаем расчет процента отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, приходящийся на один рубль отгруженной продукции.

$$1) O\% = (CНo + Bо) / (CНгп + Bгп) \times 100,$$

где O% – процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

CНo – остаток отклонений по готовой продукции на начало месяца;

Bо – отклонения по выпущенной продукции из производства продукции за текущий месяц;

CНгп – остаток готовой продукции по учетным ценам;

Bгп – выпуск готовой продукции по учетной цене.

$$\text{Продукция А } O\% = (+ 300 + 3080) / (20\,000 + 80\,000) \times 100 = + 3,38\%$$

$$\text{Продукция Б } O\% = (- 2800 - 12270) / (30\,000 + 60\,000) \times 100 = - 16,74\%$$

Исходя из исчисленного процента отклонений определяют сумму отклонений, приходящуюся на отгруженную продукцию:

$$Oр = Oп \times O\% / 100,$$

где Oр – сумма отклонений, приходящаяся на отгруженную продукцию;

Oп – учетная стоимость отгруженной в текущем месяце продукции

Продукция А Oр = 90 000 x 3,38 % = + 3042 руб.

Продукция Б Oр = 60 000 x (-16,74%) = - 10044 руб.

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция А

Кт 43 «Готовая продукция» продукция А 3042 руб.

Дт 45 «Товары отгруженные» продукция Б

Кт 43 «Готовая продукция» продукция Б – 10044 руб.

К счету 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные» открывается два аналитических счета: продукции А и продукции Б. В дебит и кредит соответствующих счетов записываются суммы операции 15 по виду отгруженной продукции

Одновременно суммы данной операции записываются в аналитическом учете.

Дт	43 –А	Кт
20 000		
+ 300		
14) 80 000	15) 90 000	
3080	3042	
83 080	93042	

**10 338**

Дт	43 –Б	Кт
30 000		
- 2800		
14) 60 000	15) 60 000	
- 12 270	- 10044	
47 730	49956	

**4886**

Дт	45 –А	Кт
95 000		
+ 1000		
15) 90 000		
3042		
93042		

Дт	45 –Б	Кт
55 000		
- 9000		
14) 60 000		
-10044		
49956		

**Операция 16.** На расчетный счет поступили денежные средства от покупателей за проданную продукцию 190 000 руб., в том числе

За продукцию А 140 000 руб. *Дт 51 Кт 90 / А 140 000*

За продукцию Б 50 000 руб. *Дт 51 Кт 90 / Б 50 000*

*Запись шестнадцатой операции:*

*Дт 51 «Расчетный счет»*

*Кт 90 «Продажи» 190 000 руб.*

**Операция 17.** Списывается учетная стоимость реализованной продукции за отчетный период составила:

продукция А – 90 000 руб.

продукция Б – 60 000 руб.

---

Всего 150 000 руб.

Фактическая себестоимость реализованной продукции записывается в дебет счета 90 «Продажи». Это необходимо для определения полной себестоимости проданных изделий и последующего исчисления финансового результата. Но определить фактическую себестоимость реализованной продукции возможно только по окончании месяца. В течение месяца реализация отражается по учетным ценам, а в конце месяца рассчитывают сумму отклонений, приходящуюся на реализованную продукцию.



Расчет производится аналогично как по товарам отгруженным, но в расчет принимаются записи по счету 45 «Товары отгруженные»

Сначала определим процент отклонений:

$$O\% = (CНo + Oo) / (CНпо + Оп) \times 100$$

где O% – процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

CНo – остаток отклонений по отгруженной продукции на начало месяца;

Oo – отклонения по отгруженной за месяц продукции;

CНпо – остаток товаров отгруженных по учетным ценам;

Оп – отгрузка продукции по учетным ценам.

$$\text{Продукция А } O\% = (+1000 + 3042) / (95\ 000 + 90\ 000) \times 100 = 2,18\%$$

$$\text{Продукция Б } O\% = (-9000 - 10044) / (55\ 000 + 60\ 000) \times 100 = -16,56\%$$

Определим сумму отклонений, приходящуюся на реализованную продукцию.

$$Op = Rp \times O\% / 100,$$

где Op – сумма отклонений, приходящаяся на отгруженную продукцию;

Rп – учетная стоимость реализованной продукции в текущем месяце.

$$\text{Продукция А } Op = 90\ 000 \times 2,18\% = 1962 \text{ руб.}$$

$$\text{Продукция Б } Op = 60\ 000 \times (-16,56\%) = -9936 \text{ руб.}$$

*Запись семнадцатой операции:*

Дт 90 «Продажи»

Кт 45 «Товары отгруженные» 150 000 руб.

Одновременно суммы данной операции записываются в аналитическом учете.

Дт 90 «Продажи» продукция А

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция А 90 000 руб.

Дт 90 «Продажи» продукция Б

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция Б 60 000 руб.

В конце месяца:

Дт 90 «Продажи» продукция А

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция А 1962 руб.

Дт 90 «Продажи» продукция Б

Кт 45 «Товары отгруженные» продукция Б – 9936 руб.

Дт	45 –А	Кт
95 000		
+1000		
15) 90 000		17) 90 000
3042		1962
<u>93042</u>		<u>91962</u>
<b>97080</b>		

Дт	90–А	Кт
17) 90 000		16) 140 000
1962		
22) 4185		
23) 17 306		
25) 26 547		
<u>140000</u>		<u>140 000</u>

Дт	45 –Б	Кт
55 000		
- 9000		
15) 60 000		17) 60 000
- 10044		- 9936
<u>49956</u>		<u>50064</u>
<b>45892</b>		

Дт	90–Б	Кт
17) 60 000		16) 50 000
-9936		25) 12 368
22) 2790		
23) 9514		
<u>62 368</u>		<u>62 368</u>

**Операция 18.** Списывается стоимость тары на упаковку проданной продукции = 1960 руб.

Тара учитывается на счете 10 «Материалы». В результате данной операции ее запас на складе уменьшается, значит, счет 10 «Сырье и материалы» надо кредитовать. С другой стороны, данная операция приводит к увеличению расходов, связанных с продажей продукции, вследствие чего надо дебетовать счет 44 «Расходы на продажу».

*Запись восемнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 10 «Материалы» / «Тара» 1960 руб.

**Операция 19.** Начислена заработная плата рабочим склада готовой продукции 4000 руб.

Данные затраты относятся к процессу реализации готовой продукции и отражаются по Дт счета 44 «Расходы на продажу».

*Запись девятнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 70 «Расчеты по заработной плате» 4000 руб.

**Операция 20.** Произведены отчисления в органы социального страхования от начисленной заработной платы рабочим склада готовой продукции  $4000 \times 26,2\% = 1048$  руб.

*Запись двадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 69 «Отчисления в органы социального страхования» 1048 руб.

**Операция 21.** Оплачены расходы на рекламу готовой продукции 1500 руб.

Поскольку это расходы связанные с продажей готовой продукции их следует отнести в Дт сч. 44 «Расходы на продажу».

*Запись двадцать первой операции*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 51 «Расчетный счет» 1500 руб.

**Операция 22.** Списываются расходы, связанные с реализацией готовой продукции с целью включения их в полную себестоимость продукции.

Расходы на продажу списываются в дебет счета 90 «Продажи» пропорционально реализованной продукции. Для правильного списания расходов на продажу необходимо составить расчет. Алгоритм расчета:

1. Найти процент расходов на продажу, приходящийся на один рубль отгруженной продукции:

Сн сч. 44 + об. Дт. Сч. 44

$$\frac{\text{Сн сч. 45 + Об. Дт. Сч. 45}}{\text{Сн сч. 44 + об. Дт. Сч. 44}} \times 100\%$$

$$(4800 + 8508) : (142000 + 144042) \times 100\% = 4,65\%$$

2. Рассчитать стоимость расходов приходящихся на реализованную продукцию:

Всего  $150\,000 \times 4,65\% = 6975$  руб., в том числе:

Продукция А  $90\,000 \times 4,65\% = 4185$  руб.

Продукция Б  $60\,000 \times 4,65\% = 2790$  руб.

*Запись двадцать второй операции*

Дт 90 «Реализация»

Кт 44 «Расходы на продажу» 6975 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета открытых к счету 90 «Продажа».

Дт 44 «Расходы на продажу» Кт

4800	
18) 1960	22) 6976
19) 4000	
20) 1048	
21) 1500	
8508	6975
6333	

расходы на продажу,  
приходящиеся на остаток го  
продукции на складе

**Операция 23.** Начислен налог на добавленную стоимость. С одной стороны НДС увеличивает фактическую себестоимость реализованной продукции на 18 %, с другой стороны увеличивается долг перед бюджетом:

Фактическая себестоимость реализованной продукции:

Продукция А –  $96\ 147 (90000 + 1962 + 4185) \times 18\% = 17\ 306$  руб.

Продукция Б –  $52\ 854 (60000 - 9936 + 2790) \times 18\% = 9514$  руб.

*Запись двадцать третьей операции:*

Дт 90 «Продажи»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» 26820 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета открытых к счету 90 «Продажа»).

**Операция 24.** Выявили финансовый результат от реализации продукции. Суммы прибыли и убытка определяются по данным аналитического учета продажи продукции А и продажи продукции Б.

На основании этих счетов можно получить следующие показатели:

Содержание операции	А	Б	Пин
<b>Дебет</b>			
<b>Фактическая себестоимость</b>	91962	50064	142026
3. Расходы на продажу	4185	2790	6975
<b>Полная себестоимость</b>	96 147	52854	149001
4. Налог на добавленную стоимость	17 306	9514	26820
<b>Итого по факт с/с реализации продукции</b>	113 453	62368	17584
<b>Кредит</b>			
<b>Продажная стоимость</b>	140 000	50 000	190000

Таким образом, финансовый результат от продажи каждого вида продукции, определяемый сопоставлением продажной стоимости с полной себестоимостью и НДС, составляет:

по продукции А 26 547 руб. ( $140\ 000 - 113\ 453$ ) – прибыль;

по продукции Б – 12368 руб. ( $50\ 000 - 62\ 368$ ) – убыток.

*Запись двадцать четвертой операции:*

Дт 90 «Продажи»

Кт 99 «Прибыль, убытки» 26 547 руб.

Дт 99 «Прибыль, убытки»

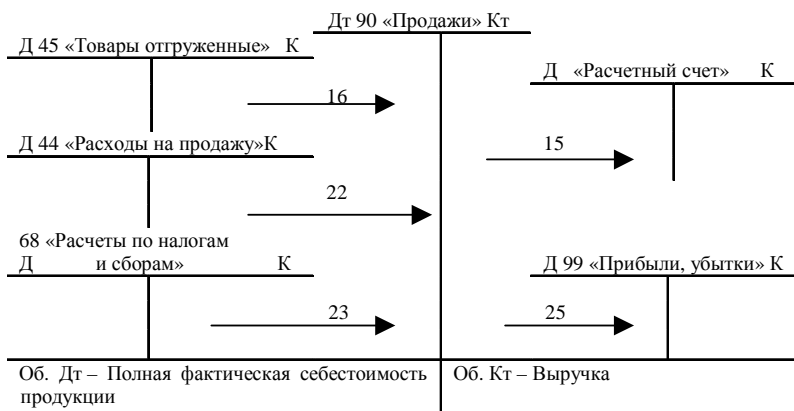
Кт 90 «Продажи» 12368 руб.

Счета, используемые для расчета операции продажи, содержат важнейшие показатели, характеризующие этот процесс. Оборот по кре-

диту счета «Продажи» «минус» сумма убытка, списанная по операции 24 продукции Б, показывает объем продаж за истекший период – 177 632 руб. (190 000 – 12 368) – важнейший количественный показатель этого процесса. На этом же счете фиксируется главный качественный показатель процесса продаж прибыль, которой является разностью между прибылью от продажи продукции А и убытком от продажи продукции Б (операция 24). В нашем примере организация по итогам продажи продукции получила прибыль – 14 179 руб. (26 547 – 12368).

Счет 90 «Продажи» показывает, как сложился результат, полученный от продажи в его дебете записаны фактическая себестоимость проданной продукции (142 026 руб.), расходы на продажу (6975 руб.) и налог на добавленную стоимость (26 820 руб.). Таким образом, полная себестоимость проданной продукции составила 175 821 руб. Если эту сумму вычесть из продажной стоимости реализованной продукции (190 000 руб.), то получается прибыль, равная 14 179 руб.

Таким образом, схема учета процесса реализации по моменту оплаты имеет следующий вид:



### Контрольное задание (продолжение задачи)

1. Отразить на счетах бухгалтерского учета процесс продажи готовой продукции. Открыть счета синтетического учета.
2. Открыть счета аналитического учета к счету 90 «Продажи»: 90 – «булка Сдобная», 90 – «Булка Сладкая».
3. Составить расчет распределения расходов на продажу между видами выпускаемой продукции. За базу распределения принять фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции.
4. Начислить налог на добавленную стоимость (НДС). Ставка налога 18%. База налогообложения: фактическая себестоимость выпущен-

ной из производства продукции + расходы на продажу по каждому виду выпускаемого изделия.

5. Исчислить финансовый результат.

6. Учет процесса реализации осуществлять по моменту отгрузки готовой продукции покупателям.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
17	Отгружена покупателям готовая продукция всего, в т.ч.	25 000		
	– булка «Сдобная»	14 000		
	– булка «Сладкая»	11 000		
18	Расходы на тару	1200		
19	Оплачены расходы по погрузо-разгрузочным работам	800		
20	Оплачены комиссионные посреднической организации	750		
21	Поступила выручка за реализации продукции, всего, в т.ч.	25 000		
	– булка «Сдобна»	14 000		
	– булка «Сладкая»	11 000		
22	Списана производственная себестоимость отгруженной и оплаченной продукции, в т.ч.	18 400		
	– булка «Сдобная»	9800		
	– будка «Сладкая»	8600		
		2750		
23	Списаны расходы на продажу всего, в т.ч.	?		
	– булка «Сдобная»	?		
	– булка «Сладкая»	?		
24	Начислен НДС по проданной продукции, всего в т.ч.	?		
	– булка «Сдобная»	?		
	– булка «Сладкая»	?		
25	Отражается финансовый результат от реализованной продукции всего, в т.ч.	?		
	– булка «Сдобная»	?		
	– булка «Сладкая»	?		

### **Задача. Принципы учета основных хозяйственных процессов.**

Цель – контроль за усвоением пройденного материалы.

#### **Задание**

На основании данных для выполнения задачи: объяснить содержание каждой записи по дебету счета «Основное производство»; опреде-

лить сумму, которую необходимо отразить по кредиту счета «Основное производство»; произвести соответствующую запись по счетам бухгалтерского учета.

