# 

# Назначение и сущность учета, исторический обзор его развития

ВВЕДЕНИЕ

Считается, что хозяйственный учет возник в глубокой древности, более 6000 лет назад и был вызван к жизни потребностями государства и лиц, занятых производством и обменом.

Наиболее организованной была вначале система учета в Египте, Греции и Риме, где хозяйственный учет обеспечивал просто фиксацию фактов хозяйственной жизни посредством инвентаризации для выявления реального положения дел.

Со средневековья начинается непосредственное регулирование хозяйственных операций при помощи бухгалтерского учета. В этот период был издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственных предприятий. Складываются три системы хозяйственного учета: простая (униграфическая) – объектом учета выступают наличие и движение ценностей; камеральная (сметная, бюджетная) – учитывается выполнение сметы расходов и доходов; двойная (диграфическая) – все факты хозяйственной жизни непременно фиксируются дважды в одинаковой сумме. Все они сохранились до наших дней. Первая применяется малыми предприятиями с упрощенной системой учета и отчетности, вторая – бюджетными организациями и третья – всеми коммерческими организациями.

Во второй половине XV в. в трудах Бенедетто Котрульи (1458 г.) впервые говорится о бухгал-терском учете как о науке. Он положил начало рассмотрению бухгалтерского учета как орудия управле-ния отдельным предприятием, с одной стороны, и как универсальной методологической науки – с другой.

Описал уже сложившуюся систему бухгалтерского учета францисканский монах, друг Леонардо да Винчи – Лука Пачоли (1445–1517 гг.), который опубликовал книгу, одна из частей которой называлась «Трактат о счетах и записях». В ней он путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг – мемориала (памятной книги), журнала, Главной книги, копировальной книги для копий писем и инвентарной книги – описал закон двойной записи и пока-зал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг. Поэтому считается, что именно Лука Пачоли проложил дорогу для последующих поколений.

С развитием производительных сил общества, расширением международной торговли в конце XVIII и первую половину XIX в. меняются хозяйства как экономическое явление, формы и размеры хозяйственных операций. Ведение учета с помощью примитивных средств, которыми располагала наука счетоведения, представлялось совершенно невозможным. В это время Дегранже (1795 г.) выступил с научно построенной теорией счетоводства, она характеризуется тем, что главным фактором хозяйственной жизни частного предприятия становится субъект этого хозяйства.

Следующий период развития счетоводства – вторая половина XIX и начало XX в. В этот период в большинстве стран Европы начинает формироваться бухгалтерское законодательство. Этому способствовали появление крупной промышленности, развитие путей сообщения, увеличение оборотов мировой торговли, возникновение рынка ценных бумаг, который резко увеличил число участников рыночных отношений – внешних пользователей бухгалтерской информации. Законодательство обязывает предпринимателей публиковать свои бухгалтерские отчеты для внешних пользователей.

## Тема 1. Понятие хозяйственного учета, его виды

Управление хозяйственной деятельностью организаций предполагает ряд последовательных процессов – получение учетной информации об управляемом объекте, принятие решений, их выполнение, оценка результатов решений.

Учетная информация об управляемом объекте характеризует фактическое состояние хозяйственной жизни, возникает и передается в системе хозяйственного учета.

Основной целью хозяйственного учета является предоставление качественной (полной и достоверной) и своевременной информации о финансовой и хозяйственной жизни организации, необходимой для управления и развития рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения организации на рынке, выявления положения организации среди конкурентов и т.п.

В России в зависимости от характера учетных сведений и способах их получения хозяйственный учет включает три взаимосвязанных учета.

Оперативный учет (оперативно-технический) применяется для наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями с целью оперативного руководства ими непосредственно в ходе их свершения. Источниками информации для получения сведений могут быть как документы, так и данные, полученные по телефону, в устной форме, в виде справок и т.п. Этот учет может прерываться во времени, надобность в нем появляется по мере необходимости для оперативного анализа, управления и контроля.

Статистический учет (статистика) представляет систему, отражающую и контролирующую однородные массовые явления в области хозяйственной жизни, а также в области социально-экономических явлений. Он применяется при изучении массовых социально-экономических явлений: о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, численности и составе населения и т.п. На базе статистических данных государственными органами управления разрабатываются прогнозы, принимаются решения в области экономической политики, определяются конкретные меры в сфере оперативного управления экономикой страны.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщении информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций с целью представления необходимой информации ее пользователям для принятия управленческих решений.

Для количественного и качественного отражения хозяйственных ресурсов и процессов в учете используются различные измерители: натуральный, трудовой, денежный.

Натуральный измеритель служит для отражения в учете хозяйственных ресурсов и процессов в количественном выражении, мерой, весом, счетом (кг, м, м/ шт., л и др.).

Трудовой измеритель служит для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах затраченного времени (днях, часах, минутах). Трудовым измерителем определяются показатели производительности труда, нормы выработки и т.п. (чел./дни, чел./ч и т.п.).

С помощью денежного измерителя все активы, пассивы и хозяйственные операции отражаются в денежной оценке, обеспечивающей сравнимость финансовых данных. Денежный измеритель является обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе. Денежный измеритель может применяться как самостоятельно, так и в сочетании с трудовыми и натуральными показателями.

## Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются информационная, контрольная, обеспечения сохранности имущества, аналитическая и обратной связи.

Информационная функция. На долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации. Она является важнейшим источником фактической информации различным объектам управления – службам организации, ее подразделениям, руководителям, менеджерам, которые, используя бухгалтерскую информацию вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Контрольная функция. При наличии различных форм собственности, формировании рыночных отношений, совершенствовании управления возрастает роль контрольной функции управления за затратами на производство и продажу продукции, выполненных работ и оказанных услуг, расходованием материально-производственных запасов, денежных средств. Контроль – это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей; он должен охватывать все сферы деятельности организации для своевременного принятия мер.

Функция обеспечения сохранности имущества тесно связана с контрольной и позволяет вскрывать растраты, хищения и предупреждать их. Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация.

Аналитическая функция. Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета. Специальные приемы, методы и формы бухгалтерского учета, использование средств ВТ позволяет детализировать анализируемый показатель вплоть до первичного документа.

Функция обратной связи. Без этой функции невозможна система управления производством. Бухгалтерский учет обеспечивает руководство организации, менеджеров всей необходимой информацией о деятельности, состоянии имущества и обязательств, источниках поступления средств за определенный период.

По данным бухгалтерской информации, используя обратную связь, осуществляется контроль за выполнением управленческий решений по соблюдению норм и нормативов, смет, стандартов, режима экономии и т.д. Обратная связь действует на любом уровне управления.

## Основные правила (принципы) бухгалтерского учета, их сущность и значение. Задачи бухгалтерского учета

Постановка бухгалтерского учета в организации должна осуществляться в соответствии с определенными правилами (принципами).

Их можно классифицировать по трем направлениям: 1) принципы-допущения; 2) принципы-требования; 3) принципы-правила.

Принципы-допущения.

1. Принцип непрерывности деятельности предприятия основывается на предположении о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и в скором времени не предвидится ее ликвидация, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленный срок.
2. Принцип имущественной обособленности организации означает, что имущество и обязательства организации существуют отдельно от имущества и обязательств его собственников и других предприятий. В бухгалтерском учете и отчетности организации следует отражать только имущество, которое согласно законодательству признается ее собственностью. Все прочие ценности, денежные средства и обязательства должны учитываться за балансом.
3. Принцип последовательности (постоянства) состоит в том, что, выбрав однажды какой-то метод учета, организация придерживается его в течение определенного времени, пока не возникнут веские причины для изменения метода. Выбранные методы закрепляются учетной политикой организации на год или более продолжительное время.
4. Принцип временной определенности фактов – соотношение фактов хозяйственной деятельности с определенными отчетными периодами. Он заключается в том, что все доходы и расходы, полученные или понесенные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами и расходами этого периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

Принципы-требования.

1. Принцип полноты ориентирован на то, что бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента организации предприятия до его ликвидации.
2. Принцип своевременности – требование своевременного отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактов хозяйственной жизни.
3. Принцип осмотрительности (осторожности). Этот принцип ориентирован на учет потенциальных убытков или пассивов, а не прибылей или активов, т.е. прибыль отражается в учете после совершения операций, а убыток – с момента возникновения предположения о его возможности.
4. Принцип приоритета содержания над формой подразумевает, что факты хозяйственной жизни организации должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, но и, самое главное, из их экономического содержания и условий хозяйствования.
5. Принцип непротиворечивости предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.
6. Принцип рациональности – требование рациональности ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Принципы-правила.

1. Ведение учета в национальной валюте (денежном измерителе).
2. Документирование хозяйственных операций.
3. Двойная запись на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.
4. Балансовое обобщение данных.
5. Инвентаризация.
6. Составление финансовой отчетности.

Исходя из целей и требований бухгалтерского учета определяются и его задачи в соответствии с Законом о бухгалтерском учете.

Бухгалтерский учет должен обеспечить:

1. формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования налоговыми и банковскими органами, инвесторами, кредиторами и другими заинтересованными организациями и лицами;
2. контроль за наличием и движением имущества и обязательств, рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
3. предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутренних хозяйственных резервов.

## 

## Пользователи бухгалтерской информации

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на две группы:

1. внутренние, являющиеся работниками данной организации;
2. внешние, не являющиеся работниками данной организации, которым необходима информация для принятия решений в отношении этой организации.

К внутренним пользователям относятся:

а) руководители всех уровней управления, которым необходима информация об управляемом объекте с целью принятия эффективных управленческих решений;

б) акционеры, которых интересует информация об эффективности своих вкладов, получение дивидендов на них;

в) наемные работники, которых интересуют обязательства работодателя и гарантии их выполнения в соответствии с трудовым договором (своевременная выплата заработной платы, получение социальных гарантий, уверенность в стабильности рабочих мест).

Внешние пользователи подразделяются на пользователей информации с прямым, косвенным финансовым интересом и без финансового интереса. Круг лиц с прямым финансовым интересом включает поставщиков, коммерческих партнеров, клиентов, кредиторов, которых интересует информация о способности организации оплатить свои долги за взятые в кредит товары, услуги, выплатить проценты и погасить ссуду.

Пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес: налоговые службы для определения суммы налогов, которые организация обязана оплатить, правительственные учреждения, профессиональные участки фондового рынка, профсоюзы и др. Пользователи без финансового интереса: аудиторские фирмы, арбитраж, органы статистики, общественные организации и пр.

# Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

# предмет бухгалтерского учета

Основным содержанием предмета бухгалтерского учета являются факты хозяйственной жизни, представляющие элемент хозяйственного процесса. Хозяйственный процесс представляет собой поток фактов хозяйственной жизни.

Все множество фактов хозяйственной жизни можно классифицировать по различным признакам. Возможна классификация фактов по их отношению к целенаправленной деятельности предприятия. С этой точки зрения выделяют: действия, непосредственно вытекающие из хозяйственной деятельности (начисление заработной платы, отпуск материала производства); события, возникающие вследствие каких-либо непредвиденных форсмажорных обстоятельств (повышение цен, недостача материалов сверх норм); состояния, являющиеся следствием как действий, так и событий.

Возможна классификация фактов хозяйственной жизни по времени совершения, по содержанию, по информативности и др.

В бухгалтерском учете наиболее значимой группировкой фактов хозяйственной жизни является их классификация по отношению к хозяйственным средствам и (или) источникам их формирования. Такая классификация позволяет ответить на вопрос: какими ресурсами располагает предприятие (экономический аспект) и кому принадлежат эти ресурсы (юридический аспект).

Под термином хозяйственные средства в литературе понимается совокупность экономических ресурсов, вовлекаемых в хозяйственную деятельность предприятия или являющихся ее результатом.

Современная теория бухгалтерского учета оперирует понятием активы.

Активы – принадлежащие хозяйствующей единице или полностью контролируемые ей экономические ресурсы, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия.

Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или эквивалентов в организацию. Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды предприятию, когда он может быть:

* использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
* обменен на другой объект имущества;
* использован для погашения кредиторской задолженности;
* распределен между собственниками организации.

Хозяйственные средства подразделяются на средства в обороте (оборотный капитал) и внеоборотные средства (основной капитал).

Под оборотными активами понимаются денежные средства и иные активы, в отношении которых можно предполагать, что они будут превращены в денежные средства или проданы, или потреблены в течение одного года или обычного операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев (запасы материалов, товаров, готовой продукции, денежных средств и др.).

Внеоборотные активы

Основные средства (ОС) – средства труда, с помощью которых человек в процессе производства оказывает воздействие на предмет труда с целью получения в конечном итоге определенной продукции (работ, услуг).

Особенностью основных средств является их функционирование в неизменной форме в течение длительного времени (более 12 месяцев) в процессе производства и постепенное перенесение своей стоимости на производимую продукцию в виде амортизационных отчислений.

К основным средствам относятся здания, сооружения, машины и оборудование, инструменты и т.д.

Нематериальные активы (НМА) – это объекты долгосрочного пользования (более 12 меся-цев), не имеющие материально-вещественной структуры, но обладающие стоимостной оценкой и приносящие доход. При этом должны соблюдаться следующие условия: возможность идентификации; наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и т.п.).

