

ЗАНЯТИЕ № 1

Сущность учета и его роль в системе управления субъектами хозяйствования

- 1. Общая характеристика хозяйственного учета, его возникновение и развитие**
- 2. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету**
- 3. Измерители, применяемые в учете**
- 4. Виды учета, их характеристика и взаимосвязь**
- 5. Особенности и задачи бухгалтерского учета в единой системе хозяйственного учета в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»**

1. Общая характеристика хозяйственного учета, его возникновение и развитие

Основой жизни общества является процесс общественного воспроизводства, который состоит из непрерывно возобновляющихся процессов производства, обмена и потребления. Его необходимо систематически контролировать и корректировать с учетом интересов государства и общества. Контроль за процессами в сфере общественного воспроизводства обеспечивается с помощью хозяйственного учета.

Хозяйственный учет представляет собой систему упорядоченной информации об объектах хозяйственной деятельности. Информация в учете систематизируется по определенным признакам исходя из целей и задач управления экономикой на современном этапе ее развития. В систематизации и обобщении по определенным правилам информации о хозяйственной деятельности и заключается сущность хозяйственного учета.

Хозяйственный учет - это система количественного отражения и качественной характеристики хозяйственной деятельности организации с целью контроля и эффективного управления ею.

Значение хозяйственного учета проявляется в том, что посредством наблюдения, измерения, регистрации и обобщения информации о фактах хозяйственной жизни систематизируются данные, которые используются для анализа, контроля, планирования и регулирования хозяйственной деятельности организации.

Развитие учета как практики и науки связано с потребностями человека в знаниях такого рода при осуществлении им хозяйственной деятельности. Поэтому хозяйственный учет является неизменным спутником любой цивилизации.

С момента возникновения и по сегодняшний день хозяйственный учет развивается и совершенствуется. Стало очевидным разделение учета на непосредственно учет и другие направления: статистику (изучает

хозяйственные процессы на макроуровне, выработав собственные методы обработки информации), экономический анализ (занимается интерпретацией учетных данных), аудит (подтверждающий правильность и достоверность ведения учета в организации) и другие науки.

Наряду с дифференциацией в учете имеет место и интеграция – копирование методологических приемов одних научных и прикладных дисциплин другими. Учет немыслим без достижений теории информационных систем. Оказали и продолжают оказывать влияние на учет и такие науки, как психология, логика, философия и др.

Бухгалтерский учет на сегодняшний день превратился в стройную упорядоченную систему по учету имущества, обязательств и источников их образования. Возросло значение бухгалтерского учета и в управлении хозяйственной деятельностью организации. Получили развитие управленческий, финансовый и налоговый учет, обеспечивающие систематизацию информации для решения определенных управленческих задач.

Чтобы по достоинству оценить профессию бухгалтера и вклад, вносимый им в повышение эффективности хозяйственной деятельности и ее результативность, Международный конгресс бухгалтеров в 1946 г. утвердил герб бухгалтера, предложенный знаменитым французским ученым Ж.-Б. Дюмарше. На гербе бухгалтера, признанном в качестве интернациональной эмблемы счетных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука, доверие, независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансово-хозяйственной деятельности, весы - баланс, а кривая Бернулли - символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

Современный экономист должен знать основы бухгалтерского учета, так как его деятельность, включающая планирование и принятие решений, контроль и привлечение внимания руководства, оценку и анализ деятельности, основывается на учетной информации. Он должен уметь пользоваться учетной информацией, грамотно интерпретировать получаемые показатели, правильно оценивать финансовое состояние своей организации и всех ее контрагентов и должников.

Сущность хозяйственного учета заключается в формировании достоверной и значимой информации о хозяйственной деятельности организации, необходимой для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях.

2. Требования, предъявляемые к хозяйственному учету

Управление экономикой осуществляется на основе экономической информации, которая формируется и функционирует для этих целей. Для управления хозяйственной деятельностью экономического субъекта информация генерируется в бухгалтерском учете и в переработанном виде

предоставляется ее пользователям.

Пользователем учетной информации признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Несмотря на то, что круг пользователей учетной информации достаточно стабилен, их требования к содержанию информации различны. Они обусловлены характером интересов пользователей. Одних интересуют доходы на вложенные в организацию средства, других – обложение налогом полученного дохода, третьих - полнота и своевременность оплаты труда и т.д.

К формируемой в бухгалтерском учете информации предъявляют определенные требования, так как она оказывает влияние на качество принимаемых управленческих решений. Их называют качественными требованиями и выделяют следующие: объективность, достоверность, своевременность, оперативность, полнота, экономичность, понятность, надежность, нейтральность и сравнимость информации. (табл. 1.1)

Таблица 1.1 Характеристика требований к учетной информации

Наименование	Содержание
Объективность	Отражение учетной информации без ее искажения в интересах определенных пользователей
Достоверность	Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в письменной форме путем составления надлежаще оформленных первичных учетных документов
Своевременность	Формирование учетной информации по мере совершения хозяйственных операций
Оперативность	Своевременное представление учетных данных органам управления
Полнота	Сбор и представление учетной информации, отражающей все стороны хозяйственной деятельности, исключая дублирование информации и накопление излишней
Экономичность	Стоимость получения учетной информации всегда должна быть ниже стоимости результатов, ожидаемых от ее использования
Понятность	Означает доступность информации для понимания пользователя при условии обладания им определенным уровнем знаний
Надежность	Информация не содержит существенных ошибок и искажений, и пользователи могут довериться ей
Нейтральность	Информация не является нейтральной, если она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей
Сравнимость	Пользователи информации должны иметь возможность сравнивать данные о хозяйственной деятельности организации не только за разные периоды времени, но

	и сопоставлять информацию с деятельностью других организаций
--	--

Однако самым важным требованием к информации является ее полезность, которая определяется значимостью и достоверностью.