#### Данные для выполнения задачи

Незавершенное производство на 1 января 200-г. составляет 537 000 руб.; на 1 февраля –410 000 руб.

	Дт	«Основное производство»		Кт
		Сальдо на начало месяца	537 000	
1)	Кт сч. 10 «Материалы»		820 000	
2)	Кт. сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»		260 000	
3)	Кт сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		1 415 000	
4)	Кт сч. 69 «Расчета по социальному страхованию и обеспечению»		538 000	
5)	Кт сч. 02 «Амортизация основных средств»		62 000	
6)	Кт сч. 97 «Резервы предстоящих расходов»		78 000	
7)	Кт сч. 25 «Общепроизводственные расходы»		785 000	
8)	Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»		915 000	
		Оборот за декабрь	4 873 000	
		Сальдо на конец месяца	410 000	

#### **Задача. Принципы учета основных хозяйственных процессов.**

Цель – контроль за усвоением пройденного материалы.

#### **Задание**

##### **На основании данных для выполнения задачи:**

Распределить общепроизводственные и общехозяйственные расходы пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (расчет составить в таблице, приведенной ниже);

Составить бухгалтерские записи.

*Данные для выполнения задачи*

Основная заработная плата производственных рабочих, руб.:

Изделие А	50 000
Изделие Б	80 000
<hr/>	
Итого	130 000
Общепроизводственные расходы	78 000
Общехозяйственные расходы	91 000

**Расчет распределения общепроизводственных  
и общехозяйственных расходов**

Наименование изделия	Основная заработная плата производственных рабочих, руб.	Удельный вес, %	Общепроизводственные расходы, руб.	Общехозяйственные расходы, руб.
А				
Б				
Итого		100		

**Задача. Принципы учета основных хозяйственных процессов.**

Цель – контроль за усвоением пройденного материала.

**Задание**

На основании данных для выполнения задачи объясните значение записей и укажите корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Определите остаток по данному счету.

*Данные для выполнения задачи*

Дт      Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»      Кт

		С – 700 000
		1) 3 310 000
2)	397 000	
3)	2 600 000	
	<hr/>	

**Задача. Принципы учета основных хозяйственных процессов.**

Цель – контроль за усвоением пройденного материала.



### Задание

На основании данных для выполнения задачи объясните значение записей и укажите корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи»;

Определите результат от продажи продукции и дайте запись по счетам бухгалтерского учета.

*Данные для выполнения задачи*

Дт	Счет 90 «Продажи»	Кт
2)	12 600 000	1) 18 250 000
3)	3 040 000	
4)	360 000	

### Задача. Принципы учета основных хозяйственных процессов.

Цель – контроль за усвоением пройденного материала.

### Задание

На основе данных для выполнения задачи отразить на счете следующие операции.

*Данные для выполнения задачи*

1. Выпущена из производства готовая продукция, руб.:
  - по учетным ценам 2 000 000
  - отклонение фактической себестоимости от учетной цены – экономия 3% ?
  - фактическая себестоимость ?
2. Отгружена со склада покупателям продукция, руб.:
  - по продажным ценам 1 900 000
  - по учетным ценам 1 600 000
  - отклонение фактической себестоимости от учетной цены – экономия 3% ?
  - фактическая себестоимость ?
3. Поступили на расчетный счет платежи от покупателей за продукцию, руб. 1 900 000

### Тест промежуточного контроля

**1. Под прямыми расходами на производство продукции понимают:**

- 1) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
- 2) расходы, возникшие в конкретном цехе;
- 3) все производственные расходы;
- 4) расходы связанные с работой администрации.

**2. Фактическая себестоимость заготовленных материалов складывается из:**

- 1) оптовой цены поставщика за отгруженные материалы и фактических затрат, связанных с доставкой материалов на склад;
- 2) нормативная себестоимость готовой продукции +, - отклонения;
- 3) полная производственная себестоимость выпущенной из производства продукции + расходы на продажу + НДС;
- 4) любой из ответов верен.

**3. Как отражается в бухгалтерском учете и в балансе готовая продукция и товары для перепродажи?**

- 1) по плановой себестоимости;
- 2) по нормативной себестоимости;
- 3) по фактической производственной себестоимости;
- 4) любым из перечисленных способов, согласно выбранной учетной политики.

**4. Какое из приведенных ниже определений наиболее точно отражает экономическую сущность калькуляции?**

- 1) способ группировки затрат, выраженный в денежной оценке;
- 2) способ определения себестоимости отдельных видов продукции;
- 3) способ контроля за производственными затратами;
- 4) порядок последовательного включения затрат на производство продукции (работ, услуг) и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

**5. Какой вид себестоимости отражается по кредиту счета 20 «Основное производство»?**

- 1) фактическая себестоимость израсходованных материалов;
- 2) фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции;
- 3) фактическая себестоимость отгруженной продукции;
- 4) правильного ответа нет

**6. При начислении заработной платы рабочим, занятым обслуживанием машин и оборудования, составляется бухгалтерская запись:**

- 1) Дт 20 Кт 70;
- 2) Дт 23 Кт 70;
- 3) Дт 26 Кт 70;
- 4) Дт 25 кт 70.

**7. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись Дт 20 Кт 69?**

- 1) удержание 1% в пенсионный фонд из заработной платы рабочих основного производства;
- 2) удержание налога на доходы физических лиц;

3) отчисления на социальное страхование от заработной платы рабочих основного производства;

4) перечисление органам социального страхования и обеспечения причитающейся им суммы отчислений.

**8. Расходы на продажу – это расходы**

- 1) прямые;
- 2) косвенные;
- 3) основные;
- 4) накладные.

**9. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись Дт 62 Кт 90?**

- 1) выпуск продукции из производства;
- 2) списание фактически проданной продукции;
- 3) продажу продукции;
- 4) оплата продукции покупателями.

**10. При списании фактической себестоимости реализованной продукции составляется бухгалтерская запись?**

- 1) Дт 45 Кт 43;
- 2) Дт 90 Кт 43;
- 3) Дт 90 Кт 20;
- 4) Дт 90 Кт 44.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	1	4	4	2	4	3	2	3	2

## Тема 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета.*

*6.2. План счетов бухгалтерского учета.*

*6.3. Контрольные тесты.*

### 6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

Отражение многообразных хозяйственных операций с целью их группировки и контроля осуществляется на большом количестве счетов. Важным условием правильного применения счетов бухгалтерского учета является их классификация. Она может осуществляться по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах.

В бухгалтерском учете выделяют три наиболее существенных признака группировки счетов: экономическое содержание, назначение и структура, отношение к балансу.

В основу первой группировки положено экономическое содержание объектов бухгалтерского учета, отражаемых на счетах. Она показывает принадлежность счетов по экономической однородности к хозяйственным средствам, источникам их образования и хозяйственным процессам.

**1. По экономическому содержанию** объектов учета счета делятся на три группы:

- \* счета для учета хозяйственных средств (имущества);
- \* счета для учета источников хозяйственных средств;
- \* счета для учета хозяйственных процессов.

**1.1 Счета для учета хозяйственных средств** подразделяются на четыре группы:

- \* счета для учета основных средств;
- \* счета для учета нематериальных активов;
- \* счета для учета оборотных средств;
- \* счета для учета долгосрочных финансовых инвестиций.

*1.1.1. Для учета основных средств применяются счета:* 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке» и др.

*1.1.2. Для учета нематериальных активов используются счета:* 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов».

*1.1.3. Оборотные средства учитываются на следующих счетах:* 09 «Арендные обязательства к поступлению», 10 «Материалы»,

19 «НДС по приобретенным материальным ценностям», 97 «Расходы будущих периодов», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 56 «Денежные документы», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и прочие счета для учета материальных ценностей, денежных средств и дебиторской задолженности.

*1.1.4. Для учета долгосрочных финансовых инвестиций применяются счета:* 08 «Вложения во внеоборотные активы».

**1.2. Счета для учета источников хозяйственных средств** подразделяются на две группы

\* счета для учета источников собственных средств (собственного капитала);

\* счета для учета источников заемных (привлеченных) средств (обязательств).

*1.2.1. Для учета источников собственных средств применяются счета:* 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 90 «Прибыли и убытки», 86 «Целевые финансирования и поступления», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

*1.2.2. Для учета источников заемных средств используются счета:* 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и другие счета для учета кредиторской задолженности.

**1.3. Счета для учета хозяйственных процессов** подразделяются на три подгруппы:

\* счета для учета процесса снабжения;

\* счета для учета процесса производства;

\* счета для учета процесса продажи готовой продукции.

Счета для учета хозяйственных процессов предназначены для учета затрат (расходов) по снабжению, производству и реализации продукции.

*1.3.1. Для учета процесса снабжения используются счета:* 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

*1.3.2. К счетам для учета процессов производства относятся счета:* 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства»,

40 «Выпуск продукции», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» 97 «Расходы будущих периодов» и др.



Рис. 6.1. Схема классификации счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

1.3.3. Для учета процесса реализации применяются счета: 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

**2. Классификация счетов по назначению и структуре** предусматривает подразделение счетов в зависимости от их непосредственной функции в учетном процессе и отражение на них тех или иных результатов. Она показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели.

По назначению и структуре счета делят на пять групп:

- \* основные;
- \* регулирующие;
- \* операционные;
- \* отчетно-распределительные;
- \* финансово-результативные.

*2.1. Основные счета* применяют для учета наличия и движения хозяйственных средств и их источников. К ним относятся материальные, нематериальные, денежные счета учета капитала.

*2.1.1. Денежные счета* отражают операции по приходу, расходу и перечислению денежных средств. К ним относятся счета: 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

*2.1.2. Нематериальные счета* предназначены для отражения ценностей, которые, как правило, не имеют физически осязаемой ценности (права на использование, патенты, торговые марки, товарные знаки и т.д.). К этой группе относится счет 04 «Нематериальные активы».

*2.1.3. Материальные счета* предназначены для учета и контроля за движением материальных ценностей. На них отражают операции по поступлению и расходованию материальных ценностей. Особенностью этих счетов является то, что количественный учет по ним обязателен, за исключением розничной торговли. Наличие этих ценностей систематически проверяется путем инвентаризации.

К материальным относятся следующие счета: счет 01 «Основные средства», 03 «Доходы вложения в материальные ценности», 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные», 81 «Собственные акции».

*Все материальные, нематериальные и денежные счета – активные.* Дебетовое сальдо показывает остаток ценностей на начало или конец отчетного периода, оборот по дебету – поступление, а обороты по кредиту – выбытие ценностей.

Для аналитического учета по видам материальных ценностей используются натуральные и денежные измерители.

*2.1.4. Счета для учета капитала* предназначены для отражения операций по формированию и использованию различных видов капитала предприятия. К этим счетам относятся: 80 «Уставный капитал»,

82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 86 «Целевое финансирование».

*Все данные счета – пассивные.* По кредиту этих счетов отражают операции по формированию капитала или его увеличению, по дебету – использование средств капитала или его уменьшение по другим причинам. Кредитовое сальдо показывает наличие капитала. Аналитический учет ведется в отдельности по каждому из видов капитала в денежном измерителе.

*2.1.5. Ссудные счета* предназначены для отражения полученных погашенных кредитов и займов. К ним относятся счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Все они пассивные.

По ссудным счетам в кредит записывают полученные ссуды, а в дебет – перечисление средств в погашение ссуды, уменьшающие кредитные обязательства предприятия.

*2.1.6. Расчетные счета* используются для отражения расчетов организации с другими организациями и лицами. Расчетные счета отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности. Счета учета дебиторской задолженности являются активными, счета учета кредиторской задолженности являются пассивными. *Счета, по которым задолженность может переходить из дебиторской в кредиторскую, и обратно являются активно-пассивными.*

К активно-пассивным следует отнести:

70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

68 «Расчеты по налогам и сборам»;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

75 «Расчеты с учредителями»;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебетовое сальдо на этих счетах показывает размер дебиторской задолженности данному предприятию, оборот по дебету – увеличение, а по кредиту – уменьшение дебиторской задолженности.

Кредитовое сальдо показывает размер долга данного предприятия другим предприятиям или отдельным лицам. Оборот по кредиту показывает увеличение долга, по дебету – уменьшение.

В балансе дебетовое сальдо записывается в активе, кредитовое – в пассиве.



### Схема основного активно-пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Сальдо – размер дебиторской задолженности	Сальдо – размер кредиторской задолженности
Оборот – уменьшение дебиторской и увеличение кредиторской задолженности	Оборот – увеличение кредиторской и уменьшение дебиторской задолженности

Аналитический учет по всем расчетным счетам ведется в разрезе отдельных предприятий и лиц. Для увязки с синтетическим учетом обязательно составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Контроль за состоянием расчетов имеет большое значение для предприятия. Не взысканная своевременно дебиторская задолженность ведет к снижению платежеспособности предприятия, а задержка погашения кредиторской задолженности ухудшает финансовое состояние других предприятий. Поэтому дебиторская и кредиторская задолженности должны находиться под постоянным контролем.

2.2. *Регулирующие счета* предназначены для уточнения и регулирования оценки отдельных объектов имущества и его источников. Использование регулирующих счетов вызвано тем, что оценка имущества (хозяйственных средств) в текущем бухгалтерском учете не совпадает с его фактической стоимостью. В текущем учете применяется неизменная историческая оценка имущества, а его фактическая стоимость постоянно изменяется. Чтобы получить фактическую стоимость имущества или фактические размеры его источников, используются регулирующие счета, которые необходимы для уточнения оценки хозяйственных средств или их источников, для повышения аналитичности получаемой информации.

Регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

*Контрарные* счета служат для определения действительной величины регулируемого объекта путем вычитания из его первоначальной оценки. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий – пассивного (противостоящий ему или контрактивный). Контрарный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета. К таким счетам относятся 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства», 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы». Контрарные счета дают возможность не только определить остаточную стоимость основных средств, но сохранить без изменения показатель их первоначальной стоимости.

### Схема контрарного счета

Регулируемый активный счет			Регулирующий контрактивный счет	
Кт	Дт		Дт	Кт
Остаток А		$A - B = B,$		Остаток Б

где А – начальная оценка регулируемого счета;

Б – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из начальной оценки;

В – действительная оценка регулируемой статьи.

Контрарные счета имеют две особенности:

1) Будучи соответственно пассивными и находясь в пассиве баланса, в действительности к ним отношения не имеют, т. к. связаны с той стороной баланса в которой отражается основной или регулируемый счет;

2) Контрарные счета имеют особое экономическое значение: сальдо контрарного счета вычитается из суммы сальдо основного счета для получения реальной стоимостной величины объекта, учитываемого на основном счете. Поэтому сальдо контрарных счетов отражает лишь ту величину средств или источников, которая была в прошлом.