К ним относятся:

* средства, направленные в качестве участия в уставные капиталы других предприятий;
* средства, направленные на приобретение акций и облигаций других организаций;
* долгосрочные займы, выданные другим организациям под долговые обязательства.

Объекты капитальных вложений представляют собой совокупность экономических ресурсов (инвестиций), используемых для воспроизводства имущества с длительным (более 12 месяцев) сроком полезного использования (строительство, приобретение объектов ОС, земельных участков, реконструкция и модернизация объектов ОС и т.п.).

Оборотные активы

В состав оборотных активов входят:

1. Товарно-материальные ценности (ТМЦ), включающие:

* материальные ценности (оборотные средства), используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции либо для управленческих нужд, служат лишь один производственный цикл (оборот) и переносят свою стоимость на готовую продукцию (работы, услуги) сразу за один производственный цикл;
* продукты труда: готовая продукция (изделия), прошедшая все стадии обработки, испытания, принятая ОТК и сданная на склад для дальнейшей продажи; товары, приобретенные для перепродажи или частичной доработки и продажи; остатки незавершенного производства в цехах, т.е. продукция, не прошедшая весь технологический процесс;
* средства труда, которые включаются в состав средств в обороте (спецодежда, спецобувь, хозяйственный инвентарь, инструменты и т.п.).

2. Денежные средства, которые находятся в кассе организации, на ее расчетных, валютных и специальных счетах в банках.

3. Дебиторская задолженность представляет собой средства в расчетах. К ним относятся: долги по документам, предъявленным покупателям и заказчикам за продукцию, товары, услуги, работы; вексельные долги (векселя полученные); долги подотчетных лиц, взявших суммы денег для потребностей организации с тем, чтобы впоследствии при выполнении поручения отчитаться в их расходовании, в том числе по командировкам; задолженность работников организации по выданным им авансам и т.п. Должники при этом называются дебиторами.

4. Краткосрочные финансовые инвестиции, которые представляют собой вложение в акции, облигации и другие ценные бумаги, выпущенные государственными и негосударственными компаниями краткосрочного характера.

Кроме хозяйственных средств объектами изучения бухгалтерского учета являются источники их формирования. Они считаются пассивом предприятия, подразделяются на собственные и заемные.

Очевидно, что денежная оценка всех хозяйственных средств предприятия и денежная оценка всех источников хозяйственных средств совпадают, так как это просто разные точки зрения на одни и те же объекты бухгалтерского учета.

Источники хозяйственных средств (пассивы)

Хозяйственные средства

(активы)

Капитал (собственный капитал)

Обязательства (кредиторская задолженность)

Рис. 2.1. Структура хозяйственных средств предприятия

Собственный капитал

Собственный капитал – чистая стоимость имущества хозяйствующего субъекта, которая представляет собой разницу между стоимостью его активов и обязательств. Капитал может разбиваться на подклассы.

Уставный капитал – это совокупность вкладов учредителей (участников), зафиксированная в учредительных документах. Уставный капитал – величина относительно постоянная, не подлежащая переоценке. Увеличение или уменьшение уставного капитала по решению собрания учредителей вызывает необходимость изменения уставных документов.

Добавочный капитал возникает вследствие:

а) прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки;

б) суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества за счет продажи акции по цене, превышающей номинальную стоимость.

Резервный капитал образуется в соответствии с законодательством или учредительными документами из нераспределенной прибыли, направляется на:

а) покрытие убытков организации за отчетный год;

б) погашение облигаций акционерного общества.

Целевое финансирование – средства, полученные от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. для осуществления мероприятий целевого назначения.

Нераспределенная прибыль – средства, остающиеся в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера (на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности, на доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации, на погашение убытка средств резервного капитала и т.д.).

Заемный капитал

Образуется за счет обязательств перед третьими лицами.

Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы – это долги организации-заемщика перед кредитными организациями и другими заимодавцами по полученным от них средствам.

Обязательства по расчетам – это обязательства:

* перед бюджетом по налогам и сборам;
* перед фондами социального страхования и обеспечения;
* по оплате труда (начисленная, но невыплаченная заработная плата);
* перед поставщиками и подрядчиками за материалы, товары, услуги, работы;
* перед прочими кредиторами.

Как уже отмечалось, факты хозяйственной жизни можно классифицировать по отношению к хозяйственным средствам и (или) источникам их формирования. С этой точки зрения выделяют четыре группы фактов хозяйственной жизни – факты хозяйственной жизни, меняющие:

1. состав средств предприятия;
2. состав источников предприятия;
3. объем средств и источников предприятия в сторону увеличения;
4. объем средств и источников предприятия в сторону уменьшения.

Для обозначения этих групп существует терминология ФХЖ-пермутации и ФХЖ-модификации.

ФХЖ-пермутации носят односторонний характер: в результате этих операций происходит перераспределение средств или в составе активов или в составе пассивов (1) и (2).

ФХЖ-модификации вызывают одновременное изменение как в составе активов, так и в составе источников (пассивов) либо в сторону увеличения, либо в сторону уменьшения (3) и (4).

Значимой в бухгалтерском учете является также классификация фактов хозяйственной жизни по характеру влияния на величину капитала хозяйствующего субъекта. С этой точки зрения выделяют вложения (инвестиции), изъятия, доходы и расходы.

Первые два типа имеют место, когда активы либо вкладываются владельцем, либо изымаются им. Две других категории – доходы и расходы увеличивают или уменьшают капитал вследствие работы предприятия.

Доходом считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от продажи продукции, работ, услуг, проценты, дивиденды к получению, арендную плату и др.

Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Это затраты на производство проданной продукции, работ, услуг, оплата труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, выбытия основных средств и др.).

При определении финансового результата деятельности организации определяется прибыль (убыток) как разница между доходами и расходами.

## 

## Методические приемы и правила ведения бухгалтерского учетА

Метод бухгалтерского учета представляет единую систему способов сплошного, непрерывного, взаимосвязанного отражения и обобщения в денежном выражении движения объектов бухгалтерского учета, обеспечивающих получение необходимых результатов. Технология формирования и обобщения бухгалтерской информации включает последовательность четко регламентированных этапов и элементов метода бухгалтерского учета.

Этапы:

* первичное наблюдение – документирование и инвентаризация;
* стоимостное измерение – оценка и калькирование;
* текущая группировка и систематизация информации – счета бухгалтерского учета и двойня запись;
* полное, комплексное обобщение информации – бухгалтерский баланс и бухгалтерская отчетность.

Рассмотрим подробнее элементы метода бухгалтерского учета.

Документирование – это совокупность процедур первичного отражения хозяйственных фактов в специальных документах учета, являющихся основанием для бухгалтерских записей. Заполнение первичных учетных документов осуществляется с соблюдением определенных требований, придающих им юридическую силу.

С целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и отчетности, сохранности ценностей в организации проводится инвентаризация.

Инвентаризация – это специфический прием первичного наблюдения для регистрации фактов хозяйственной жизни, которые не могут быть выявлены и зарегистрированы обычными способами первичного наблюдения.

Стоимостное измерение – способ выражения объектов учета в обобщающем денежном измерителе. Соответственно, оценка есть способ перевода учитываемых объектов из натурального измерителя в универсальный денежный.

Калькуляция представляет собой процесс, связанный с исчислением оценок, отсутствующих в первичных учетных документах. Калькуляция осуществляется на всех стадиях кругооборота. В процессе приобретения (заготовления) сырья и материалов определяется себестоимость единицы заготовленного вида сырья, в процессе производства – себестоимость готовой продукции, в процессе продажи – себестоимость проданной продукции.

Прием группировки (обобщения) и соизмерения отдельных объектов осуществляется при помощи системы счетов бухгалтерского учета. Счет – это локальная информационная система (в виде таблицы), определяющая группировку экономически однородных хозяйственных операций о состоянии активов, источниках их образования, их движении.

Двойная запись – это способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Сущность ее заключается в том, что каждая хозяйственная операция должна быть отражена дважды – на двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об активах и обязательствах организации по составу, размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую жизнь организации за определенный период (месяц, квартал, год). Показатели отчетности используются для анализа финансового состояния организации, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения организации на рынке.

Важнейшие элементы метода бухгалтерского учета – документация и инвентаризация, счета и двойная запись, денежная оценка и калькуляция, периодическая отчетность – органично связаны между собой, взаимно дополняют друг друга, составляя содержание учетного процесса.

# 

# Документация и инвентаризация. Методология организации первичного учета

Одна из особенностей бухгалтерского учета, в отличие от других видов учета, – его документированность. Документ является основой построения всей системы бухгалтерского учета и представляет собой письменное распоряжение о выполнении хозяйственных операций или письменное доказательство свершения этих операций.

Первичные учетные документы, используемые для отражения хозяйственных операций организации, весьма разнообразны. Для уяснения отличительных особенностей и порядка использования отдельных видов документов их классифицируют по различным признакам (табл. 3.1).

В каждом документе содержатся сведения о характере совершенного факта хозяйственной жизни. Эти сведения называются реквизитами документа.

Обязательные реквизиты:

* наименование документа (формы);
* код формы;
* дата составления документа;
* наименование организации, от имени которой составлен документ;
* содержание хозяйственной операции;
* измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
* наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
* личные подписи указанных лиц, их расшифровки.

При отсутствии одного из этих реквизитов документ может быть признан не действительным.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по имеющимся стандартам (форме).

По форме документы подразделяются на типовые и специализированные.

Типовые документы содержат такой состав и размещение реквизитов, которые предназначены для регистрации однородных, широко распространенных операций, имеющих место в большинстве организаций.

Для некоторых организаций применяют специализированные формы документов, т.е. такие первичные учетные документы, которые могут быть использованы только для одной группы организаций. Например, ведомость учета выработки станков в организациях текстильной промышленности.

Для снижения трудоемкости учета, его рациональности проводится унификация и стандартизация учетных первичных документов.

Каждый документ должен быть тщательно проверен. Проверка осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документирования операций, логическая увязка отдельных показателей). После проверки документов приступают к их бухгалтерской обработке, которая включает таксировку, группировку и составление проводок (контировок).

Таксировка (расценка) представляет собой умножение количества на цену за единицу в самом первичном документе.

Группировка включает составление группировочных ведомостей по данным сгруппированных первичных документов однородных по экономическому содержанию. Такие группировочные ведомости составляют по приходу и расходу материалов, по заработной плате, общепроизводственным и общехозяйственным расходам и т.д. в разрезе наименований и направлений в использовании ресурсов за определенный истекший период.

Контировка выражается в указании в первичных документах корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции.

Организованная система создания, проверки, обработки и регистрации всех первичных учетных документов от момента их составления до сдачи в архив называется документооборотом.

Основным этапами документооборота являются:

* составление документов при выполнении хозяйственных операций;
* прием документов бухгалтерией;
* отражение данных документов в системе учетных записей;
* передача документов в архив.

Правильное построение документооборота требует продвижения документов непрерывным потоком. В связи с этим разрабатывают график движения.

Ответственность за соблюдения графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет главный бухгалтер.

Первичные учетные документы после их обработки и совершения учетных записей в регистры должны быть сохранены. В большинстве случаев срок хранения бухгалтерских документов составляет не менее 5 лет, для некоторых – более 5 лет. Например, для документов по заработной плате срок хранения 75 лет.

Изъятие первичных учетных документов может производиться только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией, на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## 

## Инвентаризация – элемент метода бухгалтерского учета

Существуют хозяйственные процессы, не поддающиеся повседневной регистрации и документированию в момент их совершения. К ним относятся, например, потери материальных ценностей в результате естественной убыли, ошибок при оформлении и проведении операций и др. Данные о таких и аналогичных фактах могут быть выявлены при помощи инвентаризации.

Инвентаризация – это способ бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки фактических остатков ценностей и расчетов с данными учета и осуществления контроля за сохранностью собственности организации.

В зависимости от классификации признаков различают различные виды инвентаризаций (табл. 3.2).

Проведение инвентаризации обязательно:

* при передачи средств в аренду, выкупе, продаже;
* при смене форм собственности (преобразование государственного или муниципального унитарного предприятия);
* перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
* при смене материально-ответственных лиц;
* при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порче ценностей;
* в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
* при реорганизации или ликвидации организации;
* в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Вся работа по проведению инвентаризации возлагается на рабочую или постоянно действующую комиссию, которая создается и утверждается руководителем организации из представителей администрации, специалистов. Рабочие инвентаризационной комиссии производят обмер, взвешивание, пересчет ценностей и фактические остатки по каждому наименованию ценностей вносят в инвентаризационные описи (ведомости). По данным инвентаризационных описей в бухгалтерии составляется сличительная ведомость по выявленным расхождениям.

Отражение в учете результатов инвентаризации. Излишнее имущество приходуется по рыночным ценам на финансовые результаты.

Недостача и порча товарно-материальных ценностей в пределах действующих норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения.

Недостача и порча имущества сверх норм естественной убыли по рыночным ценам списывается на материально-ответственное лицо.

Если материально-ответственное лицо не установлено или судом отказано о взыскании (частично или полностью) недостачи, убытки списываются на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации отражаются в текущем учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

# Тема 3. Методы стоимостного измерения. Оценка и калькуляция

Денежная оценка представляет собой способ стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета для определения показателей производственно-финансовой деятельности организации. При помощи денежной оценки натуральные показатели (факты) переводятся в стоимостные, что позволяет отражать их в бухгалтерском учете. Только после оценки хозяйственный факт становится объектом бухгалтерского учета.