Значимость учетной информации проявляется в возможности оказывать влияние на результат принимаемых управленческих решений. Она позволяет предсказывать возможные ситуации и на этой основе осуществлять выбор наилучшей альтернативы.

Достоверность учетной информации базируется на правдивости и полноте информации, соответствующей степени ее адекватности хозяйственным процессам; прозрачности, позволяющей подтвердить факты совершенных хозяйственных операций; на нейтральности, если получение информации не является результатом ее искажения в интересах определенных пользователей.

Бухгалтерский учет представляет собой информационную систему, которая собирает, измеряет, обрабатывает и передает пользователям сведения, необходимые для принятия управленческих решений.

3. Измерители, применяемые в учете

Применяемые в учете единицы измерения, при помощи которых осуществляется количественная и качественная характеристика происходящих в организации фактов хозяйственной жизни, называются учетными измерителями. На практике используют три группы измерителей, выбор которых определяется как свойствами объекта учета, так и самим пользователем. (рис. 1.1)

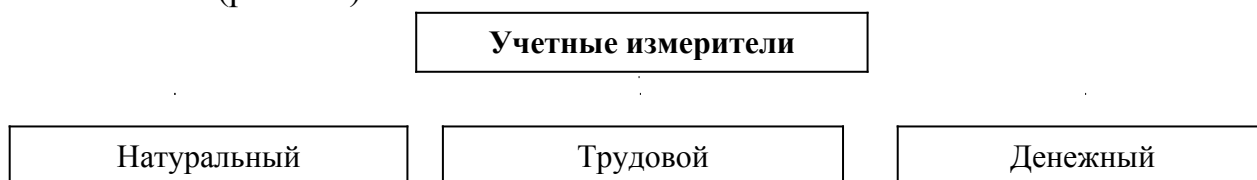


Рис. 1.1. Виды учетных измерителей

Натуральный измеритель позволяет количественно отразить объекты учета в единицах массы (г, кг, т), объема (л, м³), длины (см, м), площади (см², м², га), счета (шт., экз.). Выбор их зависит от физических особенностей объектов. Эта группа измерителей используется для учета количества однородных материальных ценностей и обобщения информации об их состоянии и изменении. Для получения качественной характеристики объектов используют условно-натуральные измерители (кВт-ч, ткм), отражающие однородные по назначению, но разные по качественным характеристикам объекты учета. Они необходимы для текущего контроля за сохранностью материальных ценностей и принятия оперативных управленческих решений. В качестве обобщающих показателей их

применять нельзя.

Трудовой измеритель позволяет оценить количество затраченного труда и измерить его в единицах рабочего времени (час, день, нормочасы, трудодни и др.). Сфера его применения ограничена, поэтому используется в основном совместно с натуральными измерителями. Необходим для расчета заработной платы работников, производительности труда, контроля за нормами выработки рабочих, сопоставления некоторых разнородных величин.

Денежный измеритель позволяет обобщить разнородные объекты учета, хозяйственные явления и процессы в денежном выражении. Он обеспечивает систематизацию в учете информации о разнородных объектах для целей управления, планирования и контроля за хозяйственной деятельностью организации. На практике денежный измеритель применяют как самостоятельно, так и совместно с натуральным и трудовым. Данный измеритель необходим для расчета важнейших качественных показателей, характеризующих работу организации – себестоимость, прибыль, рентабельность и т.п.

Применение в учете трех групп взаимосвязанных измерителей позволяет адекватно оценить имущество и хозяйственные процессы, происходящие с ним. Это служит основой для расчета большинства качественных экономических показателей.

4. Виды учета, их характеристика и взаимосвязь

Хозяйственный учет в организации является важнейшим звеном в формировании ее экономической политики, инструментом бизнеса, одной из функций в системе управления хозяйственной деятельностью.

Управление представляет собой вид деятельности, возникший в результате разделения труда в общественном производстве. В нем выделяют:

субъект управления (органы управления), который обеспечивает наблюдение, контроль, планирование и регулирование хозяйственной деятельности, выполняет другие функции управления;

объект управления – это хозяйственная деятельность организации и ее подразделений, в которых совершаются факты хозяйственной жизни.

Конечным продуктом управления являются решения, направленные на достижение конечных целей хозяйственной деятельности. Объекты и субъекты управления находятся между собой в определенной связи, что позволяет называть эту структуру системой управления.

Система хозяйственного учета включает три взаимосвязанных вида учета: оперативный, бухгалтерский, статистический. (рис. 1.2)



Рис. 1.2. Виды хозяйственного учета

Они во многом дополняют друг друга и зачастую используют одну и ту же информацию. Вместе с тем каждый вид учета, исходя из его роли в информационном обеспечении управления, имеет свои задачи, перечень учитываемых объектов и особенности.