*Дополнительные счета* предназначаются для определения действительной величины регулируемого объекта путем прибавления к его первоначальной оценке регулирующей суммы. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

К дополнительным активным счетам относится счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Применение этого счета дает возможность учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельно от материальных ценностей, к которым они относятся. Следовательно, суммы активного счета «Материалы» дополняются суммами активного счета «Отклонения» в стоимости материалов», поэтому последний относится к дополнительным.

### Схема дополнительных активных счетов

Регулируемый активный счет			Дополнительный активный счет	
Дт	Кт		Дт	Кт
Остаток Ж		$Ж + З = И,$	Остаток З	

где Ж – первая оценка регулируемой статьи;

З – сумма регулирующей статьи, дополняющей первую оценку;

И – вторая оценка регулируемой статьи.

В отличие от контрарных дополнительные счета имеют прямое отношение к той части баланса, в которой они показываются. По своей экономической природе эти счета отражают действительную величину средств которую надо добавить к сальдо дополняемого счета, чтобы получить полное представление о данном объекте учета.

*Контрарно-дополнительные* счета сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов. Их назначение – корректирование данных соответствующего основного счета в тех случаях, когда регулирующие суммы по своему характеру меняются: носят то контрарный, то дополнительный характер. По своей структуре они являются активно-пассивными. Например счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, когда на счете делаются записи методом красное сторно (уменьшения) – в качестве контрарного счета.

#### Схема контрарно-дополнительных счетов

Регулируемый активный счет		Контрарно-дополнительный счет	
Дт	Кт	Дт	Кт
Остаток Н		Остаток О	Остаток П

$$Н + (О - П) = Р,$$

где Н – первая оценка регулируемой статьи;

О – сумма регулируемой статьи, дополняющая первую оценку;

П – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из первой оценки;

Р – вторая оценка регулируемой статьи.

*2.3 Операционные счета* предназначены для учета процесса хозяйственной деятельности. Они подразделяются на три группы:

– калькуляционные;

– собирательно-распределительные;

– операционно-результативные.

*2.3.1. Калькуляционные счета* предназначены для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Эти счета активные. Расчет себестоимости продукции принято называть калькуляцией, а счета, содержащие необходимые данные для составления калькуляции, – калькуляционными.

### Схема калькуляционного счета

Дебет	Кредит
Оборот – затраты по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг	Оборот – списание фактической себестоимости выпущенной продукции или затрат по выполненным работам и оказанным услугам
Сальдо – незавершенное производство	

По дебету счета отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), а по кредиту – списание выпущенной продукции по фактической себестоимости или списание фактических расходов по законченным работам.

Сальдо – дебетовое. Оно показывает затраты по незаконченным процессам и называется – незавершенное производство.

К калькуляционным относятся следующие счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Калькуляционные счета имеют большое значение в учете. Они позволяют получить информацию, необходимую для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, услуг, что очень важно для оценки качества работы предприятия, т.к. чем меньше себестоимость, тем больше прибыль. Остатки по счетам отражаются в балансе организации во II разделе «Оборотные активы» актива баланса по статье «Затраты в незавершенное производство».

Если организация производит продукцию, затраты списываются на счет 20, если не производит, то на 44.

2.3.2. *Собирательно-распределительные счета* предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. К ним относятся: счет 25 «Общепроизводственные расходы»; счет 26 «Общехозяйственные расходы»; счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Особенность этих счетов состоит в том, что по окончании учетного периода они закрываются, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» переходящего остатка не имеет и отражения в балансе не находит. В конце месяца этот счет закрывается.

Таким образом, по дебету счетов 25, 26, собираются все производственные расходы по определенному процессу, а по кредиту показывается распределение собранных расходов с отнесением сумм в дебет соответствующих счетов.

Порядок распределения расходов по счетам 25, 26, между объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

**Экономическое содержание записей  
по счету 25 «Общепроизводственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот: обобщается информация о фактически произведенных расходах по обслуживанию основного и вспомогательного производств расходы на содержание и эксплуатацию машин амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств производственного назначения ремонт основных средств расходы по страхованию производственного имущества расходы по отоплению, освещению, содержанию производственных помещений арендная плата за производственные помещения заработная плата производ. персонала</p>	<p>Оборот – списание собранных расходов на счет 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство»</p>

В конце месяца этот счет закрывается:  
Дт20 Кт25 – на сумму цеховых затрат.

**Экономическое содержание записей  
по счету 26 «Общехозяйственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот: управленческие и хозяйственные расходы, не относящиеся непосредственно к производственным процессам содержание аппарата управления амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения оплата информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.д.</p>	<p>Оборот – списание собранных расходов на счет 20 «Основное производства» на счет 23 «Вспомогательное производство», если вспомогательные производства производили изделия, работы, услуги на сторону счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы на сторону</p>

В конце месяца этот счет закрывается:  
Дт20 Кт26  
Дт 90 Кт 26 – на сумму управленческих расходов.

2.3.3. *Операционно-результативные счета* предназначены для учета процесса реализации и выявления финансового результата. К данной группе можно отнести один счет 90 «Продажи». Учет процесса продажи на счете 90 «Продажи» осуществляется нарастающим итогом с начала года. Для накопления сумм поступлений и затрат, связанных с реализацией к счету 90 «Продажи» рекомендуется открывать субсчета:

90/1 «Выручка»

90/2 «Себестоимость продаж»

90/3 «Налог на добавленную стоимость»

90/4 «Акцизы»

90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Перечень субсчетов может уточняться каждой организацией, в зависимости от фактических расходов, связанных с продажей.

По каждому субсчету накапливаются в течение года соответствующие суммы. Однако в целом счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается при списании выявленного финансового результата на счет 99 «Прибыль, убытки».

2.4. *Отчетно-распределительные счета* предназначены для распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами с целью равномерного включения расходов в издержки производства или обращения и точного отражения в учете полученных доходов. К этим счетам относятся: активный счет 97 «Расходы будущих периодов» и два пассивных счета – 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение ценных бумаг», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На счете 97 «Расходы будущих периодов» учитывают расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Например, в октябре текущего года произведена подписка на газеты и журналы на сумму 1200 руб. Деньги перечислены с расчетного счета. Расходы оплачены в октябре текущего года, но относятся к следующему отчетному периоду. Произведенные расходы нельзя отнести на затраты текущего периода, т.к. это приведет к неправильному определению конечного финансового результата.

При наступлении следующего года расходы будут равномерно включаться в издержки, ежемесячно в размере 1/12 стоимости годовой подписки.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. По кредиту счета 83 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или

расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущему отчетному периоду, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которым эти доходы относятся. Аналитический учет по этому счету ведется в разрезе каждого вида доходов.

На счетах это отражается следующим образом:

«Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 15 000	
	1) 1200

«Расходы будущих периодов»

Дебет	Кредит
1) 1200	2) 100
	3) 100

«Издержки обращения»

Дебет	Кредит
2) 100	
3) 100	

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» служит для учета затрат, которые относятся к данному периоду, но будут произведены в следующих периодах. На нем учитывается образование резерва на выплату отпускных.

Оплачиваемые предприятием отпуска могут предоставляться в отдельные месяцы разному количеству работающих, в связи с этим суммы выплат за время отпусков в разные периоды могут быть разными. Для расходов включения себестоимости продукции важно, чтобы эти расходы включались в себестоимость равномерно на протяжении всего года. Поэтому эти расходы зарезервированы, т.е. ежемесячно относятся в Дт 20, 25, 26, 23 и Кт 96/субсчет «резервы на отпуск» в размерах, определенных планом, а использование

Дт96 Кт70 – отпускные.

Аналитический учет по финансово-распределительным счетам ведется по каждому виду расходов в отдельности.

Значение финансово-распределительных счетов состоит в том, что они дают возможность равномерно отражать расходы и доходы по соответствующим отчетным периодам в целях правильного определения конечного результата работы предприятия.

2.5. *Финансово-результатные счета* предназначены для контроля над финансовым результатом хозяйственной деятельности предприятия. К ним относится счет 84 «Нераспределенная прибыль», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о доходах и расходах организации, кроме через выплаченных.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании финансового результата в отчетном году. На данный счет списывают:

- финансовый результат от основного вида деятельности выявленный на счете 90 «Продажи»;
- сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- потери, доходы и расходы, возникающие в результате событий чрезвычайного характера;
- авансовые платежи по налогу на прибыль, санкции налоговых органов, перерасчеты по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли.

По окончании года закрываются субсчета, открытые к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», а финансовый результат отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По окончании года производится расчет налога исходя из фактической прибыли и корректируется сумма ранее начисленных платежей. Дт99 Кт84, если платежей меньше причитающейся суммы, если больше, то излишне перечисленная сумма сторнируется.

Заключительной записью декабря производится списание с баланса финансового результата отчетного года

1. Списывается чистая прибыль отчетного года Дт99 Кт84
2. Списывается убыток отчетного года Дт84 Кт99.

**3. По отношению к балансу счета делятся на две подгруппы: балансовые и забалансовые.**

*3.1. К балансовым* относятся счета для учета хозяйственных средств (имущества) и их источников (обязательств), распорядителем которых является данное предприятие.

*3.2. Забалансовыми* называют счета, которые расположены за валютой баланса. На забалансовых счетах учитываются ценности, которые не принадлежат данному предприятию и временно находятся у него в пользовании.

К забалансовым относятся следующие счета: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию» и т.п.

Особенностью этих счетов является отсутствие на них двойной записи. Операции записываются только в дебет или кредит забалансового счета без корреспонденции с другими счетами.



## 6.2. План счетов бухгалтерского учета

**План счетов** представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором каждый счет имеет наименование и код. Они делятся на *синтетические* счета (первого порядка) и *субсчета* (второго порядка).

В настоящее время действует план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Министерством финансов Российской Федерации 31 октября 2000 г. № 94 н. Согласно плану счетов и инструкции по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих материальный учет методом двойной записи.

План счетов ориентирован на рыночную экономику и международные стандарты бухгалтерского учета.

В действующем плане счетов все счета бухгалтерского учета сгруппированы в восемь разделов:

- I. Внеоборотные активы
- II. Производственные запасы
- III. Затраты на производство
- IV. Готовая продукция, товары и реализация
- V. Денежные средства
- VI. Расчеты
- VII. Капитал
- VIII. Финансовые результаты
- IX Забалансовые счета.

Всего в основном плане счетов предусмотрено около восьмидесяти счетов первого порядка и девяти забалансовых счетов.

В Плане счетов бухгалтерского учета каждый счет имеет код (номер), состоящий из двух знаков (первый – счет 01 «Основные средства», последний – 99 «Прибыли и убытки»).

Все эти счета называются счетами первого порядка. Кроме того, к ряду счетов первого порядка предусмотрены субсчета. Например, счет 10 «Материалы» имеет восемь субсчетов: «Сырье и материалы», «Топливо», «Строительные материалы» и др., счет 52 «Валютный счет» – три субсчета: «Транзитный валютный счет», «Валютные счета внутри страны», «Валютные счета за рубежом».

Применение кодов позволяет быстрее составлять бухгалтерские проводки, облегчает заполнение учетных регистров и применение вычислительной техники для обработки учетной информации.

### 6.3. Тесты промежуточного контроля

**1. По экономическому содержанию выделяются следующие группы счетов:**

- 1) счета учета, фондовые, расчетные;
- 2) счета основные, регулирующие, счета хозяйственных процессов и их результатов;
- 3) счета учета хозяйственных средств, счета учета источников образования средств, счета для учета хозяйственных процессов;
- 4) фондовые и операционные счета.

**2. К какой группе счетов по классификации по экономическому содержанию относятся счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»?**

- 1) к группе счетов хозяйственных операций;
- 2) к группе счетов заемных источников формирования имущества;
- 3) к группе счетов основных средств;
- 4) к группе счетов собственных источников формирования имущества.

**3. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре отвечает на вопрос:**

- 1) «каково строение счета?»
- 2) «для получения каких показателей используется?»
- 3) «как получить эти показатели?»
- 4) любой их перечисленных выше

**4. Какой группе счетов при классификации по назначению и структуре относится счет 90 «Продажи»?**

- 1) к группе основных счетов;
- 2) к группе операционно-результативных счетов;
- 3) к группе регулирующих счетов;
- 4) к группе финансово-результативных счетов.

**5. Какие из перечисленных групп счетов не имеют самостоятельного значения и применяются только с основными счетами:**

- 1) финансово-результативные;
- 2) регулирующие;
- 3) отчетно-распределительные;
- 4) операционные.

**6. Какие из перечисленных ниже групп счетов предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными периодами?**

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

**7. Какие из групп счетов участвуют в учете затрат и исчисления себестоимости продукции работ, услуг:**

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

**8. Найдите в приведенных группах калькуляционные счета:**

- 1) 90, 91, 26, 25;
- 2) 20, 21, 23, 29, 44;
- 3) 40, 43, 15, 45, 83;
- 4) 21, 40, 44, 05, 07.

**9. В какой группе отражены собирательно-распределительные счета?**

- 1) 02, 05, 01, 04;
- 2) 70, 20, 60, 90;
- 3) 25, 26;
- 4) 20, 23, 25, 26.

**10. В какой группе отражены регулирующие счета?**

- 1) 02, 05, 16, 40;
- 2) 81, 82, 86, 84;
- 3) 50, 51, 52, 56;
- 4) 60, 76, 71, 68.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	2	4	2	2	1	2	2	3	1

## Тема 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

- 7.1. Документация хозяйственных операций.
- 7.2. Классификация документов.
- 7.3. Организация документооборота.
- 7.4. Инвентаризация.
- 7.5. Тесты промежуточного контроля.

### 7.1. Документация хозяйственных операций

Документация хозяйственных операций является основой бухгалтерского учета. Она заключается в сплошном, непрерывном отражении операций в бухгалтерских документах.

*Бухгалтерский документ* представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении хозяйственной операции или праве на ее совершение. Бухгалтерский документ составляется на бланке установленной формы, отпечатанной в типографии.

Фиксирование хозяйственных операций в документах – первый этап учетных работ. Ни одна хозяйственная операция не может быть отражена в бухгалтерском учете, если она не оформлена бухгалтерским документом, который является носителем учетной информации. Фактом, подтверждающим совершение хозяйственной операции, является первичный учетный документ.

Характер операций, совершаемых в организации, различен, поэтому содержание и форма документов, применяемые для оформления различных хозяйственных операций, неодинаковы. Однако каждый документ должен содержать определенные показатели, необходимые для характеристики и подтверждения факта совершения хозяйственной операции. Такие показатели, характеризующие хозяйственную операцию, называются *реквизитами*.

Реквизиты делятся на обязательные для каждого документа и дополнительные.