Правила оценки имущества, поступившего на предприятие различными способами, отличаются. Так, оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования имущества; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

Общие правила оценки средств для всех предприятий установлены законодательно.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, изготовления, сооружения. Сумма начисленной амортизации учитывается отдельно. В бухгалтерском балансе эти активы отражаются по остаточной стоимости – первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации за период эксплуатации объектов.

В результате переоценки основных средств первоначальная стоимость переводится в восстановительную стоимость, которая характеризует современные затраты на приобретение аналогичного основного средства.

Материально-производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости, в которую включаются покупная стоимость, расходы на заготовку, доставку, вознаграждения посредникам, таможенные пошлины. Расходуемые в производстве материалы можно оценивать по себестоимости:

* каждой единицы;
* средней (определяется как частное от деления общей стоимости запасов на их количество);
* первых по времени закупок (ФИФО). Материальные ресурсы, поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости ценностей, числящихся в наличии на начало месяца;
* последних по времени закупок (ЛИФО). Поступающие в производство ресурсы должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени приобретения. Запасы на конец отчетного периода производятся по себестоимости ранних по времени приобретения.

Продукцию, работы и услуги собственного производства в течение учетного периода (года) оценивают по фактическим затратам на их производство (при ежемесячном исчислении фактической себестоимости) или по плановой себестоимости (в сельском хозяйстве и ряде других отраслей). В последнем случае плановая себестоимость оприходованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг в конце года доводится до фактической путем доначисления или списания – сторнирования.

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и подтверждаемых документами.

Таким образом, в бухгалтерском учете основным видом оценки хозяйственных средств является фактическая себестоимость, которая определяется с помощью калькуляции.

Калькуляция – это способ исчисления себестоимости изделий, продукции, выполненных работ и оказанных услуг, а также материальных ресурсов и реализуемой продукции (работ, услуг). В калькулировании различается группировка затрат по элементам и по статьям калькуляции.

Группировка по статьям позволяет установить, что израсходовано на данный объект.

Группировка по элементам позволяет установить назначение затрат в процессе производства, способ отнесения их на объекты калькулирования.

Объектом калькуляции является изделие или продукт хозяйственной деятельности (полуфабрикат, готовое изделие, группа однородных изделий или продуктов, объем работ или услуг), а также технологическая стадия (передел, часть производства и т.п.).

Калькуляционная единица – это измеритель объекта калькуляции.

В зависимости от этапа составления различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) калькуляции.

Нормативная калькуляция – это сумма затрат, которую организация может израсходовать на калькуляционную единицу выпускаемой продукции в соответствии с нормативами.

Плановая (сметная) калькуляция – это сумма затрат, относимая на каждое изделие, группу (вид) продукции в соответствии с предварительным расчетом затрат на планируемый период или вид работ.

Фактическая (отчетная) калькуляция составляется на основе фактических затрат на конкретный вид продукции в учетном периоде.

Себестоимость единицы произведенной продукции определяется так: все затраты, которые относятся к конкретному виду продукции, делят на ее количество.

# Тема 4. Система бухгалтерских счетов, двойная запись Сущность бухгалтерских счетов. Их строение и назначение

В хозяйственной деятельности средства не остаются в одном и том же состоянии, они постоянно находятся в движении и подвергаются изменениям под влиянием фактов хозяйственной деятельности предприятия.

Каждый факт хозяйственной деятельности попадает в сферу бухгалтерского учета через бухгалтерские счета.

Счет – это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций. Это также накопитель информации, которая затем обобщается и используется для составления различных сводных показателей и отчетности.

По внешнему виду счет представляет собой Т-образную модель (двухстороннюю таблицу), состоящую из двух частей. Счет имеет название, которое совпадает с названием объекта учета и шифр. Левая сторона счета носит название дебет (Д-т), правая – кредит (К-т).

На начало отчетного периода необходимо показывать начальный остаток по счету – сальдо (С). Оно отражает факт наличия хозяйственных средств и их источников на определенную отчетную дату.

Структура счета

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо начальное (записываются показатели актива) | Сальдо начальное (записываются показатели пассива) |
| Дебетовый оборот | Кредитовый оборот |
| Сальдо конечное (если оно больше кредитовой суммы) | Сальдо конечное (если оно больше дебетовой суммы) |

Счета открывают в разрезе статей баланса, в соответствии с этим все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные.

Активным называется бухгалтерский счет, на котором учитывается движение и состояние активов предприятия в денежной оценке. Сальдо в активном счете может быть только дебетовым. Хозяйственные операции, увеличивающие сальдо, должны отражаться тоже по дебету; уменьшающие сальдо, – по кредиту.

Пассивным называется бухгалтерский счет, на котором учитывается движение и состояние пассивов предприятия в денежной оценке. Сальдо в пассивном счете может быть только кредитовым. Поэтому хозяйственные операции, увеличивающие сальдо, должны отражаться тоже по кредиту; уменьшающие сальдо, – по дебету.

Рассмотрим две схемы записей на счетах.

1. Схема активного счета:

Счет (наименование объекта учета)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо на начало периода | Оборот за месяц (хозяйственные операции, уменьшающие сальдо) |
| Оборот за месяц (хозяйственные операции, увеличивающие сальдо) |
| Сальдо на конец периода |

Ск = Сн + Обд – Обк,

где Ск – сальдо конечное;

Сн – сальдо начальное;

Обд – оборот по дебету;

Обк – оборот по кредиту.

Рассмотрим наглядно схему записей на активном бухгалтерском счете.

Пример.В качестве примера возьмем один рабочий день условного предприятия. Активный счет – «Касса». Остаток денежных средств в кассе ЗАО «Сфера» на начало дня – 1500 руб.

Для записи хозяйственных фактов на счетах указываются их порядковый номер, дата и сумма.

1. Оприходование наличных денежных средств, полученных с расчетного счета, – 30000 руб.
2. Поступление наличных денежных средств от ООО «Темп» за выполненные работы в окончательный расчет – 4500 руб.
3. Выдана из кассы заработная плата – 25000 руб.
4. Возврат работником неиспользованной подотчетной суммы – 90 руб.
5. Сдана на расчетный счет организации выручка – 4500 руб.
6. Оформлена операция по возмещению расходов работника на покупку инструмента – 1100 руб.
7. Выдача наличных денег из кассы на командировочные расходы сотруднику – 3000 руб.

Рассчитаем обороты по дебету и кредиту счета «Касса». Определяем сальдо на конец операционного дня, используя формулу:

Ск = Сн + Обд – Обк.

50 «Касса»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо на начало периода – 1500 руб. | 1. 25000 2. 4500 3. 1100 4. 3000 |
| 1. 30000 2. 4500 3. 90 |
| Оборот дебетовый – 34590 | Оборот кредитовый – 33600 |
| Сальдо на конец периода – 2490 руб. |  |

2. Схема пассивного счета:

Счет (наименование объекта учета)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Оборот за месяц (хозяйственные операции, уменьшающие сальдо) | Сальдо на начало периода |
| Оборот за месяц (хозяйственные операции, увеличивающие сальдо) |
|  | Сальдо на конец периода |

Ск = Сн + Обк – Обд,

Рассмотрим наглядно схему записей на пассивном бухгалтерском счете «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Пример. На начало месяца предприятие имеет задолженность поставщикам 10000 руб. В течение месяца отражены следующие операции:

1. Погашена задолженность поставщикам – 4000 руб.
2. Получены основные средства от поставщиков – 27000 руб.
3. Оплачен счет за основные средства – 27000 руб.
4. Погашена полностью задолженность поставщикам – 6000 руб.
5. Получены материалы от поставщика – 2000 руб.

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| 1. 4000   3) 27000  4) 6000 | Сальдо на начало периода – 10000 |
| 2) 27000  5) 2000 |
| Оборот дебетовый – 37000 | Оборот кредитовый – 29000 |
|  | Сальдо на конец периода – 2000 |

Различают еще активно-пассивные счета. Их перечень определяет две группы счетов:

* финансовых результатов;
* счета расчетов.

Финансовый результат не является стабильным, поэтому, когда имеет место прибыль, ее формирование должно отражаться по кредиту счета «Прибыли и убытки», так как это источник собственных средств. В этом отношении это счет пассивный: увеличение учитываемого объекта показывается по кредиту. Если предприятие имеет убыток, то его сумма должна быть записана по дебету счета как результат нерационального использования хозяйственных средств. В этом случае счет «Прибыли и убытки» несет в себе признаки активного счета.

В группе счетов расчетов природа отношения к балансу может быть:

* четко определена. На таких счетах одновременно может быть два остатка: один по дебету, другой по кредиту. Например, сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» объединяет, по сути, два счета «Расчеты с дебиторами» (активный) и «Расчеты с кредиторами» (пассивный);
* четко не определена. На таких счетах остаток может быть как дебетовый, так и кредитовый, в зависимости от того, кто кому должен («плавающее» сальдо). Следовательно, природа счета определенно не обозначена. Например, сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

3. Схема активно-пассивного счета:

Счет (наименование объекта учета)

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Остаток дебиторской задолженности на начало периода | Остаток кредиторской задолженности на начало периода |
| Увеличение дебиторской задолженности (+)  Уменьшение кредиторской задолженности (–) | Увеличение кредиторской задолженности (+)  Уменьшение дебиторской задолженности (–) |
| Сумма всех операций за месяц | Сумма всех операций за месяц |
| Остаток дебиторской задолженности на конец периода | Остаток кредиторской задолженности на конец периода |

Скд = Снд + увеличение дебиторской задолженности (Д-т) – уменьшение дебиторской задолженности (К-т).

Скк = Снк + увеличение кредиторской задолженности (К-т) – уменьшение кредиторской задолженности (Д-т).

Пример. Рассмотрим наглядно схему записей на активно-пассивном бухгалтерском сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На начало месяца подотчетное лицо И.И. Иванов имеет задолженность предприятию 300 руб. (дебиторская задолженность). В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с подотчетными лицами:

1. Иванов вернул подотчетные деньги в кассу предприятия – 300 руб.
2. Директор С.Т. Моргунов получил деньги на командировочные расходы – 2800 руб.
3. М.Д. Сидорову выданы деньги на хозяйственные расходы – 500 руб.
4. Директор С.Т. Моргунов предоставил авансовый отчет о командировке на сумму – 2650 руб.
5. М.Д. Сидоров предоставил счет о покупке канцтоваров на сумму – 570 руб.
6. Директор С.Т. Моргунов вернул неиспользованные командировочные деньги в кассу предприятия – 150 руб.

71 «Расчеты с подотчетными лицами»

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Сальдо на начало периода – 300 руб. | * 1. 300   4) 2650  5) 570  6) 150 |
| 1. 2800 2. 500 |
| Оборот дебетовый – 3300 | Оборот кредитовый – 3670 |
|  | Сальдо на конец периода – 70 руб. |

Так как хозяйственные средства, находящиеся в собственности предприятия, имеют двойственный характер (по размещению и источникам формирования), то и бухгалтерские счета, на которых учитываются активы и пассивы, автоматически приобретают двойственный характер. В связи с этим любой хозяйственный факт затрагивает два объекта учета, значит, и два счета.

Двойственное отражение заключается в том, что одна и та же операция должна быть записана по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Двойная запись позволяет легко проверить точность бухгалтерских записей.

Правило двойной записи на бухгалтерских счетах хозяйственных операций может быть проиллюстрировано исходя из балансового уравнения:

Активы = Капитал+Обязательства

Следует помнить, что в каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически в последовательности их совершения, т.е. в хронологическом порядке.

Счета, затрагиваемые в одной хозяйственной операции методом двойной записи, принято называть корреспондирующими счетами. Связь между счетами называют корреспонденцией счетов.

Запись, затрагивающая дебет одного и кредит другого счета (корреспондируют только два счета), называется простой корреспонденцией.

Пример. Поступили и оприходованы материалы на склад от поставщиков на сумму 12000 руб. Д-т сч. «Материалы», К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Запись, затрагивающая дебет одного и кредит нескольких счетов, и наоборот кредит одного счета и дебет нескольких счетов, называется сложной корреспонденцией.

Пример. Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности 15000 руб., в том числе: поставщикам за материалы – 5000 руб.; в бюджет налоги – 5000 руб.; получено в кассу – 8000 руб.

Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 5000 руб.

Д-т сч. «Расчеты по налогам и сборам» – 2000 руб.

Д-т сч. «Касса» – 8000 руб.

К-т сч. «Расчетные счета» – 15000 руб.

Саму запись хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета на основании оправдательного документа принято называть бухгалтерской проводкой.

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждому хозяйственному факту и записать ее посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо выполнить следующие четыре процедуры:

1. По содержанию хозяйственного факта определяют, какие объекты бухгалтерского учета вовлечены в кругооборот. Например, поступили денежные средства в кассу с расчетного счета, т.е. вовлечены денежные средства в кассе и на расчетном счете.
2. Затем определяют соответствующие корреспондирующие счета. В нашем случае необходимы счета «Касса» и «Расчетные счета» (оба счета активные).
3. Далее определяют тип хозяйственного факта, т.е. отвечают на вопрос: что произошло в результате операции? Денежные средства в кассу поступили (+), а с расчетного счета выбыли (–).
4. И наконец, определяют корреспонденцию счетов и составляют бухгалтерскую проводку Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Четырем типам фактов хозяйственной жизни (как рассматривалось при изучении объектов бухгалтерского учета) соответствует четыре типа корреспонденций счетов (табл. 5.1).