1. Оперативный учет применяется для наблюдения, контроля и получения сведений об отдельных хозяйственных процессах в кратчайшие сроки после их совершения. Используется для быстрого получения информации, необходимой для текущего оперативного управления хозяйственной деятельностью организации. Учет ведется работниками подразделений в рамках своих должностных функций без применения какой-либо системы. Его информативность ограничивается рамками цеха, отдела, службы. Источником информации являются данные первичных и сводных учетных документов, а также сведения, полученные иными способами (оперативная регистрация, контроль и т.д.). Для быстроты использования данные могут не фиксироваться и использоваться немедленно после их получения. Данный учет не охватывает всю деятельность организации и не обобщает ее в денежном измерителе. В нем используются в основном натуральные и трудовой измерители.

2. Статистический учет служит для систематизации данных о массовых хозяйственных процессах в масштабах государства, отрасли, региона с целью изучения, обобщения и выяснения закономерностей в их развитии. Изучению подлежит количественная сторона массовых явлений в тесной взаимосвязи с их качественной характеристикой. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития в виде переписей, статистической отчетности, сплошных и выборочных обследований. При этом используются данные оперативного и бухгалтерского учета, применяя все три вида измерителей, в зависимости от содержания изучаемых явлений.

3. Бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и изменении имущества и обязательств организации, о совершенных хозяйственных процессах в денежном выражении методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете хозяйственная деятельность отражается как

система разнородных, но взаимосвязанных между собой объектов: хозяйственных средств (активов), их источников (пассивов), а также хозяйственных процессов, вызывающих изменение их состояния. Регистрации в бухгалтерском учете подлежат совершенно разнородные в совокупности объекты с применением всех видов измерителей. Однако обобщение данных в бухгалтерской отчетности осуществляется в едином денежном измерителе.

В системе бухгалтерского учета выделяют следующие виды учета:

финансовый учет ориентирован на обеспечение информацией внешних пользователей. Данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации. Для этого вида учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежной единицы измерения, периодичность обобщения получаемой информации в бухгалтерской отчетности;

управленческий учет предназначен для информирования работников аппарата управления организации, ответственных за достижение конкретных производственных результатов и принятия управленческих решений. В отличие от финансового учета ведение управленческого учета необязательно. Решение о создании системы управленческого учета принимает администрация организации. Информация данного вида учета является внутренней и не подлежит разглашению;

налоговый учет направлен на получение информации, необходимой для исчисления налоговых обязательств и контроля за их выполнением. Налоговый учет обеспечивает внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за правильностью установления налогооблагаемой базы при расчете налогов и исчисления их суммы, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет.

Все три вида учета взаимосвязаны между собой, каждый выполняет свою роль в управлении организацией, а в совокупности они представляют единую систему хозяйственного учета.

5. Особенности и задачи бухгалтерского учета в единой системе хозяйственного учета в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»

Эффективное управление организацией невозможно без хорошо организованной системы бухгалтерского учета, поскольку любые другие функции управления без нее будут невозможны или несовершенны.

Современный бухгалтерский учет – это основная информационная система организации, данные которой используются для управления ее хозяйственными процессами. Но принятие правильного решения возможно только при достаточном объеме знаний об управляемом объекте, событиях и фактах, затрагивающих хозяйственную деятельность. Поэтому получение и

сбор такой информации составляет ключевую задачу управленческой деятельности людей.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации о состоянии имущества и обязательств организации, об их изменении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Учету всегда были присущи функции наблюдения, измерения и регистрации явлений и событий хозяйственной жизни. Однако пассивное количественное отражение фактов хозяйственной жизни не способствует повышению эффективности управления организацией. По мере развития управления появилась потребность в получении более качественной информации на базе соизмерения разнородных хозяйственных операций. Появление денег как всеобщего эквивалента позволило обобщить факты хозяйственной деятельности, произвести их группировку и приступить к их анализу. Анализ по своей сути является заключительной фазой бухгалтерского учета, в которой на основе учетных данных происходит формирование показателей исходя из целей управления организацией.

Цель бухгалтерского учета состоит в формировании данных о состоянии имущества и обязательств, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, используемой заинтересованными лицами при принятии управленческих решений.

Бухгалтерский учет в системе управления организацией является ее информационной подсистемой, которая, выполняя функцию обратной связи, обеспечивает все уровни управления организацией информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных его отклонениях от заданных параметров.

В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определены основные задачи бухгалтерского учета и отчетности, соответствующие особенностям этого вида учета в системе управления:

своевременное формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости;

обеспечение информации, необходимой для контроля за исполнением налоговой политики, формирования налогооблагаемой базы.

Бухгалтерский учет не только формирует информацию о хозяйственной деятельности организации, но и через отчетность доводит до

пользователей информацию о ее финансовом положении.

Цели и задачи управления на современном этапе обеспечили формирование понятия бухгалтерского учета как системы, содержание которой составляют относительно самостоятельные стадии: наблюдение, измерение, регистрация фактов хозяйственной жизни и обобщение полученной информации. (рис. 1.3)

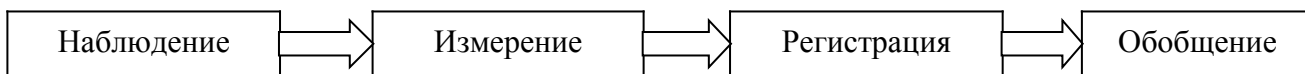


Рис. 1.3. Стадии учетного процесса

На стадии наблюдения, которая является началом учетного процесса, с помощью различных средств фиксируются факты состояния и результаты изменения наблюдаемых объектов. Бухгалтерский учет дает ответ на вопросы: что, где и когда произошло.