К *обязательным реквизитам* относятся: наименование документа (формы) – накладная, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, акт, счет-фактура и т.д.; дата составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в количественном и стоимостном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции и за правильность ее оформления, подписи должностных лиц, утвержденных приказом руководителя предприятия. *Дополнительные реквизиты* определяются особенностями отражаемых операций и назначением документов. В зависимости от характера операций, требований нормативных актов и технологии обра-

ботки информации в первичные документы могут быть включены следующие дополнительные реквизиты: номер документа; название и адрес организации; основание для совершения хозяйственной операции, оформленное первичным документом; реквизиты банка поставщика и банка получателя платежа и др.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зашифрованы в виде кодов.

К оформлению документов предъявляются определенные требования. Первичные документы должны быть составлены по форме с указанием всех обязательных реквизитов, обеспечивающих им юридическую силу, содержать достоверные данные. Документы должны составляться своевременно, как правило в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным, непосредственно после окончания операции. Несвоевременно составленный документ затрудняет контроль за сохранностью собственности предприятия, приводит к несвоевременному отражению операций на счетах бухгалтерского учета и задерживает составление бухгалтерской отчетности. Записи в документах следует вести чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин и других средств, обеспечивающих сохранность этих записей в течение срока, установленного для их хранения в архиве. Все записи должны быть выполнены четко, разборчиво, аккуратно. Подчистка не допускается. Лица, составившие документ, обязаны поставить свои разборчивые подписи. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

Ошибки, допущенные при составлении первичных документов, исправляются следующим образом: неправильный текст или сумма зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое и над ней сделать правильную запись. Об исправлении делают оговорку, указывают дату и заверяют подписями лиц, составивших документ.

В приходных и расходных кассовых ордерах, банковских документах исправления не допускаются. Если в названных документах допущена ошибка, то их следует составить заново.

В условиях машинной обработки документ представлен в виде 3-х частей: адресной, предметной, оформительской. При заполнении первичного документа свободные строки (незаполненные) подлежат обязательному прочерчиванию.

## **7.2. Классификация документов**

С целью правильного использования в учетном процессе документы группируются по назначению, месту составления, способу отраже-

ния и объему содержания хозяйственных операций, способу составления.

### **I. По назначению** документы делятся на:

1.1. Распорядительные документы, содержащие приказ или распоряжение на выполнение хозяйственной операции. Например, приказ о премировании работников предприятия, распоряжение на проведение инвентаризации. Среди безналичных форм расчета распорядительным документом является чек, ШП. Распорядительные документы составляют до совершения хозяйственной операции. Они обязательно должны быть подписаны ответственными лицами, дающими распоряжение на выполнение операций. На основании распорядительного документа не может быть сделана запись в учете, т.к. операция еще не совершена.

1.2. Оправдательные документы подтверждают факт совершения хозяйственной операции. Такими документами являются: накладная на получение товара, акт на списание материальных ценностей, расходный кассовый ордер, по которому деньги выдаются из кассы и т.д. Эти документы составляются в момент совершения операции. Их подписывают лица, ответственные и подтверждающие факт совершения операции. В бухгалтерском учете запись делают на основе оправдательных документов.

1.3. Документы бухгалтерского оформления составляет бухгалтер. Он несет ответственность за правильность составления этих документов. Это различные справки расчеты. Например, расчет заработной платы, амортизационных отчислений и т.д.

1.4. Комбинированные документы сочетают признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Например, расходный кассовый ордер является комбинированным документом. Наличие в нем подписи руководителя и бухгалтера дает распоряжение кассиру выдать деньги из кассы. Оправдательным этот документ является, так как в нем имеется подпись лица, получившего деньги, и кассира, выдавшего их. При поступлении в бухгалтерию после указания корреспондирующих счетов он становится документом бухгалтерского оформления. Авансовый отчет после утверждения руководителем израсходованных подотчетных сумм, приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учету указанную сумму, подтвержденную оправдательным первичным документом (билеты за проезд, квитанции на проживание в гостинице и т.д.).

Применение комбинирования документов в учете очень удобно, так как упрощает их обработку, сокращает количество документов и расходы на изготовление бланков.

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

2.1. Внутренние документы составляются и обращаются внутри данного предприятия, ими оформляются операции, совершенные на

данном предприятии. Большинство документов, обращающихся на предприятии, являются внутренними. Это накладные на внутреннее перемещение товаров, расчетно-платежная ведомость на выдачу заработной платы, кассовые ордера и др.

2.2. Внешние документы поступают от других предприятий или направляются на другие предприятия. Такими документами являются: накладные, счета-фактуры на поступившие от поставщиков материалы, платежные поручения. Различия между характером внутренних и внешних документов обуславливают и разный порядок их проверки.

**III. По порядку формирования** операций документы подразделяются на первичные и сводные.

3.1. В первичных документах фиксируется одна или несколько хозяйственных операций непосредственно в момент их совершения. Составление первичных документов является первым этапом учетных работ. По объему содержания первичные документы могут быть разовыми и накопительными.

3.1.1. Разовыми документами оформляется одна операция в момент ее совершения. Например, накладная на отпуск товара.

3.1.2. В накопительных документах фиксируются однородные хозяйственные операции, которые совершаются в течение определенного периода (дня, месяца). Например, на предприятиях общественного питания при отпуске блюд из кухни в буфет выписывают накопительный документ – заборный лист, в котором в течение дня записывают отпущенные блюда с указанием времени отпуска. В конце дня по заборному листу подводят итог. Заборный лист заменяет накладные, которые пришлось бы выписывать в течение дня несколько раз. Применение накопительных документов позволяет сократить объем документации и время на оформление документов.

3.2. Сводные документы составляются на основании первичных документов. Например, кассовый отчет о командировке составляется на основании документов, подтверждающих поступление и расходование денег; товарный отчет составляется на основании товарных документов. Сводные документы позволяют получить обобщенные данные об однородных хозяйственных операциях.

**IV. По способу оформления** (степени использования средств механизации) документы делятся на составленные вручную, частично механизированным, полностью механизированными автоматизированным способом.

### **7.3. Организация документооборота**

Качество бухгалтерского учета зависит от степени рациональной организации документооборота. Под **документооборотом** понимается

движение документов от момента их составления или поступления на предприятие до момента их передачи в архив. На предприятии документы проходят несколько этапов: составление, принятие к учету, проверку и обработку в бухгалтерии, отражение операций в бухгалтерском учете, передачу в архив. Организацией документооборота занимается главный бухгалтер.

Составляют документы ответственные лица в определенные сроки в соответствии с установленным графиком документооборота.

После использования документов в оперативной работе их сдают в бухгалтерию. При приемки документов бухгалтер должен убедиться в правильности ее оформления, соответствии установленным требованиям. Документы, оформленные с нарушением правил, должны быть возвращены ответственными лицам на дооформление.

Процесс обработки документов в бухгалтерии предприятия включает три этапа:

1. Принятые документы бухгалтер сначала проверяет по существу, то есть устанавливает законность совершаемых операций, их соответствие нормативным актам и действующим инструкциям.

2. Затем бухгалтер проверяет документ по форме (полноту заполнения реквизитов, наличие подписей, четкость указанных цифр и содержание операций).

3. Бухгалтер проводит таксировку, то есть проверяет правильность перевода натуральных и трудовых измерителей в денежные. Проводится это арифметическим способом путем умножения количества товарно-материальных ценностей на их цену.

4. Документы группируют, то есть размещаются по папкам, однородным по экономическому содержанию зафиксированных в документах хозяйственных операций.

5. Контуровка – это обработка документов путем определения корреспондирующих счетов по каждому документу.

6. Каждую партию документов текущего месяца переплетают в папки по видам хозяйственных операций. На папках указывают месяц, год, шифр синтетического счета, номера документов (с какого номера по какой включительно), их количество.

7. Переплетенные документы сдают в архив. Срок хранения бухгалтерских документов не должен быть ниже пяти лет.

Основное требование, предъявляемое к организации архива – обеспечение сохранности документов и возможность их быстрого нахождения. Для хранения документов отводят специальные помещения или закрытые шкафы.

Ответственность за сохранность документов в архиве несет главный бухгалтер. Документы выдаются из архива только с его разрешения.



В случае пропажи (гибели) первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин их пропажи (гибели).

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждает руководитель организации.

## **7.4. Инвентаризация**

Документация и первичный учет не могут обеспечить полного отражения в учете фактического движения имущества и его источников (обязательств). В целях обеспечения и достоверности бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях производится инвентаризация имущества и финансовых обязательств. Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и сопоставление с учетными данными, проверка полноты отражения в учете обязательств.

При инвентаризации выявляются такие явления, которые не поддаются документальному оформлению (например, естественная убыль товаров, выбытие товаров в результате растрат и хищения, ошибки при измерении и оформлении операций). Ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации, согласно Инструкции о порядке проведения инвентаризации имущества и обязательств, несет руководитель организации (предприятия). Он обязан создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия ценностей в сжатые сроки (обеспечение рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством и т.п.)

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем предприятия (организации), кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ проведение инвентаризации обязательно: при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также случаях, предусмотренных законодательством, при преобразовании государственного или муниципального (унитарного) предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводится не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сы-

рья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков; при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел): при установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи ценностей; в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

В зависимости от назначения и характера различают плановые и внеплановые инвентаризации. *Плановые инвентаризации* (их называют периодическими) проводят согласно плану (графику) в заранее намеченные сроки. *Внеплановые инвентаризации* проводят по распоряжению руководителя предприятия или вышестоящей организации, следственных и других контролирующих органов, в случаях особой необходимости.

По полноте охвата различают полные, частичные, выборочные и сплошные инвентаризации. *Полную инвентаризацию* проводят в предусмотренный инструкцией срок, при этом инвентаризируют не только товарно-материальные ценности и денежные средства предприятия, но и проверяют правильность расчетов с другими организациями, предприятиями и лицами, выверяют сальдо по другим статьям баланса, например в связи с составлением годового отчета. При *частичной инвентаризации* проверке подлежит лишь часть ценностей. Например при переоценке товаров с разрешения вышестоящей организации допускается проведение инвентаризации только тех товаров, по которым меняются цены (если переоценке подлежит менее одной трети всех товаров по сумме). *Выборочные инвентаризации* являются разновидностью частичных. Их проводят на складах, производственных цехах и других структурных подразделениях предприятий, где ведется натуральный учет по отдельным наименованиям материалов (продуктов). Такие инвентаризации проводят также при документальных ревизиях, если нет необходимости в полной инвентаризации всех материальных ценностей. *Сплошные инвентаризации* проводят одновременно на всех предприятиях или ряде предприятий торговой системы, расположенных в одном районе, городе. К сплошной инвентаризации относятся проверки ценностей во всех структурных предприятиях. Правильно организованная и своевременно проведенная инвентаризация служит средством контроля за работой материально-ответственных лиц, помогает не только вскрыть, но и предупредить возможные недостатки товарно-материальных ценностей.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

1) основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации или увеличение финансирования (фондов) бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишков и виновных лиц;

2) убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства (обращения) у организации или на уменьшение финансирования у бюджетных организаций.

3) недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства (обращения) у организации или уменьшения финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, результаты годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов инвентаризации, проведенных в отчетном году, обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Инвентаризационная комиссия выявляет виновников возникших недостач и излишков и принимает решения о порядке их отражения в учете (регулируя инвентаризационных разниц). В настоящее время регулирование инвентаризационных разниц осуществляется в следующем порядке.

Излишки выявленных ценностей подлежат оприходованию с отнесением сумм излишков на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Дт 01 Кт 91-1 – выявлены излишки основных средств

Дт 10 Кт 91-1 – выявлены излишки материалов

Дт 43 Кт 91-1 – выявлены излишки готовой продукции

Дт 50 Кт 91-1 – выявлены излишки денежных средств.

Недостача ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, независимо от причин их возникновения, вначале отражаются с целью контроля на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Дт 94 Кт 01 – выявлена недостача основных средств (по статочной стоимости)

Дт 94 Кт 10 – выявлена недостача материалов;

Дт 94 кт 41 – выявлена недостача товаров;

Дт 94 Кт 43 – выявлена недостача готовой продукции

Дт 94 Кт 50 – выявлена недостача наличных денег в кассе

В зависимости от причин возникновения недостач порядок их списания будет разным.

Недостача ценностей, а также превышение стоимости недостающих ценностей над оказавшимися в излишке относят на виновных лиц:

Дт 73-2 Кт 94 – списывается сумма недостач на виновное лицо

Дт 70 Кт 73-2 – сумма недостачи удерживается из заработной платы виновного лица.

При отсутствии виновных лиц суммы недостач списываются проводкой Дт 91-2 Кт 94.

По окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. В них должны принимать участие члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Такая проверка должна осуществляться до открытия складов, кладовых. При окончании контрольной проверки составляется акт.

## 7.5. Тесты промежуточного контроля

**1. Из приведенного перечня бухгалтерских документов выберите распорядительные документы.**

- 1) накладная на отпуск материалов в производство;
- 2) расходный кассовый ордер;
- 3) чек на получение наличных денег с расчетного счета;
- 4) акт приема-передачи основных средств.

**2. Ведомость распределения косвенных расходов относится к категории документов:**

- 1) исполнительным;
- 2) бухгалтерского оформления;
- 3) комбинированным;
- 4) распорядительным.

**3. Из приведенного ниже перечня выберите первичный документ,**

- 1) приходный кассовый ордер;
- 2) группировочные ведомости;
- 3) кассовые отчеты;
- 4) любой из ответов верен.

**4. Термин «контровка» означает:**

- 1) подсчет итоговых алгебраических сумм;
- 2) указание корреспонденции счетов;
- 3) контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов;
- 4) выражение натуральных показателей в денежной оценке.

**5. Термин «таксировка» означает:**

- 1) подсчет итогов;

- 2) оценка натуральных показателей в денежном измерении и подсчет сумм;
- 3) уточнение бухгалтерскихчетов, на которых производится запись;
- 4) указание корреспонденции счетов.
- 5) 10 лет.

**6. Каким образом исправляются ошибки, допущенные при составлении первичной документации:**

- 1) заполняются новые документы;
- 2) никак не исправляются;
- 3) неправильный текст зачеркивается так, что бы было можно прочитать зачеркнутое и над ним делается правильная запись;
- 4) неправильный текст зачеркивается так, что бы было невозможно прочитать зачеркнутое и над ним делается правильная запись;

**7. При заполнении первичного документа свободные (незаполненные) строки:**

- 1) не заполняются;
- 2) обязательно прочеркиваются;
- 3) проставляются нули;
- 4) заполняются по желанию бухгалтера.

**18. Кто несет ответственность за сохранение документа?**

- 1) руководитель организации;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) специально назначенный работник архива;
- 4) ответственного нет.