Таблица 5.1 Четыре типа корреспонденций счетов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Типы изменений | | Изменения в составе | | | |
| активов | | капитала и обязательств | |
| № п/п | Характеристика | дебет | кредит | дебет | кредит |
| + | – | – | + |
| 1 | Факты хозяйственной жизни, меняющие состав средств предприятия. Например, «Получено в кассу с расчетного счета на выплату заработной платы» | Сч. «Касса» | Сч. «Расчетные счета» |  |  |
| 2 | Факты хозяйственной жизни, меняющие состав источников предприятия. Например, «Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц» |  |  | Сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда | Сч. «Расчеты по налогам и сборам» |
| 3 | Факты хозяйственной жизни, меняющие объем средств и источников в сторону увеличения. Например, «Получены материалы от поставщика» | Сч. «Материалы» |  |  | Сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» |
| 4 | Факты хозяйственной жизни, меняющие объем средств и источников в сторону уменьшения. Например, «Выдана из кассы зарплата работникам» |  | Сч. «Касса» | Сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда |  |

## 

## Бухгалтерский синтетический и аналитический учет

Интересы оперативного управления требуют отражения в учете детализированных данных о состоянии, составе и движении хозяйственных средств. Поэтому в текущем учете наряду с бухгалтерскими счетами для укрупненной группировки ведутся счета по необходимым аналитическим признакам.

Существует два информационных уровня бухгалтерских счетов: синтетические и аналитические счета. Учет, который осуществляется на синтетических счетах, называется синтетическим. Он дает обобщенное отражение хозяйственной деятельности предприятия в системе синтетических счетов и в бухгалтерском балансе.

Аналитический учет представляет детальную информацию по всем участкам хозяйственной деятельности в системе аналитических счетов.

Аналитические счета открываются к определенному синтетическому счету с оценкой хозяйственных средств и источников в натуральных, трудовых и денежных измерителях.

Например, на счете «Готовая продукция» сальдо показывает, на какую сумму на складе имеется готовая продукция. Для получения показателей различной степени детализации к этом счету открывают аналитические счета – «Диваны», «Кресла» и др.

Внутреннее строение синтетических и аналитических счетов одинаково. Каждая хозяйственная операция на синтетических и аналитических счетах отражается параллельно, поэтому:

* сумма сальдо на начало месяца по аналитическим счетам равна остатку на начало месяца по объединяющему их синтетическому счету;
* сумма оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета равна суммам оборотов (соответственно) по дебету и кредиту всех аналитических счетов, к нему относящихся;
* сумма сальдо на конец месяца по аналитическим счетам равна остатку на конец месяца по объединяющему их синтетическому счету.

Наряду с синтетическими и аналитическими счетами применяют субсчета. Это промежуточные счета, которые используются для дополнительной группировки аналитических счетов. Субсчета открываются только в отношении тех счетов, которые представлены значительной номенклатурой учитываемых объектов и предназначены для «разгрузки» отдельных синтетических счетов. Например, к сч. 10 «Материалы» открываются 9 субсчетов («Сырье и материалы», «Топливо», «Тара», «Запасные части» и др.). Субсчета относятся к счетам второго порядка. Данные в них представлены только в денежном измерителе.

## 

## Оборотные ведомости и их значение

Необходимость подтверждения правильности и полноты данных бухгалтерского учета требует периодического обобщения его информации. Одним из способов обобщения данных бухгалтерских счетов в балансе является составление оборотной ведомости за отчетный период.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование счетов | Сально начальное | | Обороты за месяц | | Сальдо конечное | |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| ИТОГО: | 1-я пара | | 2-я пара | | 3-я пара | |

Она составляется в конце месяца на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов.

В оборотную ведомость заносятся все используемые в организации счета, при этом каждому счету отводится одна строка. В ведомости имеются три пары колонок, в которых по каждому счету показываются начальное сальдо, обороты и конечное сальдо. При правильной организации бухгалтерского учета обязательно должно быть равенство итогов в колонках.

Такое равенство имеет следующее основание: равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов на начало и конец месяца подтверждается строением бухгалтерского баланса, так как итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества организации, а итог кредитовых сальдо – сумму источников образования этого имущества.

Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов вытекает из сущности двойной записи, при которой каждая хозяйственная операция отражается дважды по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковых суммах.

Кроме того, равенство между собой итогов дебетовых и кредитовых оборотов по счетам в оборотной ведомости должны быть равны итогу в журнале хозяйственных операций (контрольная цифра).

Отсутствие любого из указанных равенств является результатом возможных бухгалтерских ошибок; их надо определить и исправить.

## Классификация счетов бухгалтерского учета. План счетов бухгалтерского учета

Деление бухгалтерских счетов на счета активные, пассивные и активно-пассивные производится по структуре, однако это не единственный критерий классификации.

Можно выделить следующие признаки классификации счетов:

По отношению объекта отражения и структуре:

* активные,
* пассивные,
* активно-пассивные.

По отношению к балансу:

* балансовые,
* забалансовые.

По степени детализации показателей:

* синтетические,
* аналитические.

По экономическому содержанию:

* счета для учета хозяйственных средств,
* счета для учета источников хозяйственных средств,
* счета хозяйственных процессов и результатов.

По их назначению:

* основные,
* регулирующие,
* операционные.

Цель классификации счетов – понять смысл, функции и назначение того или иного счета, чем он принципиально отличается от других счетов или наоборот, что общего между тем и другим счетом.

Группируя счета по экономическому содержанию устанавливают, что учитывается на тех или иных счетах, и получают систематизированную экономическую информацию об объектах учета. Например, сч. 10, 01, 50, 51 и др., на которых учитываются материалы, основные средства, денежные средства. Таким образом, классификация по экономическому содержанию определяет содержание и объем информации, необходимой для управления хозяйственной жизнью организации. Счета по экономическому содержанию сгруппированы в плане счетов.

По назначению и структуре выделяется три группы счетов. Данная классификация дает ответы на вопросы: для чего нужны те или иные счета, какие показатели можно получить с помощью отдельных счетов для того, чтобы эффективно управлять организацией?

* Первая группа – основные – счета для отражения и контроля хозяйственных средств и их источников.

Эти счета подразделяются на 3 вида: инвентарные – активные, расчетные – активно-пассивные и счета капитала – пассивные.

Инвентарные счета включают имущественно-материальные ценности и наличные денежные средства.

Счета расчетов используют для учета дебиторской и кредиторской задолженности и ее изменений. Счета данной группы являются активно-пассивными.

Счета капитала используют для учета и контроля за состоянием и изменением собственного капитала. Сальдо счетов капитала выражает размеры определенного источника средств и в балансе отражается в пассиве.

* Вторая группа – счета регулирующие (отражающие, номинальные), – уточняющие оценку отдельных видов средств. Самостоятельного значения регулирующие счета не имеют, они всегда связаны с основными счетами и служат для уточнения и корректирования их оценки путем прибавления или вычета из суммы основного счета суммы связанного с ним регулирующего счета.

Регулирующие счета принято делить на контрарные и дополняющие счета.

На контрарных счетах уточняющий показатель (регулятив) располагается на стороне счета, противоположной показателю на основном счете. В тех случаях, когда контрарный счет предназначен для уточнения показателя на основном активном счете, уточняющий показатель находится в кредите регулирующего счета, а сам уточняющий счет называется контрактивным (против счет актива). Такими счетами являются сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». Если контрарный счет уточняет показатели регулируемого пассивного счета, то он относится к группе контрпассивных счетов.

На дополняющих счетах регулятив находится на той же стороне счета, что и уточняемый показатель на основном счете. Например, сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», имеющий дебетовое сальдо, уточняет сч. 10 «Материалы», на котором уточняемый показатель находится также в дебете счета. В этом и других аналогичных случаях уточненный показатель рассчитывается сложением показателей на основном и регулирующем счете.

* Третья группа – операционные счета – служат для отражения и контроля отдельных процессов кругооборота хозяйственных средств.

Операционные счета подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета служат для обобщения и контроля отдельных видов издержек организации и распределения их по отчетным периодам, центрам ответственности и носителям затрат.

Эти счета подразделяются на:

* собирательно-распределительные;
* контрольно-распределительные (бюджетно-распределительные).

Собирательно-распределительные счета служат для учета косвенных затрат, которые относятся сразу ко всем видам вырабатываемой продукции. Это общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Косвенные затраты отражаются по дебету собирательно-распределительных счетов, а в конце месяца могут быть списаны в дебет какого-либо одного синтетического счета, например, «Основное производство» (центрам ответственности), а затем распределены между отдельными видами вырабатываемой продукции пропорционально установленной базе в организации, например, заработной плате производственных рабочих.

Эти счета в конце месяца закрываются (сальдо не имеют) и в баланс не попадают.

Контрольно-распределительные счета обеспечивают контроль за обоснованностью распределения расходов и доходов между отчетными периодами. При помощи этих счетов расходы и доходы распределяют между смежными периодами (месяцами, годами) и включают в состав тех показателей хозяйственной работы, к которым они относятся. К таким счетам принадлежат «Расходы будущих периодов» (97), «Резервы предстоящих расходов» (96), «Резервы по сомнительным долгам (63), «Доходы будущих периодов (98) и др.

Калькуляционные счета предназначены для суммирования различных затрат и выявления себестоимости приобретенных материальных ценностей, произведенной продукции, выполненных работ и услуг. К калькуляционным счетам относятся счета основного производства, вспомогательного производства, брак в производстве, обслуживающие производства и хозяйства, вложения во внеоборотные активы и др.

Сопоставляющие счета используют для определения результатов от выполнения отдельных хозяйственных операций, которые приводят к изменению величины собственных средств предприятия или размеров прибыли и убытков. Характерной особенностью сопоставляющего счета является соизмерение на нем хозяйственных оборотов в двух оценках: одной – по дебету, а другой – по кредиту. Разность между дебетовыми и кредитовыми оборотами сопоставляющего счета показывает результаты выполнения операций.

Сопоставляющие счета делятся на: операционно-результатные (сч. 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы») и финансово-результатный (сч. 99 «Прибыли и убытки»).

* В бухгалтерском учете применяются еще забалансовые счета. Они предусмотрены для формирования информации об имуществе организации, не принадлежавшем ей (арендованные основные средства, материалы, принятые на переработку, ТМЦ, принятые на ответственное хранение и т.п.); отражения условных прав и обязательств; контроля за отдельными хозяйственными операциями (бланки строгой отчетности, списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов, основных средств, сданных в аренду); отражения износа объектов жилищного фонда, внешнего благоустройства и т.д.

Забалансовые счета в отличие от балансовых имеют трехзначный шифр. Все операции, затрагивающие забалансовые счета, отражаются не двойной записью (дебет одного счета и кредит другого), а односторонней записью только в дебет или кредит счета. Например: приняты материалы на ответственное хранение – запись Д-т сч. 004, выбытие их – К-т сч. 004.

Все рассмотренные классификации счетов носят относительный характер и принадлежат к теории бухгалтерского учета. В практической деятельности используется план счетов.

План счетов бухгалтерского учета – перечень применяемых счетов, определяющий, что на каждом счете следует учитывать.

В плане счетов приведены наименования и номера счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Счета первого и второго порядка, включаемые в план счетов, являются счетами синтетическими различной степени детализации.

Счета в Плане счетов сгруппированы (объединены) в восемь разделов, включающих 60 синтетических балансовых счетов и 11 забалансовых. Группировка счетов и последовательность их расположения в Плане счетов основаны на экономическом содержании фактов хозяйственной жизни, обобщаемых синтетическими позициями, и принципиально исходят из схемы кругооборота средств хозяйствующего субъекта, а также назначения, структуры и взаимосвязи между счетами. План счетов дополняется Инструкцией по его применению, которая включает краткие характеристики экономического содержания и структуры всех счетов, предусмотренных Планом счетов, и общую схему их корреспонденции.

В нашей стране План счетов унифицирован и имеет статус нормативного документа. Он был утвержден Приказом МФ от 31.10.2000 г. № 94н.

Подробно о структуре Плана счетов бухгалтерского учета здесь говориться не будет. Необходимо ознакомиться с ним самостоятельно.

## 

## Формы и виды учетных регистров

Учетные регистры представляют собой определенной формы таблицы, построенные в соответствии с экономической группировкой однородных данных и предназначенные для ведения учетных записей, которые производятся на основе проверенных и обработанных документов. Данные учетных регистров используются для контроля составления отчетности и анализа хозяйственной жизни.

Формы бухгалтерских регистров, порядок и последовательность записей в них, а также технические средства весьма разнообразны.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. Виды регистров показаны в табл. 6.1.