На стадии измерения полученным фактам хозяйственной жизни дается количественная характеристика. Для измерения используются три основных вида измерителей: натуральные, трудовой и денежный.

На стадии регистрации осуществляется технологическая обработка и запись информации о зафиксированных фактах хозяйственной жизни, отражающих изменения в объектах учета на бумаге или других носителях информации. Путем применения специфических методов и технических средств происходит систематизация и накопление данных для их хранения и многократного использования.

На стадии обобщения осуществляется группировка и формирование показателей о хозяйственной деятельности организации, исходя из целей управления и потребностей пользователей.

Бухгалтерский учет, в отличие от других видов хозяйственного учета, имеет ряд особенностей: он является сплошным и непрерывным, все средства и совершенные с ними операции подвергаются отражению во времени и в денежной оценке; строго документирован и имеет правовую основу, потому что каждая операция отражается в учете только на основании надлежаще оформленных документов, что придает ему юридическую и доказательную силу; использует специфические приемы и способы обработки данных (калькулирование, счета, двойная запись, бухгалтерский баланс и др.); обеспечивает взаимосвязанное отражение фактов хозяйственной деятельности с помощью счетов; организуется в рамках отдельных субъектов хозяйствования; проводится с соблюдением общепринятых принципов и методик, закрепленных в учетной политике организации.

Бухгалтерский учет служит источником информации о хозяйственной деятельности организации для руководителей всех уровней управления, принимающих решения. Учет, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего

использования; во-вторых, обрабатывает данные таким образом, чтобы они стали полезной информацией, и сохраняет их; в-третьих, передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия решений.

ЗАНЯТИЕ № 2

Предмет бухгалтерского учета, хозяйственные средства, их назначение и характеристика использования

- 1. Общая характеристика предмета бухгалтерского учета**
- 2. Понятие объектов бухгалтерского учета**
- 3. Классификация хозяйственных средств**

1. Общая характеристика предмета бухгалтерского учета

В материалистической философии под предметом любой науки понимается какая-то часть или сторона объективной действительности, которая изучается только данной наукой. Бухгалтерский учет относится к экономическим наукам, общим предметом которых является познание производственных отношений. Границы его предмета определяются содержанием изучаемых явлений.

Науку о бухгалтерском учете следует рассматривать как самостоятельный раздел экономической науки, имеющий свои объекты исследования и занимающийся выработкой и систематизацией объективных знаний в этой области. Познание объективной действительности в бухгалтерском учете базируется на общих положениях диалектического метода и сводится к изучению всех процессов и явлений во взаимосвязи, развитии и движении от простого к сложному.

В бухгалтерском учете исследуется объективная действительность - хозяйственная деятельность организации, которая включает различные процессы и является общим объектом всех экономических наук. С помощью планирования она прогнозируется на будущие периоды, с помощью учета - фиксируется, с помощью анализа исследуются факторы, обусловившие ее изменение, с помощью регулирования принимаются адекватные ситуации управленческие решения, направленные на достижение ранее поставленной цели. Перечисленные функции управления реализуются посредством информации обратной связи, главным поставщиком которой выступает бухгалтерский учет.

Предметом бухгалтерского учета является информация об осуществляемой субъектом хозяйственной деятельности, в основе которой лежит имущество и источники его формирования, а также хозяйственные процессы, вызывающие их изменение.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о хозяйственных процессах, а также об имуществе и источниках их формирования, используемых для их осуществления. Поэтому каждый отдельный вид имущества и источников его формирования, а также хозяйственные процессы представляют собой объекты бухгалтерского учета.

Объекты бухгалтерского учета можно разделить на три вида.