**9. В какой последовательности происходит процесс обработки документов в бухгалтерии организации?**

- 1) таксировка, контировка, проверка по существу, проверка документов по форме, группировка по экономическому содержанию;
- 2) контировка, проверка по форме, проверка по существу, группировка по экономическому содержанию;
- 3) проверка по существу, контировка, группировка по экономическому содержанию, проверка по форме, таксировка;
- 4) проверка по существу, проверка по форме, таксировка, сортировка, проверка по экономическому содержанию, контировка.

**10. В каких первичных документах не допускается исправления:**

- 1) расходных и приходных кассовых ордеров;
- 2) распоряжения на проведение инвентаризации;
- 3) накладная на получение товара;
- 4) авансовый отчет.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	2	1	2	2	3	2	2	4	1

**Задача. Инвентаризация.**

Цель – усвоение порядка списания инвентаризационных разниц.

**Задание**

На основании данных списать выявленные инвентаризационные разницы.

*Данные для выполнения задачи*

По данным инвентаризационно-сличительной ведомости выявлены расхождения фактического наличия ценностей с данным бухгалтерского учета. Сумма, руб.

- 1) недостача полуфабриката А  
20 шт. по 150 руб. 3000
- 2) недостача готовой продукции Б  
3 шт. по 8000 руб. 24 000
- 3) излишки готовой продукции В  
5 шт. по 12 000 руб. 60 000

По данным акта рабочей комиссии виновник недостачи по полуфабрикату А не установлен. В недостаче изделия Б виновен кладовщик.

Отразить на счетах бухгалтерского учета данные инвентаризации.

**Задача. Инвентаризация.**

Цель – усвоение порядка списания инвентаризационных разниц.

**Задание**

На основании данных выявить и списать инвентаризационные разницы.

*Данные для выполнения задачи*

1. Выписка из инвентаризационной описи № 2 товарно-материальных ценностей на 01.12.200\_г.

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Количество	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6
1.	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	-"-	850	53	45050
3	Болты	-"-	17	50	850

1	2	3	4	5	6
4	Втулка	-"-	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70-38
6	Пружина	шт.	108	42	4536
7	Нитки бобинные	-"-	16	3	48
8	Лист медный		13	15	195

2. Справка о наличии товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета на дату инвентаризации

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Количество	сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	-"-	850	63	53 550
3	Болты	-"-	17	50	850
4	Втулка	-"-	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70-38
6	Пружина	шт.	108	35	3780
7	Нитки бобинные	-"-	16	3	48
8	Лист медный		13	15	195

Недостача по штырям подъемным возникла:

Из-за халатности кладовщика 7 шт.

Виновник не установлен 3 шт.

Излишки по пружине возникли в результате неправильного оприходования при поступлении на склад.

## ТЕСТЫ

### 1. Инвентаризация на предприятии проводится:

- 1) материально ответственными лицами;
- 2) работниками бухгалтерии;
- 3) специальной комиссией, назначенной руководителем предприятия;
- 4) работниками планового отдела и другими специалистами предприятия.

### 2. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно:

- 1) при передаче имущества в аренду, продаже и выкупе;
- 2) при составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- 3) при смене материально-ответственных лиц;
- 4) любой из ответов верен.

**3. Куда относится недостача материальных ценностей в пределах норм естественной убыли?**

- 1) за счет виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

**4. Излишки материальных ценностей о зачисляются:**

- 1) за счет виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

**5. Куда относится недостача материальных ценностей сверх пределов норм естественной убыли?**

- 1) за счет виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

**6. В каком месяце должны быть отражены результаты инвентаризации?**

- 1) в месяце, следующем за отчетным;
- 2) в годовом отчете;
- 3) того месяца, когда была закончена инвентаризация;
- 4) в любом месяце года.

**7. На какой счет бухгалтерского учета подлежат оприходование излишки ценностей, выявленных в ходе проведения инвентаризации?**

- 1) 99 «Прибыли, убытки».
- 2) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».
- 3) 98 «Доходы будущих периодов».
- 4) 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

**8. На каком счете бухгалтерского учета отражается недостача ценностей, выявленная в ходе проведения инвентаризации?**

- 1) 99 «Прибыли, убытки».
- 2) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
- 3) 98 «Доходы будущих периодов»
- 4) 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

**9. Какой бухгалтерской записью будет списана недостача, отнесенная на виновное лицо?**

- 1) Дт 73-2 Кт 94;
- 2) Дт 94 Кт 01, 10, 41...
- 3) Дт 99 Кт 94
- 4) дт 99 Кт 01, 10, 41...



**10. Какой бухгалтерской записью будет списана сумма недостачи при отсутствии виновных лиц?**

- 1) Дт 73-2 Кт 94;
- 2) Дт 94 Кт 01, 10, 41...
- 3) Дт 99 Кт 94
- 4) Дт 91-2 Кт 94.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	4	2	3	1	3	4	2	1	4

## Тема 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них.

8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.

8.3. Формы бухгалтерского учета.

8.4. Тесты промежуточного контроля.

### 8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них

Под техникой бухгалтерского учета понимается способ его проведения, т.е. способ регистрации учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации. Для этой цели разработаны учетные регистры. По своему внешнему виду они подразделяются на книги, журналы, карточки, свободные листы.

*Карточки* для ведения бухгалтерского учета изготавливают из плотной бумаги или картона. Они предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), товарно-материальных ценностей по местам хранения (карточки складского учета товаров, материалов). Каждой карточке присваивается порядковый номер, указывается дата ее открытия. Хранят карточки в ящиках – картотеках.

Существуют различные формы карточек. Контокоррентные карточки применяются для учета в денежном выражении расчетов с разными дебиторами и кредиторами (например с подотчетными лицами). Форма контокоррентной карточки приведена ниже.

2000__ г.	Наименование счета Петров	76	1	1	Корреспондирующие счета
		Шифр счета	Карточки	Страницы	
Дата	№ п/п	Дебет		Кредит	
		Сальдо на 1.12			
5.12.200_ г.	1	Выдано из кассы		1000	50

Карточки натурально-стоимостного, или количественного учета применяются для учета товаров, тары и материалов. В карточке количественного учета нет денежного измерителя.

Запись		Содержание записи	Цена	Приход		Расход		Остаток		Отметки
Дата	№			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма	

Многоколончатые (многографные) карточки применяются для учета издержек обращения, прочих расходов и потерь.

Запись		Содержание записи	Дебет – кредит				Кредит – дебет	Отметки
Дата	№							

Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы определенного формата и графления. Их используют на тех участках, где необходим усиленный контроль. Применение их ограничено, так как работу по их ведению нельзя разделить между счетными работниками. Например, обязательно на любом предприятии ведется кассовая книга. Ее листы должны быть прошнурованы и пронумерованы, а на последней странице указывается общее количество страниц за подписями руководителя и главного бухгалтера, скрепленными печатью. Преимущество книг (журналов) состоит в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми при злоупотреблениях и хищениях.

*Свободные (отдельные)* листы представляют собой учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Они предназначены для синтетического и аналитического учета или выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся журналы-ордера и ведомости. Они удобны для использования, так как позволяют более рационально распределять обязанности между работниками бухгалтерии.

**По видам учетных записей** регистры делятся на: хронологические, систематические, комбинированные.

*Хронологические* регистры используются для регистрации хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих документов и полнотой бухгалтерских записей. Примером хронологического регистра служит регистрационный журнал – Книга учета хозяйственных операций.

*Систематические* регистры применяются для записей однородных по содержанию хозяйственных операций. Это регистры для ведения бухгалтерских счетов. Примером может служить Главная книга. На каждый синтетический счет в ней открывается отдельная страница.

В *комбинированных* регистрах сочетаются хронологическая и систематическая записи. Например, в журналах-ордерах записи ведут по синтетическим счетам в хронологическом порядке.

**По объему сведений (назначению)** регистры делят на: синтетические, аналитические, комбинированные.

В *синтетических* регистрах записи ведут в денежном выражении с указанием даты, номера документа, но, как правило, без пояснительного текста. К таким относятся Главная книга и большинство журналов-ордеров.

*Аналитические* регистры используют для записей по аналитическим счетам. В них указывается номер и дата документа, краткое содержание хозяйственной операции. При учете товарно-материальных ценностей указывают денежные и натуральные измерители. Примером аналитических регистров служат карточки, книги, ведомости.

Регистры, в которых совмещается синтетический и аналитический учет, называются *комбинированными*. Записи в учетные регистры делают вручную (шариковой ручкой, чернилами), на пишущей машинке или с помощью компьютерной программы.

Записи бывают простыми и копировальными. Простые записи осуществляются в одном учетном регистре, а копировальные с помощью копировальной бумаги одновременно в нескольких регистрах. Записи в учетных регистрах следует вести аккуратно на каждой строке, подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

## **8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах**

При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. Они должны быть выявлены и исправлены.

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется: сплошная проверка (пунктировка записей), выборка, просмотр первичных документов.

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

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

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

После того, как ошибки найдены, производят их исправление.

*Корректирующий способ* применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных записей одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и надписывания правильных сумм, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом *«дополнительных проводок»*. Этот способ применяется также в том случае, если коррес-

понденция счетов правильная, но сумма указана меньшая, чем следовало, или ошибка обнаружена после подведения итогов. Ошибка исправляется путем составления дополнительной бухгалтерской проводки.

Например, была составлена проводка: Дт 10 Кт 60 200 руб., а следовало указать сумму 250 руб.

Для исправления ошибки составляют дополнительную проводку на сумму разницы  $(250-200) = 50$  руб.

Дт 10 Кт 60 50 руб.

*Способ «Красное сторно»* (аннулирование) применяется при исправлении ошибок в корреспонденции счетов. Цифры, записанные красными чернилами на счетах, при подсчете итогов вычитаются.

Например: на расчетный счет поступил платеж от покупателя на сумму 500 руб.

По этой операции была составлена проводка:

Дт 51 Кт 60 500

Для исправления ошибки составляют такую же проводку, но красными чернилами:

Дт 51 Кт 60 500

Затем составляют правильную проводку:

Дт 51 Кт 62 500

51		60		62	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 5000			С. 7000	С. 5000	
2) 5000			1) 5000		3) 5000
3) 5000			2) 5000		
Об. 5000	Об.-	Об.-	Об. –	Об. -	Об. 5000
С. 9200			С. 7000		

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

Например: Отпущены материалы для изготовления продукции на сумму 2500 руб.

Неправильная проводка: Дт 23 Кт 10 2500

Обратная проводка: Дт 10 Кт 23 2500

Правильная проводка: Дт 20 Кт 10 2500

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

### 8.3. Формы бухгалтерского учета

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации с использованием различных регистров аналитического и синтетического учета, их состояние, взаимосвязь и последовательность записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнал-главная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная, простая, упрощенная (с использованием регистров для учета имущества).

*Мемориально-ордерная* форма – старейшая из применяемых в настоящее время (рис. 9.1).

Мемориально-ордерная форма учета получила свое название от учетного регистра – мемориальный ордер. Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления, в которых указываются записи по хозяйственным операциям. За каждым мемориальным ордером закрепляется постоянный номер, что позволяет составлять лишь один ордер в месяц на каждую группу однородных операций. Документы, на основании которых заполняется мемориальный ордер, подшиваются к нему.

#### Мемориальный ордер № 1 за январь 200\_г.

Основание (ссылка на документ)	Дебет	Кредит	Сумма
Накопительная ведомость по дебету счета 50 и т. д.	50	51	4000
.			
.			
.			
Итого			4000

Оформление ордера регистрируют в хронологическом порядке в журнале регистрации мемориальных ордеров (хронологический регистр синтетического учета).

Итого оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов, что подтверждает правильность разnosки операций по счетам синтетического учета.

Записи из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги (контрольной ведомости), которая является синтетическим регистром систематического учета. В Главной книге содержатся только синтетические счета, каждому из которых отводится отдельный лист. В левой

стороне счета отражаются дебетовые записи, в правой – кредитовые. Записи производятся в шахматном порядке, т.е. с указанием корреспонденции счетов. В Главной книге отражаются только обороты по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

### Регистрационный журнал за январь 200 г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления ордеров	Суммы по мемориальным ордерам, руб.
1.	12.12	4000
2.	и т.д. 15.12 и т.д.	68 000
Итого за декабрь		72 000

### Главная книга

по счету 50 «Касса»

Дата	Номер мемориального ордера	Кредит счетов		Итого по дебету	Дата	Дебет счетов		Итого по кредиту
		51	71			70	51	
12.12 и т.д.	1	4000		4000	30.12		3000	3000
Итого		4000		4000			3000	3000

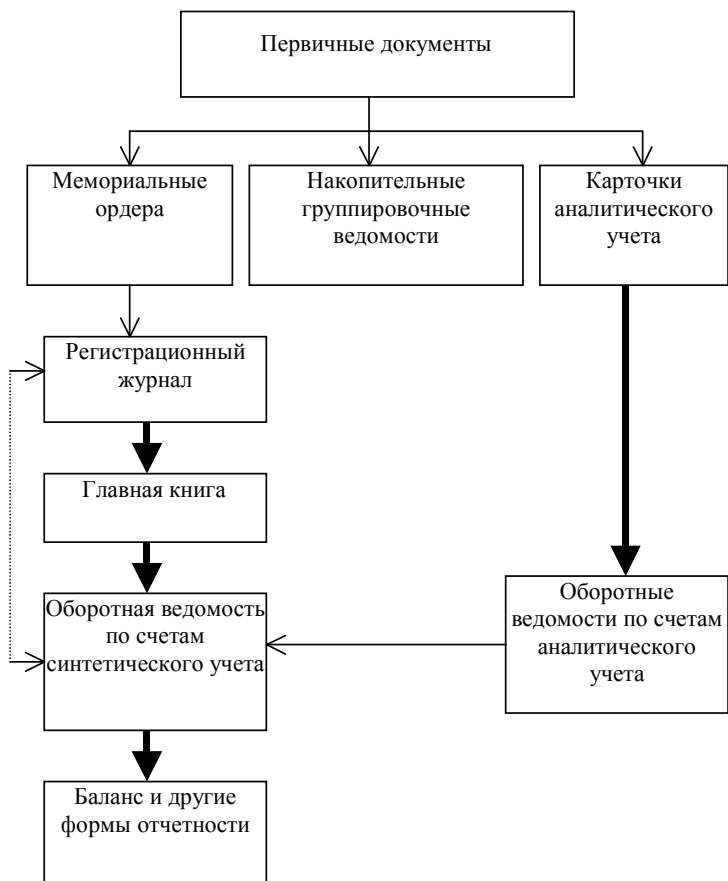
На основе итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам или шахматная оборотная ведомость. Итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров для проверки полноты отражения хозяйственных операций.