Таблица 6.1 Классификация регистров

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признаки классификации | Виды регистров | Назначение регистра |
| По характеру записи | Хронологические | В этих регистрах различные факты (операции) записывают по времени их совершения или по мере возникновения (журнал регистрации, отчет кассира, книга покупок и продаж) |
| Систематические | Их используют для записи хозяйственных фактов (операций), определенным образом систематизированных на счетах бухгалтерского учета. В них записывают однородные операции (главная книга, ведомость остатков материалов) |
| Комбинированные (синхронистические) | В одном регистре выполняется как хронологическая, так и систематическая запись (журналы-ордера и ведомости по сч. «Касса», «Расчетные счета») |
| По содержанию записи (по объему и степени обобщения). Это подразделение вытекает из деления бухгалтерских счетов на синтетические и аналитические | Синтетические | В регистрах синтетического учета хозяйственные факты записывают в разрезе синтетических счетов обычно без пояснительного текста (журналы-ордера, ведомости по сч. 50, 51, машинограммы по счетам, главная книга и др.) |
| Аналитические | Ведутся в развитие синтетических. Каждая операция записывается не только в денежном, но и в натуральном и трудовом измерителе. Все операции отражаются в пределах одного счета (карточки учета основных средств, карточки и книги учета материалов) |
| Комбинированные | Сочетается ведение синтетического и аналитического учета (журнал-ордер № 6 «Расчеты с поставщиками», журнал-ордер № 7 «Расчеты с подотчетными лицами») |
| По внешнему виду (применение соответствующих регистров обусловлено объемом и спецификой учитываемых объектов, массовостью хозяйственных операций, способом регистрации и обработки и т.п.) | Карточки | Бланки с отпечатанными таблицами и предназначенными для длительного пользования (как правило, из плотной бумаги). Карточки бывают контокоррентные многографной формы и количественного учета (складского учета). Многографные карточки применяются для учета таких объектов, где требуется детализация (инвентарные карточки по учету основных средств, карточки учета материалов) |
| Книги | Используют в тех случаях, когда перечень учитываемых объектов незначителен (главная книга, кассовая книга, книга учета покупок и продаж). В них обычно ведут аналитический учет |
| Свободные листы | Это те же карточки, но отпечатаны они на тонкой бумаге и размер их больше, чем размер карточки. Они предназначены для синтетического или аналитического учета или выполняют роль комбинированных регистров (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) |
| Машинные носители | Магнитные ленты, диски, дискеты. При распечатке получаем любой регистр: карточку, свободный лист, машинограмму – ведомость в письменной форме |

Строение бухгалтерских регистров, как правило, зависит от возможностей используемой в организации техники ведения учета – ручной или машинной, видов применяемых вычислительных средств, формы учета.

В зависимости от назначения учетного регистра определяется и техника ведения записи. В одних регистрах применяется линейная запись, в других – шахматная.

При линейной записи суммы операции по кредиту счета отражаются на той же стороне, где зафиксирована соответствующая ей сумма в дебете.

Шахматная запись основывается на двойной записи суммы хозяйственных операций. Запись производится один раз, причем одновременно по дебету и кредиту в определенной графостроке (на пересечении графы кредитуемого счета со строкой дебетуемого счета).

## 

## Исправление ошибок в счетных записях

На всех этапах учетного процесса могут быть допущены непреднамеренные ошибки. Исправление ошибок производят следующими способами: корректурным, сторнировочной записи, дополнительной записи.

Корректурный способ состоит в том, что неправильную запись зачеркивают, а сверху вписывают правильные данные с оговоркой «исправлено» и указанием даты исправления и подписей лиц, ранее подписавших документ. Зачеркивание производится тонкой чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое.

Если ошибка связана с неправильной корреспонденцией счетов, исказила суммовые итоги, то применяют способ сторнировочных записей (отрицательные числа). Их пишут красным цветом и при подсчете суммовых данных из их итогов вычитают суммы, записанные красным цветом. Таким образом, ошибочная проводка, повторенная красной записью, уничтожается.

Пример. Записано: Д-т сч. 20 К-т сч. 40 – 4000 руб.

Следовало записать: Д-т сч. 40 К-т сч. 20 – 4000 руб.

Исправление: Д-т сч. 20 К-т сч. 40 – 4000 руб.

Применение способа красного сторно допускается также в тех случаях, если запись сделана в большей сумме.

Пример. Записано: Д-т сч. 10 К-т сч. 60 – 5000 руб.

Следовало записать: 3000 руб.

Исправление: Д-т сч. 10 К-т сч. 60 – 2000 руб.

Способ дополнительных записей применяют в случаях, если регистрация совершив-шегося хозяйственного факта на бухгалтерских счетах не произведена и если запись сделана в сумме ниже, чем следовало.

Пример. При разнесении хозяйственных операций на счета в учетные регистры с авансового отчета из-за невнимательности бухгалтер сделал запись: Д-т сч. 10 К-т сч. 71 – 10000 руб. При сверке со складским учетом (фактическим) следовало записать 40000 руб. При обнаружении ошибки следует сделать дополнительную запись: Д-т сч. 10 К-т сч. 71 – 30000 руб.

## 

## Формы бухгалтерского учета

Определенное сочетание применяемых в бухгалтерском учете регистров, порядок ведения учета, определенные формы связи между учетными регистрами, способ и техника осуществления учетных записей – все это определяет форму ведения бухгалтерского учета.

За время своего существования бухгалтерский учет прошел большой путь изменений от простых, примитивных форм до развитых, более совершенных, применяемых в настоящее время:

* меморально-ордерная форма;
* журнально-ордерная форма;
* машинно-ориентированная (компьютерная);
* упрощенная форма.

Мемориально-ордерная форма учета характеризуется использованием книг для ведения синтетического учета и карточек – для ведения аналитического учета.

Регистром этой формы является мемориальный ордер, в котором хронологически регистрируется каждый документ без группировки по видам хозяйственных фактов независимо от корреспондентских счетов.

Мемориальный ордер №\_\_ за \_\_ месяц 200\_\_г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Основание (ссылка на документ) или содержание записи | Дебет счета | Кредит счета | Сумма |
| Накопительная ведомость расхода материалов по лимитно-заборным картам № 1–25 | 20 | 10 | 26000 |

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ подпись

Приложение на \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ листах

Документооборот при мемориально-ордерной форме представлен на рис. 6.1.

Первичные и сводные документы

Мемориальные ордера

Главная книга (контрольно-шахматная ведомость)

Регистрационный журнал мемо-риальных ордеров

Регистры аналитического учета

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Кассовая книга

Оборотная ведомость по аналитическим счетам

Баланс

Рис. 6.1. Документооборот при мемориально-ордерной форме учета

При этой форме учетный процесс осуществляется следующим образом. На основании первичных, сводных и накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые регистрируют в регистрационном журнале. Затем на основании мемориальных ордеров производят записи по счетам синтетического учета в Главной книге.

Главная книга, являющаяся систематическим регистром синтетического учета, имеет следующий вид:

Строение главной книги: сч. 50 «Касса»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дебет | | | | | | Кредит | | | | | |
| Дата | Номер первичного документа | С кредита счетов | | | Итого по дебету: | Дата | Номер первичного документа | В дебет счетов | | | Итого по кредиту: |
|  |  | 51 | 71 | и т.д. |  |  |  | 71 | 70 | и т.д. |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Документы, приложенные к мемориальным ордерам, служат основанием для записей в регистрах аналитического учета. В конце месяца составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам и оборотную ведомость по счетам аналитического учета и производят их взаимную сверку. При этом сопоставляют итоги оборотных ведомостей по аналитическим счетам с данными соответствующих синтетических счетов. Итоги оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов, а также итоги регистрационного журнала должны быть равны между собой.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета имеет следующие достоинства: строгая последовательность учетного процесса; простота и доступность учетной (вычислительной) техники; использование стандартных форм регистров.

Недостатками являются: многократное дублирование одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах); сложен аналитический учет.

Журнально-ордерная форма счетоводства основана на использовании принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет.

В журнально-ордерной форме применяются журналы-ордера. В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак регистрации хозяйственных фактов, т.е. записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетовыми оборотами) производятся полностью в каком-либо одном журнале-ордере.

По многим счетам журналы-ордера дополняются накопительными ведомостями. Документооборот при журнально-ордерной форме приведен на рис. 6.2.

Первичные и сводные учетные документы

Вспомогательные накопительные и группировочные ведомости

Оборотные ведомости по аналитическим счетам

##### Журналы-ордера

##### Главная книга

##### Баланс

Кассовая книга

Рис. 6.2. Документооборот при журнально-ордерной форме учета

Порядок учетной регистрации хозяйственных операций при журнально-ордерной форме состоит в следующем.

На основе первичных учетных документов производят ежедневную запись фактов в журналы-ордера непосредственно или же при помощи вспомогательных ведомостей.

В конце месяца дебетовый оборот по каждому главному счету переносится в главную книгу.

В главной книге обороты по дебету каждого счета отражают в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов, а обороты по кредиту даются одной общей записью. Таким образом, журналы-ордера и главная книга взаимно дополняют друг друга и дают развернутую корреспонденцию по дебету и кредиту каждого отдельного счета.

Строение главной книги: сч. 50 «Касса»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Обороты по дебету с кредита счетов | | | | Оборот по кредиту | Сальдо | |
| 51 | 71 | 76 | и т.д. |  | Дебет | Кредит |
| Январь |  |  |  |  |  |  |  |
| Февраль |  |  |  |  |  |  |  |
| и т.д. |  |  |  |  |  |  |  |
| Итого за год: |  |  |  |  |  |  |  |

Главная книга открывается на год.

Журнально-ордерная форма счетоводства имеет следующие преимущества: использование системы накопительных ведомостей; совмещение хронологической и систематической записи в накопительных ведомостях и журналах-ордерах; увязка аналитического учета с синтетическим учетом; четкая регламентация записей, обеспечиваемая самой структурой учетных регистров и допускающая записи в журналы-ордера.

К недостаткам журнально-ордерной формы относят: сложность и громоздкость построения журналов-ордеров; ориентированность на ручную технику их заполнения.

В последнее время широко используется машинно-ориентированная форма учета. Последовательность записей при автоматизированной форме учета следующая. Информация первичных и сводных учетных документов фиксируется на разовых машинных носителях. Учет может осуществляться путем заполнения журнала хозяйственных операций.

# Тема 5. Балансовое обобщение. Основы бухгалтерской (финансовой) отчетности

Как уже отмечалось, на последнем этапе учетного процесса информация о хозяйствующем субъекте должна быть представлена пользователям в компактной форме, удобной для восприятия людьми, принимающими управленческие решения.

Представление отчетности пользователям – завершающий этап бухгалтерской процедуры, поскольку целью учета является обеспечение пользователей полезной информацией.

Бухгалтерская отчетность – это система учетных показателей, отражающих хозяйственную деятельность фирмы за определенный период.

Бухгалтерская отчетность регламентируется государственными органами. Ее отличают сопоставимость показателей, правдивость и точность, простота и ясность, доступность, обязательность формы и сроков представления, экономичность составления.

В зависимости от назначения различают следующие виды отчетности (табл. 7.1).

Таблица 7.1 Виды бухгалтерской отчетности

|  |  |
| --- | --- |
| Назначение | Виды отчетности |
| По содержанию | Бухгалтерская, статистическая, налоговая, оперативная |
| По пользователям отчетности | Внешняя, представляется вышестоящим и контролирующим органам  Внутренняя, используемая для внутреннего управления |
| По срокам представления | Текущая – месячная, квартальная, носит название промежуточной  Годовая – заключительная |
| По кругу охватываемых субъектов | Первичная – одного субъекта  Сводная – нескольких субъектов |

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность организации включает:

* бухгалтерский баланс;
* отчет о прибылях и убытках;
* приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
* аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации;
* пояснительную записку.

Формы бухгалтерской отчетности организации, а также указания о порядке их заполнения рекомендованы Министерством финансов РФ.

Годовая бухгалтерская отчетность включает следующие формы:

* бухгалтерский баланс (ф. № 1);
* отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
* отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
* отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
* приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
* отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6) (для некоммерческой организации);
* пояснительная записка;
* итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного по законодательству РФ аудита бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский баланс – это элемент метода бухгалтерского учета, представляющий экономическую группировку имущества по составу и размещению и источникам его формирования на определенную отчетную дату.

Баланс построен в соответствии с классификацией хозяйственных средств (объектов учета). Он состоит из двух частей: в одной отражаются средства по составу и размещению – актив (от лат. activus – действенный) (средства труда, предметы труда, продукты труда, средства в производстве и обороте, средства в расчетах – дебиторская задолженность и пр.), а в другой – по источникам формирования – пассив (от лат. passivus – пассивный) (собственный капитал, заемный капитал, обязательства организации – кредиторская задолженность).

Основным элементом бухгалтерского баланса является статья. Это показатель (строка) того или иного актива и пассива баланса, характеризующий стоимость отдельных видов имущества, источников его формирования, обязательств предприятия.

Балансовые статьи объединяются в однородные группы, а группы – в разделы в соответствии с экономическим содержанием. Итоги по активу и пассиву баланса называются валютой баланса.

Структура бухгалтерского баланса представлена в табл. 7.2.