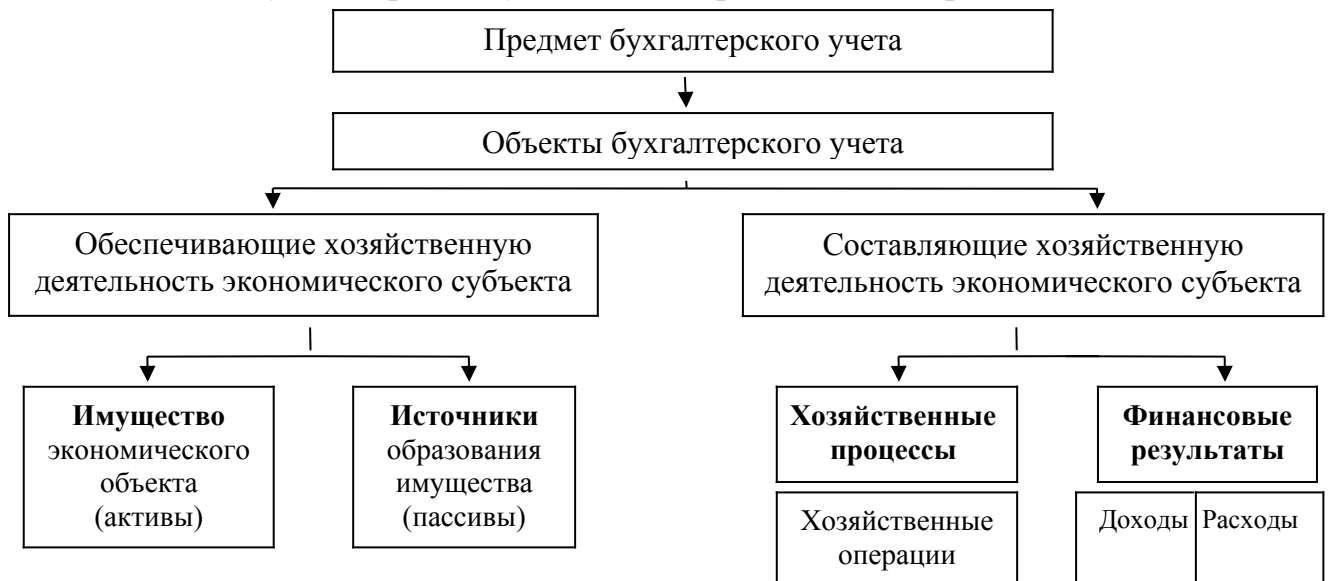


Рис. 2.1. Предмет и объекты бухгалтерского учета

1. Экономические ресурсы (имущество) - это совокупность хозяйственных средств организации, которые принадлежат ей на правах собственности или иного вещного права, использование которых в процессе хозяйственной деятельности принесет ей экономическую выгоду.

В бухгалтерском учете экономические ресурсы квалифицируются как активы, к которым относятся долгосрочные активы, краткосрочные активы и расходы будущих периодов.

2. Источники формирования средств - указывают на принадлежность имущества организации и представляют собой совокупность ресурсов, поступивших от инвесторов и кредиторов, а также реинvestированную прибыль, полученную в результате хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском учете источники средств рассматриваются как пассивы, к которым относятся источники собственных и заемных средств.

Хозяйственные процессы – представляют собой факты хозяйственной жизни, приводящие к изменению имущества и источников его формирования, в результате чего изменяется финансовое положение субъекта хозяйствования.

2. Понятие объектов бухгалтерского учета

Учитывая роль бухгалтерской информации в принятии управленческих решений, все объекты учета подразделяются на следующие виды:

объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность, являются исходными для ее осуществления и отражают финансовое положение организации. Информация об их состоянии отражается в бухгалтерском ба-

лансе.

К объектам, обеспечивающим хозяйственную деятельность организации, относятся:

активы – контролируемые организацией средства, образовавшиеся в результате прошлых событий, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем;

источники собственных средств – это средства, инвестированные в организацию учредителями, а также средства, накопленные в процессе хозяйственной деятельности;

обязательства – это долги организации, погашение или урегулирование которых приведет к утрате экономической выгоды в виде уменьшения активов (увеличения расходов);

объекты, составляющие хозяйственную деятельность, представлены хозяйственными процессами и характеризующими их финансовыми результатами.

К таким объектам относятся:

доходы – возникают как увеличение экономических выгод в результате поступления денежных средств и других активов или уменьшения обязательств;

расходы – представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств без соответствующего увеличения активов организации.

Содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов.

3. Классификация хозяйственных средств

Для управления важно знать, какими средствами располагает организация, какую роль они играют в ее хозяйственной деятельности, а также за счет каких источников средства образовались и каково их целевое назначение. Данные признаки положены в основу классификации объектов учета.

Классификация активов (имущества, средств) организации по способу и функциональной роли в процессе производства позволяет выделить однородные группы активов и установить их размещение, т.е. показать имущество, которым располагает организация. Данная классификация дает ответ на вопрос «В качестве чего используется имущество и какую роль оно играет в деятельности организации?». (рис. 2.2)