На основе оборотной ведомости по синтетическим счетам составляется баланс.

Аналитический учет ведется подобно синтетическому в карточках на основе первичных документов, подшитых к мемориальным ордерам. По данным об остатках и оборотах, отражаемых в карточках, составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги таких ведомостей сверяются с итогами оборотной ведомости по синтетическим счетам.



Журнально-ордерная форма получила название от основных регистров журналов-ордеров, в которых сочетается хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи (рис. 8.1).



Условные обозначения:

- текущие записи;
- однократная запись;
- ..... сверка данных

Рис. 8.1. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Журналы-ордера ведутся непосредственно на основании первичных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых на них операций. При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопительных и группировочных вспомогательных ведомостях или таблицах, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Журналы-ордера имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Построены они по кредитовому принципу и ведутся по кредиту одного счета или нескольких экономически однородных счетов. Заранее предусмотрена типовая корреспонденция счетов, что уменьшает вероятность появления ошибок. Журналы-ордера имеют различное строение в зависимости от особенностей учитываемых объектов.

**Журнал-ордер № 1  
по кредиту счета 50 «Касса»**

Дата выписки	В дебет счетов				Итого по кредиту
	51	70	71	и т. д.	
01	1000				1000
02		2700			2700
03			300		300
и т.д.					
<b>Итого</b>	1000	2700	300		4000

В дополнении к журналам-ордерам и ведомостям могут создаваться разработочные таблицы, где производиться расчеты амортизации и др., используемые для записей в ведомости и журналы-ордера.

**Ведомость № 1 по кредиту счета 50 «Касса» за январь 200 г.  
сальдо на 01.01 по Главной книге – 1600 руб.**

Дата выписки	В дебет счетов				Итого по дебету
	51	90	71	и т. д.	
1. 01			100		100
8. 01	200				200
10.01		2000			2000
и т.д.					
<b>Итого</b>	200	2000	100		23000

**Журнал-ордер № 6**  
 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
 за май 200\_г.

№ п/п	Регист- раци- онный номер	Номер счета	Постав- щик	№ приход- ного до- кумента	Стоимость поступив- ших ценно- стей	С кредита счета 60 10/1 10/2 10/3 10/9	Сумма акцепта по сче- там	Сальдо по неоп- лаченным счетам	Отметка об оплате со дата счета 51
п									
Итого									

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая в течении года ведется по дебетовому признаку. В нее дебетовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров, а затем подсчитываются общий оборот по дебету соответствующего счета. Кредитовые обороты переносятся из разных журналов ордеров общей суммой. В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец отчетного периода.

**Главная книга**  
по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов итого по 50 69 и т. д. дебету	Итого по кредиту	Сальдо	
			дебет	кредит
На 01.01.200_г .Январь Февраль Март и т.д.				
Итого 01.01.200_г				

Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета оборотов и остатков по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов и дебетовых и кредитовых остатков должны быть соответственно равны. На основе конечных остатков в Главной книге сальдовый баланс. Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги позволяют получить данные для составления отчетности без дополнительных выборов.

Для предприятий, использующих для отражения хозяйственной деятельности ограниченное число синтетических счетов, количество журналов-ордеров сокращено вдвое.

Журнально-ордерная форма учета имеет ряд преимуществ:

- уменьшается объем работ в связи с ликвидацией регистрационного журнала мемориальных ордеров, многих карточек аналитического учета;
- облегчается составление отчетности;
- улучшается увязка синтетического и аналитического учета;
- создаются условия для разделения учетного труда и его равномерности.

Однако форма не лишена недостатков:

- сложны построения основных регистров журналов-ордеров;
- значительны затраты ручного труда.



Условные обозначения:

- текущие записи;
- однократная запись;
- сверка данных.

Рис. 8.2. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

На малых предприятиях бухгалтерский учет ведется по упрощенной форме двумя способами (рис. 8.3).

*Простая форма* применяется в организациях при следующих условиях:

Полном использовании в производстве поступивших в отчетном месяце материалов;

Расчетах с поставщиками и покупателями по факту совершения операций;

Простом производственном цикле и ежемесячной реализации продукции;

Учете доходов и расходов на основе полученных и уплаченных денежных средств.

При простой форме учета на основе данных первичных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета – «Книга учета хозяйственных операций».

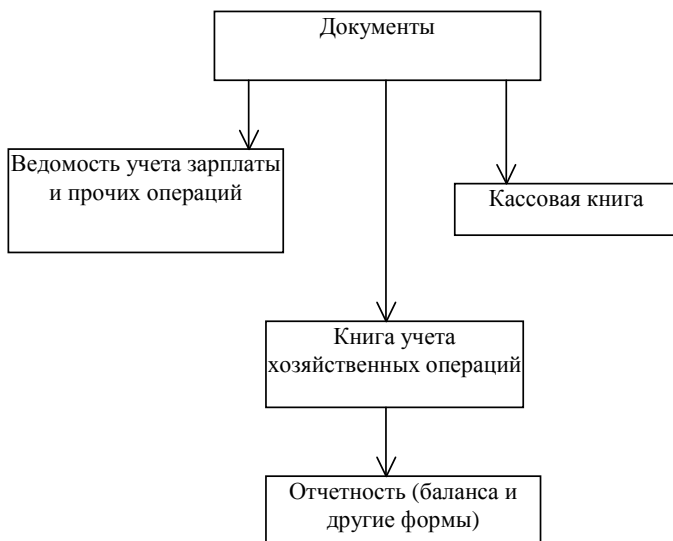


Рис. 8.3. Схема бухгалтерского учета по простой форме

В ней отражаются остатки по счетам на начало года по вида имущества и обязательств. В течении года в хронологическом порядке линейно-позиционным способом фиксируется движение имущества, источников и затрат по всем счетам способом двойной записи. Затраты на производства (кредит счета 20) списываются на себестоимость проданной продукции, выполняемых работ, оказанных услуг (дебет счета 90 «Продажи»). Финансовый результат от продажи выявляется путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи». В конце месяца в регистре подсчитываются обороты и остатки. Итог оборотов по дебету и кредиту используемых в организации счетов должен быть равен итоговой сумме по гр. 4 Книги учета хозяйственных операций.

Для учета растрвов с персоналом по оплате труда и бюджетом по подоходному налогу применяется «Ведомость учета заработной платы» (ф. № В-8). Информация в указанном регистре группируется в разрезе категорий работников, объектов учета и видов производств.

Предприятиям, имеющим на балансе собственные основные средства, материалы, готовую продукцию и осуществляющим значительное

количество расчетных операций через банк, целесообразно применять *упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества.*

Для учета финансово-хозяйственных операций могут применяться следующие учетные регистры: Ведомость учета основных средств – форма № В-1; Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям – форма № В-2; Ведомость учета затрат на производство – форма № В-3; Ведомость учета денежных средств и фондов – форма № В-4; Ведомость учета расчетов и прочих операций форма – № В-5; Ведомость учета реализации – форма № В-6; Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № В-7; Ведомость учета оплаты труда – форма № В-8; Ведомость шахматная – форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых (согласно рабочему плану счетов) бухгалтерских счетов.

Хозяйственные операции на основании первичных документов (актов, накладных, отчетов и т.п.) отражаются в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой – по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отраженных в ведомостях, производится в шахматной ведомости, на основании которой составляются оборотная ведомость, бухгалтерский баланс и другие формы.

*Автоматизированная форма бухгалтерского учета.* В настоящее время одно из основных направлений совершенствования бухгалтерского учета связано с автоматизацией обработки информации с применением новейших технических средств.

Технологический процесс обработки данных при автоматизированной форме учета можно подразделить на четыре этапа.

**Начальным этапом** учетного процесса являются сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки ЭВМ.

**На втором этапе** производится формирование массивов учетных данных на магнитных носителях: остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций, бухгалтерских записей, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов.

**На третьем этапе** учетного процесса осуществляется контроль процесса, обработки информации, записанных в массивах учетных данных и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета.

**Заключительным этапом** процесса является получение результатов за отчетный период по требованию пользователя или в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображением на экране дисплея требуемой информации.

Система автоматизированного учета должна отражать основные процессы, которые связаны с получением различных сводных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия. В этой системе организации бухгалтерского учета информация идет по единому каналу и используется для оперативного, бухгалтерского и статистического учета. Таким образом, автоматизированная форма учета – это удачное сочетание профессиональных качеств и функций пользователя с интеллектуальными возможностями ЭВМ, позволяющее получать необходимую для управления и оперативного контроля информацию в удобной форме в виде машино- и видеogramм (рис. 8.4).

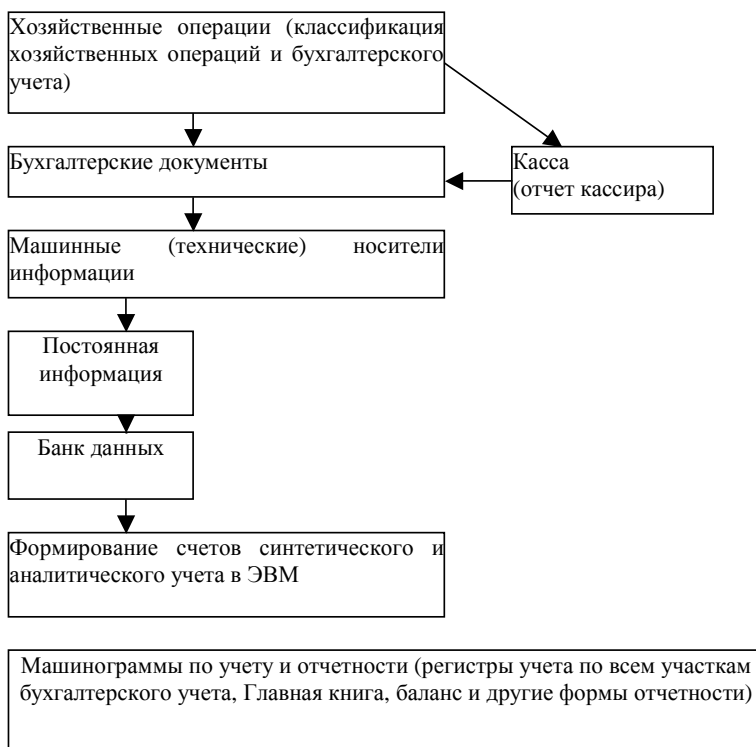


Рис. 8.4. Автоматизированная форма учета



Основные черты автоматизированной формы учета заключаются в следующем:

Полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;

Возможность использования, кроме обычных носителей бухгалтерской информации, машинных носителей – магнитных лент, магнитных дисков;

Интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;

Осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи;

Автоматизация логических операций бухгалтерского учета;

Получение выходной информации в виде печатных регистров;

Возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей.

## **8.4. Тесты промежуточного контроля**

**1. Регистры бухгалтерского учета по объему содержащихся в них информации подразделяются на:**

- 1) синтетические и аналитические;
- 2) синтетические и хронологические;
- 3) хронологические и аналитические;
- 4) систематические и хронологические.

**2. При несовпадении итогов синтетического и аналитического учета ошибка выявляется способом:**

- 1) выборки;
- 2) красное сторно;
- 3) пунктировки;
- 4) корректурным способом.

**3. Как исправляется следующая ошибочная запись? По кассовому расходному ордеру выдана в подотчет сумма 10 000 руб. В журнале-ордере № 1 по кредиту счета 50 бухгалтер сделал запись 100 000 руб. Главная книга не составлена.**

- 1) в денежных документах исправления не допускается;
- 2) исправление производится корректурным способом;
- 3) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб. и дополнительная запись на сумму 10 000 руб., но в следующем отчетном периоде;
- 4) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб.

**4. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на**

**сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 10 5000?**

- 1) корректурным способом;
- 2) дополнительной проводкой;
- 3) способом «красное сторно»;
- 4) обратной проводкой.

**5. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 50 5500?**

- 1) корректурным способом;
- 2) дополнительной проводкой;
- 3) обратной проводкой;
- 4) любой из перечисленных выше

**6. Какие из перечисленных ниже предприятий ведут учет по упрощенной форме бухгалтерского учета?**

- 1) численностью не более 50 человек;
- 2) численностью свыше 100 человек;
- 3) численностью не более 10 человек;
- 4) численностью до 20 человек.

**7. В основу строения журналов-ордеров положен признак:**

- 1) произвольный;
- 2) дебетовый;
- 3) кредитовый;
- 4) смешанный.

**8. Записи по синтетическим и аналитическим счетам в журналах-ордерах совмещаются способом:**

- 1) шахматным;
- 2) линейным;
- 3) смешанным;
- 4) линейно-позиционным, шахматным, смешанным.

**9. Главная книга открывается:**

- 1) на месяц;
- 2) квартал;
- 3) полугодие;
- 4) год.

**10. Для регистрации хозяйственных операций при мемориально-ордерной форме используются:**

- 1) накопительные книги учета;
- 2) кассовые книги;
- 3) вспомогательные ведомости;

4) инвентаризационные ведомости.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	1	2	2	4	1	3	2	1	1

## Тема 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

В международной практике процесс бухгалтерского учета принято подразделять на четыре основные стадии.

На первой стадии документируются различные хозяйственные факты (деловые сделки), на второй – учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета, в учетных регистрах и Главной книге. На третьей стадии составляются бухгалтерские отчетные формы, содержание и периодичность составления которых зависят от требований государственной системы финансовой отчетности. На четвертой, заключительной, стадии учетного процесса проводится анализ деятельности предприятия, результаты которого используются прежде всего администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности.

*Бухгалтерская (финансовая) отчетность* представляет собой совокупность учетных записей, по которым можно проследить хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период, в ней отражаются нарастающим итогом сводные данные, которые характеризуют имущественное и финансовое состояние предприятия, результаты работы хозяйства, его подразделений или отдельного предпринимателя за определенный период.

Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в предоставлении пользователям полезной информации: о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в положении, результатах хозяйственной деятельности и изменениях в финансовом положении.

В международных стандартах бухгалтерского учета все пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности объединяются в три группы.

К *первой группе* относятся лица, непосредственно занимающиеся бизнесом на данном предприятии, – служащие. Они заинтересованы в сохранении своих рабочих мест, а следовательно, в стабильности и доходности своих предприятий, своих нанимателей.

Выживание предприятий в условиях жесткой конкуренции зависит от того, насколько успешно руководство предприятия (корпорации) решает две основные задачи: достижение рентабельной работы и обеспечение ликвидности активов.

Под рентабельностью понимается способность получить достаточно прибыли, чтобы сохранить вложенный капитал и привлечь новые

Ликвидность активов означает, что в распоряжении предприятия достаточно наличных денег, запасов и другого имущества, чтобы вернуть долги.