Таблица 7.2 Структура бухгалтерского баланса

|  |  |
| --- | --- |
| АКТИВ | ПАССИВ |
| I. Внеоборотные активы | III. Капитал и резервы |
| Нематериальные активы | Уставный капитал |
| Основные средства | Собственные акции, выкупленные у акционеров |
| Незавершенное строительство | Добавочный капитал |
| Долгосрочные финансовые вложения | Резервный капитал |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) |
| II. Оборотные активы | IV. Долгосрочные обязательства |
| Запасы | Займы и кредиты |
| В том числе: | Прочие долгосрочные обязательства |
| сырье и материалы | V. Краткосрочные обязательства |
| затраты в незавершенном производстве | Займы и кредиты |
| готовая продукция и товары | Кредиторская задолженность |
| товары отгруженные | В том числе:  поставщики и подрядчики |
| расходы будущих периодов | задолженность перед персоналом организации |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | задолженность перед государственными внебюджетными фондами |
| Дебиторская задолженность  В том числе: | задолженность по налогам и сборам |
| покупатели и заказчики | прочие кредиторы |
| Краткосрочные финансовые вложения | Доходы будущих периодов |
| Денежные средства | Резервы предстоящих расходов |
|  | Прочие краткосрочные обязательства |
| БАЛАНС | БАЛАНС |

На основании информации, содержащейся в балансе, можно перечислить основные целевые функции, которые выполняет бухгалтерский баланс в хозяйственной жизни организации:

* знакомит пользователей с имущественным состоянием;
* по данным баланса определяют платежеспособность предприятия;
* позволяет оценить деятельность руководства предприятия.

В бухгалтерском учете существует множество видов бухгалтерских балансов:

1. По времени составления различают:

* вступительные – составляются на момент образования организации. Они определяют сумму ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность;
* текущие – составляются периодически в течение всего времени существования организации:

а) начальный (входящий) – на начало года;

б) промежуточный – квартальный;

в) заключительный (исходящий) – на конец года;

* санируемые – составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству, оказывается закредитованной или когда организации-должники неплатежеспособны, или экономические условия повлияли на снижение темпов оборачиваемости оборотных средств;
* ликвидационные – составляются при ликвидации организации в течение всего периода ликвидации в виде: вступительного ликвидационного баланса, промежуточного ликвидационного баланса и заключительного ликвидационного баланса;
* разделительные – составляются в момент разделения организации на несколько новых более мелких;
* объединительные – составляются при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну.

2. По объему информации:

* единичные – отражают деятельность только одной организации. Составляются на основании текущего учета;
* сводные балансы получают путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов;
* консолидированный баланс составляет организация, если она имеет дочерние или зависимые общества. Баланс получают также путем механического сложения сумм, числящихся на статьях балансов дочерних (зависимых) обществ, но с корректировкой взаимозачетов (их исключение в целях повторного подсчета).

3. По способу очистки:

* баланс-брутто – это баланс, включающий регулирующие статьи (амортизацию основных средств, нематериальных активов, оценочных резервов);
* баланс-нетто – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется «очисткой».

Отчет о финансовых результатах в России называется Отчетом о прибылях и убытках (ф. № 2). Он характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Финансовый результат невозможно определить без учета доходов и расходов организации за отчетный период.

По отчету о прибылях и убытках можно наглядно представить, каким образом определяется величина нераспределенной прибыли. Нераспределенная прибыль характеризует сумму средств, остающихся в распоряжении предприятия.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы в зависимости от характера и направлений деятельности предприятия подразделяются на:

* доходы и расходы по обычным видам деятельности (выручка без НДС и других налогов от продажи продукции, работ, услуг, расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции);
* операционные доходы и расходы (от реализации основных средств, материалов, ценных бумаг и иного имущества, расходы, связанные с их продажей);
* внереализационные доходы и расходы (штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, полученные и оплаченные, полученные безвозмездно средства, возмещение убытков, причиненных организацией и т.д.).

Превышение доходов над расходами дает прибыль организации.

### Приложения к балансу и отчету о прибылях и убытках

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) отражает движение собственного капитала органи-зации (уставного, добавочного, резервного, нераспределенной прибыли, целевого финансирования, а также создаваемых резервов за отчетный год).

Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) показывает изменения в финансовом положении организации – движение денежных средств за отчетный год: остаток на начало года, поступления от финансово-хозяйственной деятельности, использование денежных средств и остаток на конец отчетного года.

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) дает расшифровку некоторых статей баланса, как изменения краткосрочных и долгосрочных кредитовых займов, финансовых вложений по их видам, амортизируемого имущества и т.д.

В пояснительной записке подлежат раскрытию те основные элементы учетной политики, которые влияют на порядок формирования финансовых результатов деятельности организации. В ней рекомендуется указать общий доход, чистую прибыль, капитальные вложения; для акционерных обществ, – объявленный дивиденд, количество акций, выпущенных на конец года, анализ платежеспособности, устойчивости финансового состояния, характеристику инвестиционной деятельности в отчетном году и ее перспективы и др.

Составной частью пояснительной записки должна стать аналитическая информация, которая может быть дополнена аналитическими таблицами и алгоритмами расчета тех или иных аналитических показателей.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря текущего года.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация обязана составить бухгалтерскую отчетность.

# 

# Тема 6. Виды и модели учета

В целях приближения к системам управления происходит разделение системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет отражает информацию о состоянии имущества, текущих расходах в поэлементном разрезе, доходах организации, состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, размерах финансовых инвестиций и доходах от них, состоянии источников финансирования. Он охватывает информацию, которая, помимо использования ее руководством, внутри организации сообщается тем, кто находится вне организации (внешним пользователем).

Финансовый учет регламентируется законодательными актами, положениями и методическими указаниями, поэтому это нормативно установленная модель бухгалтерского учета.

Унифицированный учет не всегда обеспечивает пользователей действительно полезной информацией. В результате создаются отдельные элементы учета, называемого управленческим, который отличается от установленной модели финансового учета по:

* решаемым задачам;
* выделяемым объектам;
* используемым инструментам.

Управленческий учет представляет собой систему учета, контроля и анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе, необходимом для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации.

Управленческий учет не регламентируется государством, его организации и методы определяются руководителем предприятия.

В системе управленческого учета формируется прежде всего информация об издержках производства, поэтому данные управленческого учета являются «тайной» предприятия. Данные финансового и управленческого учета составляют основу для разработки стратегии предприятия.

Как было рассмотрено, в теории бухгалтерского учета существует больше чем один вариант регистрации, группировки, оценки и интерпретации фактов хозяйственной жизни. Соответственно, учетная информация отражает не абсолютную истину, а компромисс интересов тех, кто формирует бухгалтерскую методологию. Вследствие чего возникает необходимость стандартизации бухгалтерского учета.

Под стандартом понимают нормативно-технические документы, устанавливающие комплекс норм и правил в определенной области деятельности человека.

Стандарты бухгалтерского учета бывают двух уровней: национальные и международные. Национальные обобщают науку и практику одной страны, а международные – целого ряда стран.

Процессы регламентации национальных систем бухгалтерского учета обусловлены сложившимися национальными традициями, спецификой права, налогообложения, финансов.

Учетные системы принято объединять по ключевым признакам в три группы (модели):

* британо-американская (Великобритания, США, Канада, Австралия и др.);
* континентальная (Германия, Австрия, Франция, Швейцария и др.);
* южно-американская (Бразилия, Аргентина, Боливия и др.).

Первая модель ориентирована на нужды широкого круга инвесторов, отличается вариантностью; учет регламентируется профессиональными бухгалтерскими организациями.

Для второй модели характерны наличие более жесткого законодательного регулирования, более тесная связь с банками, являющимися основными поставщиками капитала; ориентация учета на государственные нужды.

Третья модель призвана обеспечить учет в условиях высокой инфляции.

Процесс международной стандартизации бухгалтерского учета в настоящее время осуществляется на двух уровнях: международном и региональном.

На международном уровне разработаны МСФО, целью которых является обеспечение сопоставимости деятельности предприятий всех стран мира. Основную работу по разработке международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) ведет Комитет по международным бухгалтерским стандартам (КМСФО), который был учрежден в июле 1973 г. в Лондоне. В настоящее время издано более 40 МСФО.

На региональном уровне идет выработка общих принципов и стандартов учета, применение которых обязательно для стран, входящих в данный регион, одним из которых с 1993 г. является Европейский союз (ЕС).

В марте 1998 г. Правительство РФ приняло решение о реформировании национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

В настоящее время бухгалтерский учет и финансовая отчетность в России по методологии и практическому применению приближаются к общепринятым нормам в экономически развитых странах.

В России сформирована четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первый уровень системы составляют законодательные акты, которые принимаются Государственной Думой, указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации. Сюда входят Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», закон «Об акционерных обществах» и др.

Основная цель законодательства РФ о бухгалтерском учете – обеспечить единообразный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций, а также составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организаций, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Все юридические лица, зарегистрированные по российскому законодательству, унитарные предприятия, бюджетные организации обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с законом «О бухгалтерском учете».

Документы второго уровня включают положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ) и утверждаются федеральным органом исполнительной власти, определяемым Правительством РФ, в основном Министерством финансов РФ. В бухгалтерских стандартах даются определения основных бухгалтерских понятий, принципов и правил ведения соответствующих фактов хозяйственной жизни организации. В настоящее время в России разработаны и введены в действие 19 стандартов.

Документы третьего уровня подготавливаются и утверждаются Минфином России, соответствующими ведомствами, федеральными органами исполнительной власти по различным отраслям на основе документов первого и второго уровня. К документам третьего уровня относятся: План счетов бухгалтерского учета финансовой деятельности предприятия и Инструкция по его применению (утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н); различные инструкции и методические указания (рекомендации), разрабатываемые и вводимые в действие в разрезе отдельных Положений по бухгалтерскому учету, например, Методические указания по инвентаризации имущества финансовых обязательств (утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06. 1995 г. № 49) и др.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем организации. Они содержат, с учетом специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры и размеров организации, внутренние регламентирующие документы бухгалтерского учета организации, среди которых особое место занимает приказ по учетной политике организации.

# 

# Тема 7. Организация бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета – заранее намеченная система мероприятий по построению бухгалтерского учета в соответствии с учетной политикой предприятия, составляемая с учетом специфики работы предприятия и его структуры.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях несут руководители.

Бухгалтерский учет на предприятиях могут осуществлять: самостоятельные службы, возглавляемые главным бухгалтером; бухгалтер, ведущий учет; организация или предприниматель, не имеющие статуса юридического лица, для которых ведение учета является уставным видом деятельности, осуществляемой на основании заключенного договора; лично руководитель. Выбор формы организации учета во многом зависит от вида деятельности, объема и условий, в которых приходится работать бухгалтерскому аппарату.

Структура бухгалтерской службы зависит от объема учетной работы. Она предусматривает иерархию подчиненности и взаимосвязь между бухгалтерами различных групп.

Наиболее распространенная структура бухгалтерии (без разделения на финансовую и управленческую) приведена на рис. 9.1.

Главный бухгалтер

Заместитель главного бухгалтера

Матери-альная группа

Группа расчетов с персоналом по оплате труда

Группа произ-водства

Группа реализа-ции

Касса

Группа отчетности

Группа прочих операций

Группа валютных операций

Группа расчетов

Рис. 9.1. Традиционная схема бухгалтерии крупного и среднего предприятия

Возглавляет бухгалтерскую службу организации главный бухгалтер. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (подписывает отчетность); совместно с руководителем подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства.

Группа учета материальных ценностей (материальная группа) учитывает и контролирует движение материальных ценностей на складах организации.

Группа расчетов с персоналом по оплате труда производит начисление заработной платы на основании первичных документов, удержания из заработной платы, а также составляет бухгалтерскую и налоговую отчетность по суммам начисленного дохода, предоставленных льгот, удержанных налогов.

Группа учета производства группирует и оценивает фактические затраты (издержки) предприятия, контролирует и анализирует трудовые и материальные затраты, определяет себестоимость продукции.

Группа реализации готовой продукции осуществляет учет ее движения на складах, выписывает счета-фактуры покупателям, ведет учет расчетов с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию.

В случае если на предприятии отсутствует финансовый отдел, в бухгалтерии может быть выделена группа расчетных операций.

Группа отчетности обобщает данные, поступающие из вышеперечисленных групп, и составляет бухгалтерскую отчетность. В компетенцию этой группы могут входить расчеты с бюджетом.

Каждый работник бухгалтерии обязан иметь свою должностную инструкцию.

Учетная политика хозяйствующего субъекта является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, в Российской Федерации формируется в соответствии с действующими нормативными документами в области бухгалтерского учета. Учетная политика концентрирует совокупность выбранных предприятием способов ведения бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики важно определить способы и методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов (основных средств и нематериальных активов, инвентаря), приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, виды учетных регистров и обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы. Таким образом определяется круг вопросов, представляющих экономический интерес для пользователей бухгалтерской отчетности.

Исходя из этого вся совокупность решаемых методом учетной политики вопросов делится на:

* методические – аспекты учетной политики, которые влияют на порядок формирования финансовых результатов деятельности организации, на оценку ее имущественного состояния;
* организационно-технические – приемы и методы организации работы бухгалтерской службы предприятия, направленные на успешное выполнение основных задач, стоящих перед информационной системой, обеспечивающей процесс принятия управленческих решений.