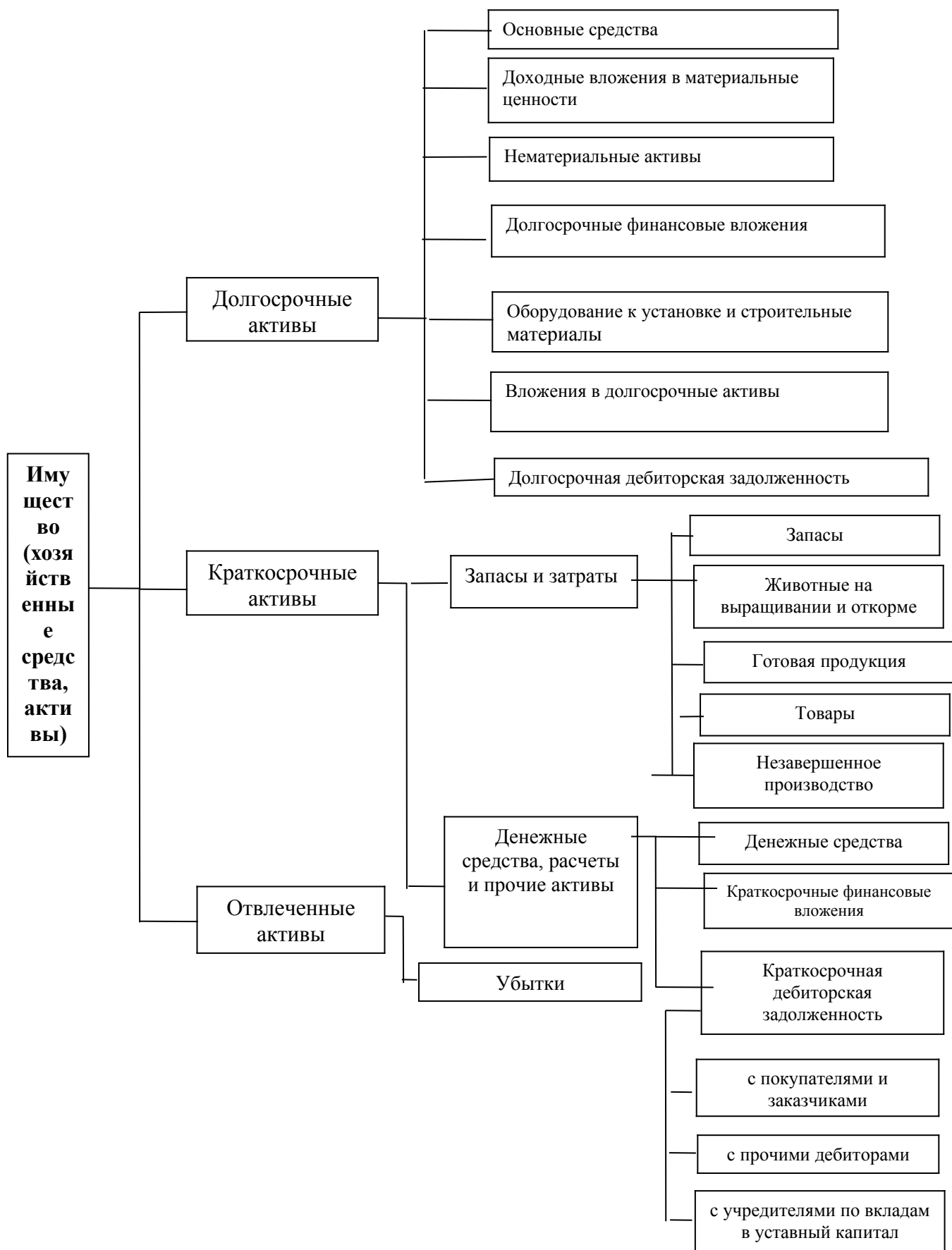


Рис. 2.2. Классификация активов (имущества, средств) организации по способу и

функциональной роли в процессе производства

Все средства организации по их роли в хозяйственной деятельности и периоду оборачиваемости делятся на три группы.

Средства долгосрочного использования (долгосрочные активы) - ими являются материальные, нематериальные и финансовые активы, а также затраты по их созданию, способные принести экономическую выгоду (поступление денежных средств и их эквивалентов) в будущих отчетных периодах. К ним относятся:

основные средства - материальные объекты, используемые в производственном процессе или в социальной сфере организации свыше 12 месяцев; в бухгалтерском учете к основным средствам относятся активы организации, имеющие материально-вещественную форму, используемые в хозяйственной деятельности свыше 12 месяцев и стоимость единицы которых на момент приобретения превышает величину, определяемую Министерством финансов Республики Беларусь. Их стоимость переносится на создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации. Таким образом в организации образуется амортизационный фонд. К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество. По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные (в лизинге);

доходные вложения в материальные ценности – это расходы организаций в виде вложений в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода по договорам лизинга, аренды, проката;

нематериальные активы – это затраты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной субстанции, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. К ним относятся приобретенные права на пользование природными ресурсами, имуществом, объектами интеллектуальной собственности и т. п.;

оборудование к установке и строительные материалы – это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам, а также строительные материалы, находящиеся у заказчика, застройщика;

вложения в долгосрочные активы – это затраты по созданию объектов длительного пользования путем нового строительства, реконструкции и расширения действующих объектов;

долгосрочные финансовые вложения – вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставление другим организациям

займов (на срок более 12 месяцев), вклады участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества;

долгосрочная дебиторская задолженность – задолженность покупателей, заказчиков и т.д., срок погашения которой наступает по истечении 12 месяцев.

Средства краткосрочного использования (краткосрочные активы) – таковыми являются денежные средства, их эквиваленты и материальные ценности, способные обеспечить экономическую выгоду в течение одного их кругооборота. К краткосрочным активам относятся:

запасы и затраты;

дебиторская задолженность;

денежные средства и их эквиваленты.

В свою очередь запасы делятся на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. К запасам в сфере производства относятся различные материалы: сырье, запасные части, строительные материалы, топливо, комплектующие изделия, тара, семена, корма, удобрения, медикаменты и др. К запасам в сфере обращения относят готовую продукцию собственного производства, товары, товары отгруженные.

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

Затраты, связанные с хозяйственной деятельностью, можно разделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения. К затратам в сфере производства относятся незавершенное производство и расходы будущих периодов. Незавершенное производство представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. Расходы будущих периодов – это затраты организации, отложенные до момента получения доходов, обеспечивающих их возмещение. Затратами в сфере обращения являются расходы по реализации продукции, товаров (издержки обращения).

Вторая группа краткосрочных активов подразделяется на следующие подгруппы:

денежные средства – это наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетном и валютном счетах, переводы в пути;

финансовые вложения – это приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств;

дебиторская задолженность – это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату по истечении определенного периода. Дебиторы – должники организации. Ими могут быть покупатели, не оплатившие вовремя отгруженную им продукцию (товары, работы, услуги), а также подотчетные лица – работники организации, получившие под отчет наличные деньги из кассы на хозяйственные расходы и служебные командировки. Дебиторами

могут быть и другие организации и лица, обязанные возвратить организации средства (излишне уплаченные суммы в бюджет и целевые бюджетные фонды, выданные авансы другим организациям, излишне выплаченные суммы по заработной плате и др.).