*Вторую группу* пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют лица, не работающие на предприятии, но имеющие по

отношению к нему прямой финансовый интерес, – фактические и потенциальные инвесторы, кредиторы и поставщики, клиенты и др. Инвесторы должны знать, получают ли они дивиденды, когда им следует продавать акции, держать или продавать. Кредиторы заинтересованы в том, чтобы знать, будут ли им выплачены проценты по займам и суммам долга при наступлении сроков платежей. Поставщики и клиенты должны знать, будут ли своевременно оплачены их счета и будут ли они по прежнему получать товары или услуги, от которых, они, возможно, зависят.

К *третьей группе* лиц, имеющих косвенный финансовый интерес к данному бизнесу, относятся самые различные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности: налоговые службы, фондовые биржи, органы, осуществляющие планирование, а также контроль за ценами, экспортом и импортом, другие пользователи.

Пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес к деятельности предприятия (корпорации), детально изучают публикуемую финансовую отчетность исходя из функций, которые они выполняют.

Круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ определен Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, согласно которому все предприятия представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

- учредителям юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- органу государственной статистики (по месту нахождения предприятия);
- государственной налоговой инспекции (по месту нахождения предприятия).

В зависимости от периодичности составления бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и квартальную.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности унифицированы для всех предприятий независимо от отраслевой принадлежности, вида деятельности и организационно-правовой формы и включают:

- «Баланс предприятия» (форма № 1);
- «Отчет о прибылях и убытках» (форма № 2);
- «Отчет об изменении капитала» (форма № 3);
- «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4);
- «Приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5);
- Пояснительная записка (за исключением малых предприятий) с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия, и освещением его финансового состояния.

Кроме названных форм, предприятия составляют расчеты по налогам и платежам в бюджет и внебюджетные фонды и представляют их в соответствующие инстанции.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер. Бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года. Сроки ее представления определены в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

Предприятия представляют годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. В пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливают учредители.

При составлении годового отчета предприятия должны исходить из принципов ведения бухгалтерского учета, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ:

- соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методики) отражения отдельных операций (изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в объяснительной записке к годовому отчету);
- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций и результатов инвентаризаций имущества и финансовых обязательств;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на дату годовой инвентаризации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных надлежаще оформленными документами. Поэтому перед составлением годовой бухгалтерской отчетности на предприятии обязательно проводят полную инвентаризацию имущества (нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств и пр.) и финансовых обязательств (кредиторской задолженности, кредитов банков, займов и др.), хозяйственных средств, выверку всех расчетов, закрывают все счета, подсчитывают обороты, выводят сальдо и определяют окончательный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до предоставления ее внешним пользователям рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами. Она является открытой

для заинтересованных пользователей (инвесторов, банков, кредиторов, покупателей и др.).

В отдельных случаях законодательством РФ предусматривается публикация годовой бухгалтерской отчетности. В ее состав включается аудиторское заключение, подтверждающее ее достоверность.

### **Тесты промежуточного контроля**

**1. Первым отчетным периодом для вновь созданных после 1 октября считаются:**

- 1) период от даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года;
- 2) с момента постановки их на налоговый учет;
- 3) с момента начала их хозяйственной деятельности;
- 4) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

**2. Какие формы бухгалтерской отчетности используются на предприятиях в 200\_ году?**

- 1) бухгалтерий баланс, отчет о движении денежных средств;
- 2) бухгалтерский баланс и приложения к бухгалтерскому балансу;
- 3) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, о движении капитала, о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу, аудиторское заключение;
- 4) отчеты о прибылях и убытках, о движении капитала.

**3. Какие из перечисленных ниже пользователей бухгалтерской отчетности не относятся к внутренним?**

- 1) вышестоящее руководство;
- 2) общее собрание участников;
- 3) профсоюзы;
- 4) управляющие соответствующих уровней.

**4. Каким образом в балансе расположены обязательства организации?**

- 1) по степени ликвидности;
- 2) по степени увеличения срочности погашения;
- 3) по степени снижения срочности погашения;
- 4) зависимости нет.

**5. В какие сроки предприятие предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность?**

- 1) в течении 60 дней по окончании года;
- 2) в течении 30 дней по окончании года;
- 3) в течении 90 дней по окончании года;
- 4) в течении 4 месяцев.

**6. Ответственность за хранение учетных документов и бухгалтерской отчетности несет:**

- 1) главный бухгалтер;
- 2) руководитель организации;
- 3) руководитель и главный бухгалтер;
- 4) работники бухгалтерии.

**7. Каким образом расположены активы в форме № 1 «Бухгалтерский баланс»?**

- 1) по степени увеличения ликвидности;
- 2) по мере снижения ликвидности;
- 3) по степени срочности погашения обязательств;
- 4) зависимости нет.

**8. В какой из форм или приложений бухгалтерской отчетности организация объявляет об изменении в ее учетной политике?**

- 1) в форме № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- 2) в форме № 2 «Отчет о прибылях убытках»;
- 3) в форме № 3 «Отчет о движении капитала»;
- 4) в пояснительной записке к балансу.

**9. В какой форме отчетности можно найти расшифровку движения заемных средств?**

- 1) форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»
- 2) форма № 3 «Отчет о движении капитала»
- 3) форма № 4 «Отчет о движении денежных средства»
- 4) форма № 5 «Приложения к бухгалтерскому балансу»

**10. «Вероятностные будущие потери экономических выгод, вытекающие из существующих у конкретной организации в настоящий момент обязательств по передаче активов или предоставлению услуг другим организациям в будущем в результате прошлых сделок или событий» – это определение:**

- 1) активов;
- 2) обязательств;
- 3) собственного капитала;
- 4) уставного капитала.

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	3	1	3	3	1	4	4	4	2



## Тема 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии.*

*10.2. Финансовый и управленческий учет.*

*10.3. Учетная политика.*

*10.4. Тесты промежуточного контроля.*

### 10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии

Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации, отвечающая Международным стандартам учета и отчетности, ориентированная на требования рыночной экономики, предполагает четырехуровневую систему документов, регулирующих и регламентирующих учет.

**Первый уровень системы** документов составляют законодательные акты, в которых закрепляются обязательность ведения учета участниками рыночных отношений, основные правила и принципы, необходимые к выполнению.

К таким документам относится гражданский кодекс РФ, Федеральный закон о бухгалтерском учете, Налоговый кодекс РФ.

Федеральный закон о бухгалтерском учете подтвердил обязательность ведения бухгалтерского учета во всех организациях (коммерческого и некоммерческого характера), сформулировал общие положения о бухгалтерском учете и основные требования к его ведению, регламентировал бухгалтерскую документацию и его отчетность, определил ответственность за нарушение законодательства и порядок ведения учета.

К первому уровню системы относится также другие законодательные акты, указы президента и постановления правительства, затрагивающие в той или иной мере вопросы бухгалтерского учета и регулирующие (прямо или косвенно) его постановку.

**Второй уровень системы** включает стандарты (положения бухгалтерского учета и отчетности, задача которых регламентировать и давать рекомендации о ведении учета на отдельных его участках, по видам операций и специфическим видам деятельности предприятия. Стандарты регулируют вопросы организации учетной работы и формирования учетной политики. Российские стандарты должны быть увязаны и соответствовать Международным стандартам учета и отчетности, исходить из прицепов и базовых правил бухгалтерского учета, зафиксированных в документах первого уровня.

К числу важнейших стандартов относится План счетов бухгалтерского учета финансовой и хозяйственной деятельности и инструкция по его применению.

Стандарты бухгалтерского учета должны утверждаться соответствующими органом, указания которого будут обязательными для всех.

**Третий уровень системы** составляют документы рекомендательного характера, т.е. инструкции, положения, указания, предлагающие возможные варианты организации учета на предприятии в зависимости и от его отраслевой принадлежности и, размеров, типа производства, организации производства, труда, управления и других факторов на базе основных положений, изложенных в законодательных актах и стандартах.

Документы третьего уровня системы могут разрабатываться на только органом, который утверждает стандарты, но и другими организациями, включая аудиторские, консалтинговые организации и объединения профессиональных бухгалтеров (например Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ, российской ассоциацией бухгалтеров и аудиторов и т.п.), союзами и др.

**К четвертому уровню системы** относятся рабочие документы (инструкции, положения, приказы) предприятия и другие документы, формирующие его учетную политику. Предприятия на основе законодательных актов, российских стандартов разрабатывает и утверждает для собственного применения рабочий план счетов, систему документооборота, формы первичной документации (по учету основных средств, материалов, труда и заработной платы, затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, реализации и т.д.), учетных регистров, порядок проведения инвентаризации, внутренней бухгалтерской отчетности.

Такая многоуровневая система документов позволяет организовать а предприятию надлежащую систему организации бухгалтерского учета и отчетности.

При разработке нормативной документации любого уровня должны соблюдаться основные принципы организации бухгалтерского учета, действующие в мировой его теории и практике.



Приведенные принципы легли в основу при разработке положения по учетной политике предприятия.

## 10.2. Финансовый и управленческий учет

Бухгалтерский учет представляет собой систему, в которой собирается, измеряется, регистрируется, обрабатывается и передается информация, необходимая для принятия соответствующих управленческих решений или решений, связанных со стратегией предприятия на рынке.

Как показало изучение и обобщение зарубежной и отечественной теории и практики, в системе бухгалтерского учета различают управленческий и финансовый учет.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая собирается, измеряется, обрабатывается и передается внутренним пользователям, руководству и тем менеджерам, которые могут выбрать и принять обоснованные управленческие решения.

Управленческий учет иногда называют внутренним учетом, который включает производственный учет. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации о затратах на производстве, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета является тайной предприятия, секретом формы.

*Финансовый учет* охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри предприятия руководством, работниками предприятия, передается также и тем пользователям, которые находятся за пределами предприятия, организации.

Управленческий и финансовый учет характеризуется следующими областями сравнения.

### *1. Обязательность ведения учета*

Ведение финансового учета обязательно, при этом финансовый учет и финансовая отчетность составляется по строго регламентируемым формам в соответствии с законодательством. Формы финансовой отчетности ориентированы на Международные стандарты учета и отчетности.

Управленческий учет ведется в соответствии с решениями администрации, руководства предприятия с отражением особенностей предприятия, его техники и технологии, организации труда, производства и других факторов.

### *2. Цель учета*

Цель финансового учета – составление финансовых (бухгалтерских) отчетов, документов для пользователей вне предприятия, организации.

Управленческий учет является средством контроля, управления предприятием и анализа принимаемых управленческих решений.

### *3. Пользователи информации*

Потребители (пользователи) информации финансовых отчетов в основном находятся вне предприятия (инвесторы, кредиторы, акционеры, налоговые органы, страховые компании и т.д.)

Пользователями информации управленческого учета являются внутренние пользователи (менеджеры, руководители подразделений, администрация и т.д.). Внутреннее использование информации предназначено для определения и анализа себестоимости продукции, составления смет, бюджетов с целью планирования различных видов деятельности, оценки результатов работы и т.д.

### *4. Основные положения*

Финансовый учет должен вестись в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP). Информация, приводимая в финансовой отчетности, должна быть достоверной, объективной, и вселять уверенность пользователям в правильности приводимых данных.

Административный аппарат может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете. Основной критерий – полезность информации управленческого учета и использование ее для принятия обоснованных управленческих решений.

### *5. Типы систем учета*

Финансовые отчеты, подготавливаемые для внешних пользователей, составляются в стоимостной оценке и отражают остатки счетов, включенных в Главную книгу. Специальные журналы, бухгалтерские книги и другие методы расчета, используемые при обработке финансовой учетной информации, основаны на системе двойной записи.

Информация управленческого учета не обязательно должна базироваться на системе двойной записи. Она может отражаться не только в стоимостной оценке, но и в других измерителях. Специальные отчеты могут составляться по запросам менеджеров, а это означает, что при организации управленческого учета должна быть создана система хранения информации и ее поиска.

### *6. Измерители*

В финансовом учете и отчетности используется денежная единица по курсу, действующему в момент совершения операции. Сделки, которые обобщаются в финансовых отчетах, уже совершены, и их финансовые последствия объективно измерены.

При организации управленческого учета можно использовать любую подходящую денежную или натуральную единицу измерения.

### *7. Привязка по времени*

Финансовый учет отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские корреспонденции счетов, проводки выполняются уже после совершения соответствующей операции.

Управленческий учет наравне с информацией исторического характера включает оценки и планы на будущее.

Финансовый учет показывает, «как это было», а управленческий – «как должно быть».

#### *8. Степень точности информации*

Финансовая информация, включаемая в финансовые отчеты, подготовленные для внешних пользователей, отражает операции, которые уже завершены, она определяется объективно и поддается проверке.

В управленческом учете наравне с достоверной информацией используются примерные, приблизительные оценки. Планирование и принятие управленческих решений – это деятельность, которая в большей степени направлена в будущее.

#### *9. Основной объект анализа*

В финансовых отчетах организация представляется как единое целое.

Управленческий учет ориентирован на небольшие подразделения организации – по отдельным видам деятельности, отдельным изделиям, по организационным подразделениям, по центрам ответственности.

#### *10. Периодичность составления отчетности*

Финансовые отчеты, составляемые для внешних пользователей, предоставляются на периодической основе: раз в квартал или ежегодно.

В управленческом учете отчеты составляются как на регулярной основе, так и по запросу: ежедневно, еженедельно, и должны быть полезны менеджеру.

#### *11. Сроки предоставления отчетов*

Финансовые (бухгалтерские) отчеты предоставляются как правило через некоторое время после окончания отчетного периода.

Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию которая требует немедленных действий. Такие отчеты требуют немедленного предоставления.

#### *12. Ответственность за правильность ведения учета*

При нарушении принципов организации финансового учета т отчетности кредиторы, акционеры и другие пользователи могут подать в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском отчете и баланса.

Отчеты с использование информации у правленческого учета не обязательно должны соответствовать общепринятым принципам бухгалтерского учета. Менеджер может быть привлечен к ответственности за неправильные решения, но причиной привлечения к ответственности могут быть поведения и действия, а не данные управленческого учета.

Важным фактором определяющим сходство финансового и управленческого учета является, то что данные этих видов учета применяют-

ся для принятия решений как управленческих, так и связанных с разработкой стратегии предприятия на рынке.

### **10.3. Учетная политика организации**

Теоретические и методологические основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии, отраженные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» служат основанием и определяют формирование учетной политики организации.