При формировании учетной политики выбирается один из известных способов ведения бухгалтерского учета по конкретному участку. Выбранный способ применяется с начала года, перед которым было выпущено соответствующее распоряжение. Изменения в учетную политику могут быть внесены, если происходят: реорганизация предприятия; смена собственников; изменения, вносимые в законодательство; разработка и внедрение принципиально новых систем бухгалтерского учета.

При раскрытии учетной политики важно определить круг вопросов, представляющих экономический интерес для пользователей бухгалтерской отчетности. Эти вопросы касаются в основном порядка погашения стоимости основных средств и нематериальных активов, инвентаря, способов оценки производственных запасов и др.

Часть 2. бухгалтерский финансовый учет

# ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ: ЦЕЛИ, КОНЦЕПЦИИ, ПРИНЦИПЫ

Бухгалтерский учет (БУ) представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах предприятия и их движении путем сплошного, непрерывного документального учета всех хозяйственных операций.

На современном этапе развития экономики БУ подразделяют на две подсистемы: финансовый учет и отчетность и управленческий учет.

Финансовый учет (БФУ) – процесс формирования бухгалтерской информации, представляемой в основном для внешних пользователей (акционеры, контрагенты, банки, государственные органы). Вся информация о финансово-хозяйственной деятельности отражается в финансовой отчетности. Внутренним пользователям для принятия некоторых управленческих решений недостаточно данных только финансовой отчетности.

Разница между предметом и объектом финансового учета заключается в следующем:

Предмет БФУ – финансово-хозяйственная деятельность предприятия, направленная на выполнение уставных обязательств.

Объектами БФУ являются имущество, капитал, обязательства предприятия, хозяйственные операции. Осуществляемые в процессе деятельности.

В настоящее время Россия находится в процессе перехода к международным стандартам бухгалтерского учета. С этим связано и подразделение единой системы бухгалтерского на две подсистемы: БФУ и БУУ.

Характеристика БФУ как объекта исследования базируется на использовании системного подхода. Он предполагает обособленный анализ объекта: определение самого понятия, его эволюцию, выявление его основных черт, задач и принципов, взаимосвязь с другими подсистемами. Это позволяет определить БФУ как отдельный вид БУ.

Управленческий учет как дисциплина был отделен от традиционного финансового учета вследствие объективных причин.

Отличия управленческого и финансового учета представлены в табл. 10.1.

Таблица 10.1 Отличия управленческого и финансового учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Параметры | Управленческий учет | Финансовый учет |
| Главные потребители | Менеджеры всех уровней управления | Менеджеры организации и внешние потребители (вкладчики, правительственные органы) |
| Свобода выбора | Никаких ограничений кроме себестоимости, сопоставляемой с доходами от лучших управленческих решений | Ограничен общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета |
| Влияние на поведение работников | Имеет значение то, как сбор данных и сопоставление отчетов будут влиять на повседневную работу менеджеров | Имеет значение то, как фиксировать и анализировать экономические явления. Воздействие на работу сотрудников – вторично |
| Временной аспект | Нацеленность на будущее: формальное использование смет наряду с данными за прошлый период | Нацеленность в прошлое: оценка прошлого периода |
| Временной интервал | Переменный, меняющийся от почасового до 10–15 лет | Переменный в меньшей степени, обычно год или квартал |
| Отчеты | Детализированные, имеют значение детали, части целого, изделия, отделы, участки и т.п. | Итоговые, имеют своим предметом прежде всего предприятие в целом |
| Набор показателей | Набор до конца не определен. Имеет место применение математики, психологии и системного анализа | Определен точно. Относительные показатели используются незначительно |

Существующий до недавнего времени в России учет можно истолковать как финансовый. Показатели управленческого учета рассматривались как частный случай, составляющая финансового учета.

Несмотря на имеющиеся отличительные особенности финансового и управленческого учета, они играют единую основополагающую роль в общей системе управления предприятием и едином процессе принятия управленческих решений, которая выражается через информационное отражение экономического и финансового состояния предприятия, через систему специальных показателей (баланс, выручка, затраты, денежные потоки и др.). Эти показатели формируются при помощи специальных бухгалтерских приемов и методов (двойная запись, соответствие доходов и расходов, применение системы бухгалтерских счетов и т.д.).

Эффективность хозяйствования во многом зависит от организации БФУ. Под такой организацией понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

Основной целью законодательства РФ о бухгалтерском учете выступает обеспечение единообразного формирования полной и достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Общее методологическое руководство БУ в РФ осуществляется федеральным органом исполнительной власти, определяемым Правительством РФ. Основные функции Федерального органа:

* подготовка нормативных актов, регулирующих ведение БУ;
* организация аттестации и проверки качества работы профессиональных бухгалтеров в РФ;
* разработка критериев и порядка аккредитации профессиональных объединений бухгалтеров.

Законодательство о БУ находится в ведении Правительства РФ. Законодательство РФ о БУ состоит из Федерального закона, раскрывающего правовые и методологические основы порядка ведения БУ в организациях РФ, а также документов, излагающих правила представления полной и достоверной информации применительно к конкретным объектам БУ и бухгалтерской отчетности в целом. Нормы, содержащиеся в других ФЗ и затрагивающие вопросы БУ и БО, должны соответствовать Федеральному закону. В случае возникновения противоречий с содержанием других федеральных законов нормы права, выступающие предметом Федерального закона, имеют приоритет.

# 

# Тема 11. Учет основных средств

## 

## ПОНЯТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

В соответствии с действующими нормативными документами основные средства (ОС) организации представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ (услуг) либо для управления организацией и действующая в натуральной форме. Согласно ПБУ 6/01, утвержденному приказом МФ РФ № 26н от 30.03.2001 г., к ОС относятся объекты, которые:

1. Используются в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд.
2. Используются в течение длительного времени, т.е. сроком полезного использования свыше 12 месяцев.
3. Не предполагается их дальнейшая перепродажа.
4. Они способны приносить организации экономические выгоды в будущем.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

* правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
* правильное исчисление и отражение в учете суммы износа;
* точное определение результатов при ликвидации;
* учет затрат на ремонт;
* контроль за сохранностью и эффективностью использования.

Для организации учета основных средств, отвечающего поставленным выше задачам, важное значение имеет научно обоснованная их классификация.

В соответствии с типовой классификацией объекты основных средств организации делятся:

1. По отраслям народного хозяйства: промышленность, строительство, сельское хозяйство, торговля и др. По этому признаку объекты основных средств принадлежат к той отрасли, к которой относится продукция (услуги), вырабатываемые с их участием.
2. По видам: здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный, хозяйственный инвентарь и др. Эта классификация положена в основу аналитического учета ОС.
3. По назначению: промышленно-производственные и непромышленные. Промышленно-производственные участвуют в производстве промышленной продукции или обслуживают его; непромышленные используются для создания непромышленной продукции или обслуживания личных нужд работников предприятия.
4. По использованию: находящиеся в эксплуатации, в реконструкции и техническом перевооружении, в запасе, на консервации.
5. По принадлежности: собственные и арендованные.

В учете основные средства подразделяются также по местам эксплуатации и материально-ответственным лицам.

Единицей бухгалтерского учета основных средств являются инвентарный объект. Это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельной конструктивно-обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения отдельной работы. Каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Для отражения в бухгалтерском учете основные средства подлежат оценке. Различают полную и остаточную стоимость основных средств. Полная стоимость не принимает во внимание размер износа основных средств и может быть первоначальной или восстановленной.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации за приобретение, сооружение и изготовление за исключением НДС и иных возмещенных налогов.

Фактические затраты по приобретению ОС включают также проценты по заемным средствам, начисленные до принятия объекта к учету, если они привлечены для приобретения этого объекта.

Фактические затраты по приобретению увеличиваются или уменьшаются на сумму курсовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата происходит в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (в условных денежных единицах) кредиторской задолженности по оплате ОС, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к БУ, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по этому же курсу на дату ее погашения.

Не включаются в фактические затраты на приобретение ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением ОС.

Первоначальной стоимостью ОС, внесенных в УК, признается их денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законами РФ.

Первоначальной стоимостью ОС, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к БУ.

Первоначальной стоимостью ОС, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость обмениваемого имущества, подлежащего передаче, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей.

Первоначальная стоимость ОС, возведенных или изготовленных своими силами, складывается из фактических затрат (стоимости материалов, энергоносителей, зарплаты с отчислениями, стоимости услуг сторонних организаций и т.д.).

В первоначальную стоимость объектов ОС включаются также фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Объекты, входящие в состав основных средств, служат длительное время. Первоначальная стоимость со временем перестает отражать реальный уровень общественных затрат. Для приведения в соответствие оценки объектов с действующими ценами периодически проводится переоценка основных средств по восстановительной стоимости, представляющей собой затраты, необходимые для создания объекта в современных условиях.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из их полной (первоначальной или восстановительной) стоимости суммы износа. В балансе основные средства показываются по остаточной стоимости.

Учет поступления основных средств.

Поступление основных средств оформляется актом приемки-передачи типовой формы ОС-1.

Для обобщения информации об инвестициях в ОС предусмотрен сч. 08 «Вложения во необоротные активы».

Аналитический учет по сч. 08 ведется по капитальным вложениям, связанным со строительством, или иным поступлениям ОС по каждому строящемуся или приобретаемому объекту с обеспечением возможности разделения затрат по статьям и экономическим элементам.

Порядок учета поступления ОС зависит от источников их поступления.

ОС могут поступать на предприятия в результате:

* нового строительства или приобретения за плату;
* безвозмездного получения от других организаций и лиц;
* вкладов в уставный капитал;
* вкладов в совместную деятельность по договору простого товарищества;
* оприходования излишков, выявленных при инвентаризации;
* приобретения ОС приватизированной организацией по конкурсу на аукционе.

При вкладе ОС в уставной капитал учредителями предприятия их стоимость определяется по согласованной оценке учредителей в УК, НДС не облагается (Д-т сч. 08 К-т сч. 75).

Операции, связанные с приобретением ОС за плату представлены в табл. 11.1.

Таблица 11.1 Типовые операции, связанные с приобретением ОС за плату

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Приняты на забалансовый учет ОС, право собственности на которые не перешло к организации | 002 | – |
| 2 | Сняты с забалансового учета объекты ОС в момент перехода права собственности на них к организации | – | 002 |
| 3 | Затраты, связанные с приобретением оборудования, требующего монтажа:   * договорная стоимость оборудования * услуги, связанные с доставкой * НДС, предъявленный контрагентами * стоимость работ по приобретению и доставке собственными силами * причитающиеся к уплате проценты по кредитам и займам, начисленные до сдачи оборудования в монтаж | 07  07  19  07  07 | 60  60  60  23  66, 67 |
| 4 | Списана стоимость оборудования, сданного в монтаж | 08 | 07 |
| 5 | Стоимость работ, связанных с монтажом оборудования | 08 | 60, 23 |
| 6 | Причитающиеся проценты по кредитам после сдачи оборудования в монтаж | 08 | 66, 67 |
| 7 | Приобретение оборудования, не требующего монтажа:   * договорная стоимость объектов * работы, связанные с приобретением объекта ОС * сумма НДС, предъявленная контрагентами * причитающиеся к уплате проценты по полученным кредитам и займам, начисленным до принятия объекта к учету * плата за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок, связанных с ним | 08  08  19  08  08 | 60  60, 23  60  66, 67  76 |
| 8 | Принят к учету объект ОС | 01 | 08, 08 |
| 9 | Начислены к уплате проценты по полученным кредитам и займам после принятия объекта к учету в качестве ОС | 91 | 66, 67 |
| 10 | Списана уплаченная сумма НДС:   * подлежащая налоговому вычету * подлежащая включению в первоначальную стоимость объекта | 68  07, 08, 08 | 19  19 |
| 11 | Затраты, связанные с приобретением изданий для использования при производстве продукции, управления организацией | 26 | 51, 71 |
| 12 | Приняты к учету в составе ОС приобретенные издания | 01 | 83 |

Операции по безвозмездному поступлению ОС отражаются по дебету сч. 07, 08 и кредиту сч. 98, субсчет «Безвозмездные поступления». Стоимость, учтенная на сч. 98, в дальнейшем подлежит списанию в К-т сч. 91.1 по мере начисления амортизации по полученным объектам в размере начисленных сумм амортизации. Таким образом, сч. 98.2 используется для учета стоимости безвозмездно полученных ОС до момента признания их в качестве доходов отчетного периода организации. При этом доходы отчетного периода признаются в учете, когда определяются обусловившие их расходы. По мере признания в учете стоимости таких ОС в составе доходов произ-водятся корректировки налогооблагаемой прибыли. Прибыль увеличивается на сумму начисленной амортизации и уменьшается на суммы, отраженные в учете в составе доходов отчетного периода.

Не учтенные ранее объекты ОС, обнаруженные в результате инвентаризации, включаются в состав внереализационных доходов организации и учитываются на сч. 91.1.

## 

## Учет выбытия основных средств

ОС предприятия могут выбывать вследствие:

* ликвидации по причине износа, аварий, стихийных бедствий;
* продажи;
* безвозмездной передачи другим предприятиям;
* передачи в счет вклада в уставный капитал другого предприятия;
* передачи в счет вклада в совместную деятельность;
* передачи дочерним и зависимым предприятиям;
* недостачи и порчи;
* передачи в аренду.