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

Классификация активов (имущества, хозяйственных средств) по их функциональной роли является основой для системного их отражения на счетах бухгалтерского учета. Она построена по принципу возрастания степени ликвидности, что находит отражение в активе баланса отечественных организаций. Ликвидность представляет собой способность активов превращаться в деньги. Наиболее ликвидными являются денежные средства, финансовые вложения.

ЗАНЯТИЕ № 3

Источники образования хозяйственных средств, их классификация

Классификация имущества по источникам формирования средств – показывает, за счет каких источников формируются активы, как они образовались и каково их целевое назначение. Дает ответ на вопрос «Кому принадлежит право собственности на средства и каков источник этих средств?». (рис. 2.3)

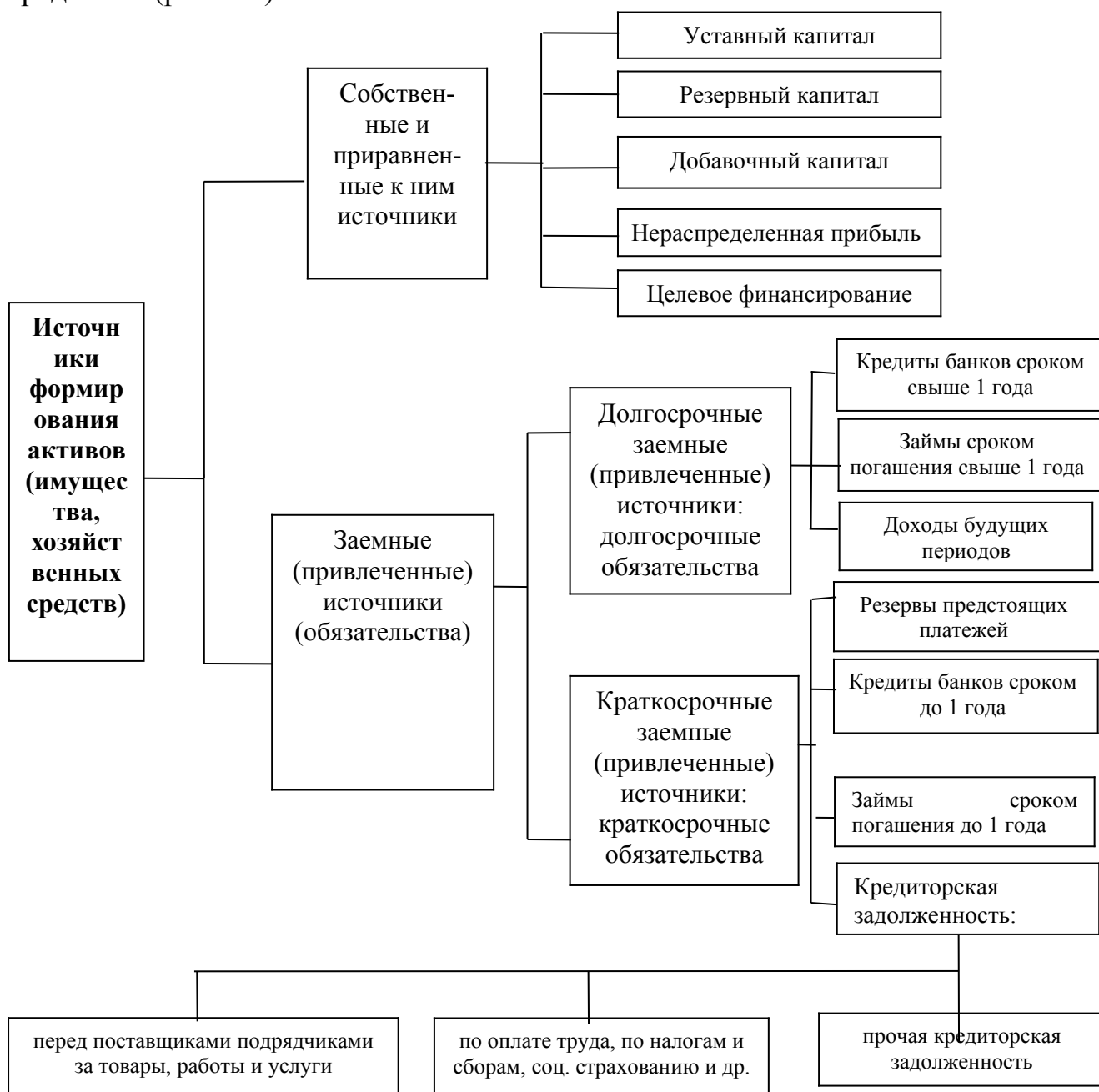


Рис. 2.3. Классификация источников формирования имущества организации

Все источники формирования средств делятся на две группы.
Собственные (источники собственных средств) - являются

внутренними источниками формирования экономических ресурсов организации. К ним относятся:

уставный капитал – представляет собой совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) в денежном выражении собственников (учредителей, участников) в имущество организации для осуществления хозяйственной деятельности. Изменение этой совокупности допускается только после внесения соответствующих данных в реестр государственной регистрации. Для государственных организаций уставный фонд (капитал) представляет денежное выражение всех средств, полученных ими из общегосударственного фонда при их организации;