Законом подтверждено, что руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, организации самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из структуры, отрасли и других особенностей деятельности. В нем так же указано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменения учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов, органов, осуществляющих регулирования бухгалтерского учета, а так же в случаях реорганизации, смены собственников. Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляться согласно Положения об учетной политике (ПБУ 1 /98). В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Закон закрепил основные элементы учетной политики (ст. 6 пункт 3): – рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- формы первичных учетных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов;

- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов активов и обязательств;

- порядок документооборота и технология учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями, а так же другие решения необходимые для организации бухгалтерского учета.

Более подробно эти элементы рассматриваются в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1 / 98).

Согласно тому Положению под учетной политикой понимается выбранная им совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учет-

ных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы, приемы.

Учетная политика предприятия формируется руководителем на основе Положения 1 / 98 «Учетная политика организации».

В Положении 1 / 98 введены два понятия «допущения» и «требования», под углом зрения которых должна строиться вся учетная политика на предприятии. Понятия «допущение» предполагает определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета (базовый принцип). Понятие «требования» означает соблюдение принятых правил ведения бухгалтерского учета (основной принцип).

При формировании учетной политики предполагается, что:

– имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятия (допущение имущественной обособленности предприятий);

– предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывной деятельности предприятия);

– выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

– факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному году, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этим фактом (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика предприятия должна обеспечивать:

– полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных фактов деятельности предприятия (требование полноты);

– большей готовности к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допускается создания скрытых резервов (требования осмотрительности);

– отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритете содержания над формой);

– тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца а так же показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

– рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

На основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета, нормативных документов организации имеют право самостоятельно формировать следующие элементы учетной политики:

1. Выбор используемых учетных регистров, последовательность записи в них (формы бухгалтерского учета);
2. Составление рабочего плана счетов на основании типового Плана счетов;
3. Выбор варианта синтетического учета производственных запасов;
4. Установление метода оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции и незавершенного производства;
5. Установление порядка начисления износа по основным средствам;
6. Установление порядка начисления износа по нематериальным активам;
7. Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производства;
8. Установление способа учета выпуска готовой продукции (работ, услуг);
9. Выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;
10. Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
11. Формирование резервов;
12. Порядок списания затрат по ремонту;
13. Выбор метода определения выручки от реализации;
14. Порядок учета курсовых ризниц;
15. Варианты распределения и использования чистой прибыли;
16. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров.

Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми структурными подразделениями предприятия (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места расположения.

Предприятие должно раскрыть избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно



влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за год.

Предоставляемая в течении отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывающей учетную политику.

## 10.4. Тесты промежуточного контроля

### 1. Закон о бухгалтерском учете относится к документам:

1. Первого уровня;
2. Второго уровня;
3. Третьего уровня;
4. Четвертого уровня.

### 2. Приказ об учетной политике предприятия относится к документам:

1. Первого уровня;
2. Второго уровня;
3. Третьего уровня;
4. Четвертого уровня.

### 3. «Доходы и расходы, прибыли и убытки отражаются на счетах бухгалтерского учета в момент их возникновения» – это принцип:

1. Начисления;
2. Осмотрительности;
3. Непрерывности;
4. Неизменности.

### 4. Какой из принципов бухгалтерского учета предполагает большую готовность к отражению в учете и финансовой отчетности возможных убытков или обязательств, чем прибылей или активов?

1. Непрерывности;
2. Осмотрительности;
3. Приоритета содержания перед формой;
4. Неизменности.

### 5. Учетная информация предназначенная ее внешним пользователям, предоставляется:

1. Финансовым учетом;
2. Управленческим учетом;
3. Обоими видами учета;
4. Правильного ответа нет.

**6. Какой из видов учета содержит конфиденциальную информацию?**

1. Финансовый учет;
2. Управленческий учет;
3. Информация любого вида учета должна быть доступной;
4. Правильного ответа нет.

**7. Какой из видов учета ведется в соответствии с желанием администрации?**

1. Финансовый учет;
2. Управленческий учет;
3. Ведение любого учета обязательно;
4. Правильного ответа нет.

**8. При организации какого вида учета применяются натуральные измерители**

1. Финансового учета;
2. Управленческого учета;
3. Любой из ответов верен;
4. Правильного ответа нет.

**9. Учетная политика организации формируется:**

1. Главным бухгалтером;
2. Министерством финансов;
3. Центральным банком;
4. Руководителем организации.

**10. «Выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому» – это допущение:**

1. Имущественной обособленности организации;
2. Временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
3. Непрерывности деятельности организации;
4. Последовательности применения учетной политики;

**Ответы:**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	4	1	2	1	2	3	2	4	4

## ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ

**Аванс** – денежные средства, которые выплачиваются в счет предстоящих расходов и платежей.

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

**Аviso** – официальное извещение одного предприятия другому об изменении в состоянии взаимных расчетов или расчетов с третьими лицами.

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

**Акцепт** – согласие на оплату денежных и товарных документов.

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

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

**Аналитический учет** – учет, который ведется в лицевых сметах, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

**Бухгалтерский баланс** – источник информации, отражающий в денежном выражении состояние имущества предприятия по составу и размещению и по источникам его формирования, составленный за отчетный период.

**Балансовое обобщение информации** – выявление финансово-имущественного положения предприятия путем двойственного сопоставления (группировки) объектов бухгалтерского учета.

**Балансовые счета** – счета бухгалтерского учета, отражающиеся в бухгалтерском балансе.

**Банк** – денежно-кредитное учреждение, в котором осуществляется платежный оборот наличных и безналичных средств.

**Банкротство** – потеря предприятием способности оплатить кредиторам товары (работы, услуги) и обеспечить обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды.

**Безнадежные долги** – долги предприятий, которые невозможно взыскать.

**Безналичные расчеты** – основной способ расчетов между предприятиями путем списания денежных средств с расчетного счета покупателя и зачисление их на счет продавца.

**Бланки строгой отчетности** – бланки документов, выдаваемые работникам под отчет для оформления хозяйственных операций, которые подлежат строгой отчетности.

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

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

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

**Бухгалтерский документ** – письменное свидетельство на право совершения хозяйственной операции и доказательство действительного ее совершения.

**Бухгалтерский учет** – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе организации, ее обязательствах и их видения путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в денежном выражении.

**Бюджет** – запланированные поступления в распоряжение государства доходов с целью дальнейшего их использования.

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

**Внебюджетные средства** – средства, которые выделяются не из бюджета государства, а формируются за счет других источников и находятся в распоряжении предприятий и организаций.

**Выписка из счета предприятия в банке** – документ, выдаваемый учреждением банка предприятию и отражающий движение денежных средств на расчетных (текущих) счетах.

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

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

**Дебиторская задолженность** – задолженность предприятию за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и др.

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

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

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

**Добавочный капитал** – прирост имущества (доценка получения эмиссионного дохода и безвозмездного получения ценностей).

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

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

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

**Дополнительные бухгалтерские счета** – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка увеличивают остаток имущества на основных счетах.

**Естественная убыль** – количественное уменьшение товарно-материальных ценностей при их хранении (порча, усушка, испарение и т.д.).

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

**Заемные источники формирования имущества** – это источники, которыми располагает предприятие на определенный срок, по истечении которого они возвращаются их собственнику с процентом или без него.

**Издержки обращения** – затраты, связанные с процессом обращения продукции.

**Издержки производства** – сумма затрат на производство продукции (работ, услуг).

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

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

**Инфляция** – избыточное обращение денежных знаков, превышающее реальное потребности, влекущие за собой их обеспечение и рост цен.

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

**Капитал** – оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств.

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

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

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

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

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

**Кредитная задолженность** – сумма задолженности предприятия другим предприятиям и физическим лицам.

**Кредиторы** – юридические и физические лица, которым должно предприятие.

**Международные стандарты бухгалтерского учета** – свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных высокопрофессиональными международными организациями и носящих рекомендательный характер.

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

**Наряд** – документ состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

**Нематериальные активы** – объекты длительного использования (свыше одного года), имеют денежную оценку и приносят доходы, но не являются вещественными ценностями для предприятия.

**Оборотные средства** – предметы труда, которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию. Сюда также относят готовую продукцию и товары для перепродажи.

**Объекты бухгалтерского учета** – имущество предприятия, его обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе его деятельности.

**Основные средства** – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо управлении предприятием в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

**Остаточная стоимость основных средств** – первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом износа с учетом их капитального ремонта.

**Отвлеченные средства** – часть средств, изъятая у предприятия в процессе календарного года и не участвующая в хозяйственном обороте или направленная на специальные нужды.

**Открытие бухгалтерских счетов** – процедура присвоения на именованного бухгалтерскому счету с обозначением начального сальдо.

**Оценка** – способ выражения имущества в денежном измерителе.

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

**План счетов бухгалтерского учета** – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

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

**Прибыль** – экономическая категория, выражающая финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий, т.е. превышение суммы доходов над расходами, потерями и убытками за отчетный год.

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

**Прибыль в торговле** – разница между выручкой и стоимостью товаров по покупным ценам и издержками обращения без налога с оборота и налога с продажи.

**Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и товаров** – разница между выручкой от реализации продукции в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и затратами на ее производство и реализацию.

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

**Рабочий план счетов бухгалтерского учета** – сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия (в настоящее время им пользуются в малых предприятиях).

**Расходы** – потери, убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия.

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

**Резервный капитал** – общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

**Реквизиты** – совокупность обязательных сведений в документах, отсутствие которых лишает их юридической силы.

**Сальдо** – остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо подразделяется на начальное сальдо ( $C_1$ ) и конечное ( $C_2$ ).

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

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

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

**Смета бухгалтерского учета** – текущее взаимосвязанное отражение и группировка имущества и хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

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

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

**Средства труда** – орудия производства, применяемые для воздействия на предметы труда.

**Статьи бухгалтерского баланса** – строки актива и пассива баланса, характеризующие отдельные виды имущества предприятия и их обязательства.

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

**Счета аналитического учета** – детализируют содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операциям, выраженные натуральными, денежными и трудовыми измерениями.

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

**Таксировка документов** – определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.



**Текущая (восстановительная) стоимость основных средств** – сумма денежных средств, которую нужно затратить в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта. Указанная оценка используется в основном при переоценке объекта основных средств.

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

**Текущий счет** – счет в банке, открываемый общественными организациями и бюджетными учреждениями.

**Уставный капитал** – совокупность вкладов учредителей в имущество при создании предприятия в денежном выражении.

**Учетная политика предприятия** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

**Учетный регистр** – карточки, ведомости, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

**Учредительные документы** – устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица (предприятия, общества и т.д.) заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

**Форма бухгалтерского учета** – совокупность учетных регистров. Предопределяющая связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

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

**Чистая прибыль** – часть балансовой прибыли, остающаяся после перечисления (начисления) налога на прибыль и уменьшения ее на сумму использованной прибыли за отчетный год.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бабаев, Б.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Б.А. Бабаев. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
2. Бухгалтерский учет: задачи, ситуации, тесты: учеб. пособие / З.Д. Бабаева, В.А. Терехова, Т.Н. Шеина и др. – М.: Финансы и статистика, 2000.
3. Ворожбит, О.Ю. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О.Ю. Ворожбит. – Владивосток, ВГУЭС, 2005
4. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2.
6. Кашаев, А.Н., Островский, О.М. О принципах бухгалтерского учета / А.Н. Кашаев, О.М. Островский // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 7.
7. Кирьянова, З.В. Теория бухгалтерского учета / З.В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 1998.
8. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2001.
9. Куттер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, 2004
10. Макаров, В.Г. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Г. Макаров. – М.: Финансы и статистика, 2000.
11. Новодворский, В.Д., Хорин, А.Н. О терминах бухгалтерского учета / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 4.
12. Новодворский, В.Д. Пономарева, Л.В. Составление бухгалтерской отчетности / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – М.: Бух. учет, 2004.
13. Палий, В.Р., Соколов, Я.В. Теория бухучета / В.Р. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2002.
14. План счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. – М.: «Фин-линь», 2003.
15. Сборник задач по теории бухгалтерского учета / Т.М. Неселовская, Т.Н. Шеина, В.И. Брусенцова и др. – М.: Финансы и статистика, 2002.
16. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996.
17. Толковый словарь бухгалтера / Сост. Н.Н. Шаповалова, В.М. Прудников. – М.: ИНФРА М, 2001.
18. Хендриксен, Э.С., Вае Бреда, М.Д. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Д. Вае Бреда; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	1
Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	4
1.1. Понятие и виды хозяйственного учета .....	4
1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета .....	7
1.4. Функции бухгалтерского учета .....	9
1.5. Контрольные задания .....	10
Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	13
2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения .....	13
2.2. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций .....	15
2.3. Классификация хозяйственных средств .....	16
2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы .....	24
2.5. Контрольные задания .....	26
Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС .....	31
3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание .....	31
3.2. Виды бухгалтерских балансов .....	33
3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций .....	35
3.4. Контрольные задания .....	39
Тема 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ .....	45
4.1. Счета бухгалтерского учета .....	45
4.2. Система двойной записи .....	50
4.3. Синтетический и аналитический учет .....	55
4.4. Обобщение данных текущего учета .....	58
4.5. Контрольные задания .....	62
Тема 5. СТОЙМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ .....	67
5.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете .....	67
5.2. Учет процесса снабжения (заготовления) .....	73
5.3. Учет процесса производства .....	85
5.4. Контрольное задание (продолжение задачи) .....	103
5.5. Учет процесса продажи готовой продукции .....	105
Тема 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	124
6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета .....	124
6.2. План счетов бухгалтерского учета .....	137
6.3. Тесты промежуточного контроля .....	138

Тема 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ.....	140
7.1. Документация хозяйственных операций.....	140
7.2. Классификация документов.....	141
7.3. Организация документооборота.....	143
7.4. Инвентаризация.....	145
7.5. Тесты промежуточного контроля.....	148
Тема 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	154
8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них.....	154
8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.....	157
8.3. Формы бухгалтерского учета.....	159
8.4. Тесты промежуточного контроля.....	169
Тема 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ.....	172
Тема 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	177
10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии.....	177
10.2. Финансовый и управленческий учет.....	179
10.3. Учетная политика организации.....	182
10.4. Тесты промежуточного контроля.....	185
ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ.....	187
ЛИТЕРАТУРА.....	194

Учебное издание

Терентьева Татьяна Валерьевна

## **ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебное пособие

В авторской редакции  
Компьютерная верстка М.А. Портновой

Лицензия на издательскую деятельность ИД № 03816 от 22.01.2001

Подписано в печать 16.07.07. Формат 60×84/16.  
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 11,4.  
Уч.-изд. л. 12,7. Тираж 500 экз. Заказ

---

Издательство Владивостокского государственного университета  
экономики и сервиса

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41  
Отпечатано в типографии ВГУЭС  
690600, Владивосток, ул. Державина, 57