ОС организации могут прийти в негодность по причинам физического или морального износа, нарушения нормальных условий эксплуатации и др. Указанное имущество подлежит списанию в случаях, если восстановление его невозможно или экономически не целесообразно, а также не может быть продано (табл. 11.2). ОС, порча которых произошла в результате чрезвычайных обстоятельств, подлежат ликвидации. В этом случае расходы, связанные с их выбытием, относятся к чрезвычайным расходам.

Таблица 11.2 Списание объектов ОС в результате физического (морального) износа

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Списание первоначальной стоимости объекта | 01в | 01 |
| 2 | Списание суммы дооценки | 83 | 01в |
| 3 | Списание накопленной амортизации | 02 | 01в |
| 4 | Списание остаточной стоимости ОС | 91 | 01в |
| 5 | Дополнительные затраты, связанные с ликвидацией объекта ОС | 91 | 23 |
| 6 | Приняты к учету материалы, запчасти, полученные при ликвидации ОС | 10 | 91 |

В процессе хозяйственной деятельности организация может продавать ОС юридическим и физическим лицам (табл. 11.3).

Таблица 11.3 Продажа ОС за плату

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Списание первоначальной стоимости | 01в | 01 |
| 2 | Списание суммы дооценки | 83 | 01в |
| 3 | Списание накопленной амортизации | 02 | 01в |
| 4 | Списание остаточной стоимости | 91 | 01в |
| 5 | Списание суммы дополнительных расходов | 91 | 23 |
| 6 | Отражена договорная стоимость, включая НДС и налог с продаж | 62 | 91 |
| 7 | Начислен НДС и налог с продаж на реализуемый объект | 91НДС | 68 |

Выбытие ОС в качестве вклада в УК других организаций является финансовыми вложениями. Безвозмездная передача ОС имеет место в деятельности предприятия (оказание безвозмездной помощи, дарение и т.д.). Но ГК РФ не допускает дарение между коммерческими организациями. Однако дарение некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательской, не запрещается.

Расходы и поступления, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием ОС, относятся к операционным. Исключение составляет лишь выбытие ОС в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

## 

## Учет амортизации основных средств

Нормой амортизации называют размер отчислений, выраженный в процентах от первоначальной (восстановительной) стоимости объекта.

Для обоснованного расчета сумм амортизации необходимо правильное определение:

* объектов ОС, по которым начисляется амортизация;
* срока полезного использования;
* способов начисления амортизации;
* источников погашения стоимости ОС.

Амортизация начисляется по объектам ОС, находящимся в организации на праве собственности, хозяйственного владения или оперативного управления. Начисление амортизации по сданным в аренду ОС производится арендодателем. Исключение составляет финансовая аренда.

Амортизация не начисляется по объектам ОС:

* бюджетных организаций;
* полученных по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации (ОС, принятые до 01.01.2000 г.);
* жилищного фонда;
* объектов внешнего благоустройства;
* продуктивного скота;
* многолетних насаждений, не достигших эксплуатационного возраста;
* приобретенных изданий, учитываемых в составе ОС;
* потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования).

Начисление амортизации может приостанавливаться:

* в случае перевода ОС по решению руководства на консервацию на срок более 3 месяцев;
* для ОС, находящихся на восстановлении более 12 месяцев.

В состав амортизируемого имущества в целях налогообложения (гл. 25 НК РФ) не включается имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10000 руб. включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Во всех остальных случаях, в том числе и при простоях оборудования по разным причинам, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Амортизация начисляется в течении периода эксплуатации ОС, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к БУ. При этом моментом принятия объекта к учету считают дату ввода в эксплуатацию на основании утвержденного руководителем акта (накладной) приемки-передачи.

Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с БУ. Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания объекта с БУ.

Срок полезного использования – это период, в течении которого использование объекта призвано приносить доход или служить для выполнения целей деятельности организации. Он определяется при принятии объектов ОС к БУ. Для отдельных групп ОС он определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования объекта ОС.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет ОС» начисление амортизации ОС производится одним из следующих способов:

* линейным;
* способом уменьшаемого остатка;
* способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
* способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов ОС производится в течение всего его срока полезного использования.

При линейном способе амортизация рассчитывается исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, рассчитанной по продолжительности его полезного использования.

Пример: организация приобрела объект ОС стоимостью 200000 руб. и сроком полезного использования 10 лет. Годовая норма амортизации 10%. Сумма ежегодных амортизационных отчислений составляет 200000 х 0,1 = 20000 руб.

При способе уменьшаемого остатка, исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной по общему сроку его полезного использования и коэффициенту ускорения, установленному в соответствии с законодательством РФ, сумма амортизации за последующие годы (см. пример) будет рассчитываться следующим образом:

за второй год – (200000 –20000) х 0,1% = 18000 руб.;

за третий год – (180000 – 18000) х 0,1% = 16200 руб.;

за четвертый год – (162000 – 16200) х 0,1% = 14580 руб. и т.д.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет амортизация рассчитывается путем деления первоначальной стоимости объекта на общую сумму чисел лет всего срока его службы и умножения полученного частного на число лет, остающихся до конца срока службы объекта. Например, организация приобрела объект ОС за 120000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Общая сумма порядковых номеров лет эксплуатации = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.

Амортизация, начисленная за первый год эксплуатации – 120000 х 5 : 15= 40000 руб.; за второй год – 120000 х 4 : 15 = 32000 руб.; за третий год – 120000 х 3 : 15 = 24000 руб.; за четвертый год – 120000 х 2 : 15 = 16000 руб.; за пятый год – 120000 х 1 : 15 = 8000 руб.; всего списано на себестоимость за пять лет – 40000 + 32000 + 24000 + 16000 + 80000 руб. = 120000 руб.

При списании стоимости пропорционально объему продукции амортизация рассчитывается путем деления первоначальной стоимости объекта на предполагаемый объем продукции за весь срок полезного использования объекта и умножения на объем продукции отчетного периода в натуральном умножении. Например, объект ОС стоит 90000 руб. Предполагаемый объем продукции, произведенной с помощью этого объекта, 300000 шт. В отчетном периоде объем произведенной продукции составил 6000 шт. Годовая сумма амортизации составит 90000 : 300000 х 6000 = 1800 руб.

Применение трех последних, а иногда и первого способа начисления амортизации должно сопровождаться корректировкой налогооблагаемой прибыли. Таим образом, методы начисления амортизации, предусмотренные в ПБУ 6/01, применяются только в целях бухгалтерского учета.

Износ (амортизация) ОС начисляется по всем группам ОС, включая и недостроенные, оборудование и транспортные средства, находящиеся в запасе, резерве, на складе и числящиеся на балансе предприятия.

Начисленная амортизация ежемесячно включается в себестоимость продукции по местам использования ОС. Для обобщения информации об амортизации ОС, накопленной за время эксплуатации объектов, используется сч. 02 «Амортизация ОС». Кредитовое сальдо по данному счету показывает сумму накопленной амортизации.

Таблица 11.4 Типовые операции, связанные с начислением амортизации ОС

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислена амортизация по ОС: |  |  |
|  | 1.1. Используемым при осуществлении капитального строительства | 08.3 | 02 |
|  | 1.2. Находящимся в эксплуатации в основном производстве | 20 | 02 |
|  | 1.3. Находящимся во вспомогательном производстве | 23 | 02 |
|  | 1.4. Общепроизводственного назначения | 25 | 02 |
|  | 1.5. Общехозяйственного назначения | 26 | 02 |
|  | 1.6. В обслуживающих производствах и хозяйствах | 29 | 02 |
|  | 1.7. Используемых при работах, связанных с продажей продукции | 44 | 02 |
| 2 | Начислена амортизация по ОС непроизводственного назначения | 91 | 02 |
| 3 | Амортизация по ОС, переданным в аренду | 91 | 02 |
| 4 | Амортизация по ОС, используемым при выполнении работ, относимых к расходам будущих периодов | 97 | 02 |
| 5 | Списана амортизация по выбывшим ОС | 02 | 01в |

## 

## Учет аренды основных средств

Аренда может быть краткосрочной (до 1-го года, а по зданиям, сооружениям и нежилым помещениям в жилых домах – до 5-ти лет) и долгосрочной (свыше 1-го года, а по зданиям, сооружениям и нежилым помещениям в жилых домах – свыше 5-ти лет). Передача объекта в аренду оформляется актом приемки-передачи ОС. На арендный период к арендатору переходит только право владения арендованным имуществом, а право собственности на него остается у арендодателя. Поэтому объект, сданный в краткосрочную аренду, с баланса арендодателя не списывается и на баланс арендатора не принимается. Амортизацию на сданный в аренду объект начисляет арендодатель. Однако сумма начисленной амортизации относится арендодателем не на издержки производства, а на убытки. Одновременно арендодатель начисляет причитающуюся ему арендную плату.

Договор аренды на срок более года, а юридическим лицам независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме Договор аренды здания и сооружения сроком не менее года подлежит государственной регистрации.

Арендная плата может быть установлена в виде:

* определенной суммы платежей;
* установленной доли полученных в результате использования арендованных ОС продукции, доходов;
* представления арендаторам определенных услуг и т.д.

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества.

Операции по учету арендованных ОС представлены в табл. 11.5, 11.6, 11.7.

Таблица 11.5 Текущая аренда у арендодателя

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1. Сдача в текущую аренду ОС | Акт приема-передачи ОС | 01 аренда | 01 |
| 1. Начисление арендной платы (с НДС) за отчетный период | Расчет | 76 | 91 |
| 1. Начисление арендной платы (с НДС) за полный период аренды | Справка | 76 | 98 |
| 1. Начисление НДС по арендной плате | Расчет | 91 | 68 НДС |
| 1. Начисление доли арендной платы в отчетном периоде | Расчет | 98 | 91 |
| 1. Начисление амортизации арендованных ОС | Расчет | 91 | 02 |
| 1. Поступление арендной платы | Выписка из расчетного счета | 50, 51 | 76 |
| 1. Возврат арендованных ОС | Акт приема-передачи ОС | 01 | 01 аренда |

Таблица 11.6 Текущая аренда у арендатора

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1. Получение в аренду ОС | Акт приема-передачи ОС | 001 | – |
| 2. Начисление арендной платы  сумма арендной платы   * НДС | Расчет | 20, 23, 25  26, 44 (97)  19 | 76  76 |
| 3. Отнесение доли арендной платы на затраты | Расчет | 25, 26, 44 | 97 |
| 4. Перечисление арендной платы | Выписка из расчетного счета | 76 | 51, 52 |
| 5. Списан НДС в зачет бюджету (после оплаты) | Расчет | 68 НДС | 19 |
| 6. Возврат арендованных ОС арендодателю | Акт приема-передачи ОС | – | 001 |

Таблица 11.7 Долгосрочная аренда с последующим выкупом у арендодателя

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
|  | 1 | 2 | 3 |
|  | У арендодателя | | |
| 1 | Передача объекта ОС по акту приема-передачи при наличии договора аренды по балансовой стоимости | 91 | 01 |
| 2 | Передача ОС по договорной цене, включающей балансовую стоимость, проценты за аренду, доход арендодателя | 76 | 91 |
| 3 | Списание разницы между балансовой и договорной ценой | 91 | 98 |
| 4 | Начисление арендной платы за отчетный период | 76 | 76 |
| 5 | Поступление арендных платежей | 51, 52, 71 | 76 |
| 6 | Зачисление дохода за этот период в прибыль | 98 | 91 |
| 7 | Досрочный выкуп арендатором ОС в сумме остатка балансовой стоимости | 51, 52 | 76 |
| 8 | Сторно на сумму неполученных процентов и доходов в связи с досрочным выкупом ОС | 76 | 98 |
| 9 | Выкупные платежи, поступившие после окончания срока аренды | 51, 52 | 91 |
| 10 | Досрочный возврат объектов долгосрочной аренды по балансовой стоимости  На сумму износа | 01  76 | 76  02 |
| У арендатора | | | |
| 1 | Получены в аренду ОС по балансовой стоимости | 01 | 76 |
| 2 | Начислена амортизация по арендуемым ОС | 25, 26, 44 | 02 |
| 3 | Начислена арендная плата | 76 | 76 |
| 4 | Начислены проценты и доходы арендодателю | 91 | 76 |
| 5 | Оплата арендных платежей | 76 | 51, 52 |
| 6 | Досрочный выкуп арендованных ОС | 76 | 51, 52 |
| 7 | Неоплаченные проценты и другие доходы арендодателя | 91 | 51, 52 |
| 8 | Сумма выкупа, превышающая первоначальные арендные обязательства | 84 | 51, 52 |
| 9 | Перевод ОС из арендуемых в собственные после выкупа | 01 | 01 |
| 10 | Перевод износа по арендуемым ОС | 022 | 02 |
| 11 | Возврат арендодателю арендуемых ОС по окончании аренды | 02 | 01 |
| 12 | Недоамортизированная часть стоимости возвращенных ОС | 91 | 02 |
| 13 | Досрочный возврат объектов долгосрочной аренды на сумму невыплаченных платежей  На сумму износа | 76  02 | 01  01 |