резервные капиталы включают резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством, и резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами (учетной политикой организации);

добавочный капитал создается за счет прибыли организации для вложений в долгосрочные активы. В составе добавочных капиталов находятся фонды переоценки основных средств и товарно-материальных ресурсов, образуемых в соответствии с законодательством, а также образованный согласно законодательным нормативным положениям эмиссионный доход. Эмиссионный доход представляет собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при реализации акций по цене выше их номинальной стоимости;

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

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

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

Заемные (обязательства) - являются внешними источниками формирования экономических ресурсов организации. В их число входят:

задолженность по кредитам банков и займам юридических и физических лиц может быть со сроком погашения до 1 года и более 1 года;

кредиторская задолженность состоит из задолженности поставщикам за поставленные материальные ценности, подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги и из задолженности другим кредиторам. Задолженность

кредиторам подтверждается документально и представляет собой долги организации в пользу других организаций. Кредиторская задолженность в качестве источника активов (имущества, хозяйственных средств) выступает ограниченный срок, действие которого наступает с момента получения материальных ценностей (услуг) до момента их оплаты. К кредиторской задолженности относится также задолженность организации перед бюджетом, целевыми бюджетными и внебюджетными фондами, фондом социальной защиты населения, работниками по оплате труда и по приравненным к ней платежам, учредителями по дивидендам. Такие обязательства появляются вследствие того, что момент их возникновения не совпадает со сроком погашения (уплаты). Они образуются в процессе начисления по окончании определенного отчетного периода согласно действующим нормативным положениям;

резервы предстоящих платежей образуются в установленном порядке путем равномерного их включения в состав издержек производства или обращения. Этим самым за счет ресурсов организации создается источник покрытия (финансирования) отдельных видов будущих расходов. К ним относятся следующие резервы: предстоящей оплаты отпусков работников, на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности, предстоящих затрат по ремонту основных средств, предстоящих затрат по ремонту предметов проката, затрат по возведению (временных) титульных зданий и сооружений.

В бухгалтерском учете операции по получению средств из различных источников и использованию их в процессе деятельности систематизируются таким образом, что происходит отражение имущества организации в двух группировках - по составу и размещению и по источникам образования.

ЗАНЯТИЕ № 4

Метод бухгалтерского учета и его элементы

- 1. Хозяйственные операции**
- 2. Общая характеристика отдельных хозяйственных процессов**
- 3. Метод бухгалтерского учета и его элементы**

1. Хозяйственные операции

Активы (имущество, хозяйственные средства) и источники их формирования (капитал и обязательства) представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие деятельность организации. Данные объекты бухгалтерского учета находятся во взаимосвязи в процессе совершения хозяйственных операций, которые образуют основу деятельности организаций. Хозяйственная операция – это действие или событие, которое ведет к изменению объема, состава, размещения и использования активов и (или) пассивов организации. Основное содержание бухгалтерского учета заключается в отражении хозяйственных операций. Хозяйственную операцию характеризуют признаки и показатели. Признаки характеризуют различные операции качественно и позволяют группировать их по общим чертам. К признакам хозяйственных операций относятся время и место их совершения, порядковые номера операций, вещественные элементы – цены, нормы, расценки. Показатели отражают количественную характеристику хозяйственных операций в натуральном, трудовом и денежном измерителях. В бухгалтерском учете отражаются завершённые хозяйственные операции и совершившиеся события (факты хозяйственной деятельности). Первичной единицей бухгалтерского наблюдения выступает хозяйственная операция и лишь в том случае, когда она приводит к изменению активов организации и их источников формирования, к изменению и прекращению хозяйственно-правовых отношений. Вместе с тем хозяйственная операция не отражает всего многообразия явлений, которые выступают первичными единицами бухгалтерского наблюдения. Потери от стихийных бедствий, амортизация основных средств, недостатки и др. не могут быть отнесены к хозяйственным операциям. Поэтому используется понятие «факт хозяйственной деятельности», которое охватывает все без исключения объекты и явления первичного бухгалтерского наблюдения. Хозяйственная операция может рассматриваться как частный случай факта хозяйственной деятельности, хотя и наиболее распространенный. Все многообразие хозяйственных операций, совершающихся в процессе деятельности организации, классифицируется по принципу их однородности. Одна совокупность однородных хозяйственных операций будет отличаться от другой. Практика хозяйственной деятельности определила три такие совокупности:

хозяйственные операции по заготовлению производственных запасов;
 хозяйственные операции по производству продукции (работ, услуг);
 хозяйственные операции по реализации продукции (работ, услуг).

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

2. Общая характеристика отдельных хозяйственных процессов

Вся хозяйственная деятельность организации, отражаемая посредством процедур бухгалтерского учета, складывается из отдельных хозяйственных процессов и операций, осуществляемых организацией при выполнении уставных задач. Непрерывный кругооборот хозяйственных средств в организации происходит в рамках совершаемых хозяйственных процессов.

Хозяйственный процесс в общем виде представляет собой взаимодействие трех слагаемых: средств труда (машины, оборудование), предметов труда (сырье, материалы) и рабочей силы (персонал организации), в результате чего происходит создание, распределение и перераспределение стоимости продуктов труда (продукции, товаров, работ, услуг). (рис. 2.4)



Рис. 2.4. Цикл кругооборота средств организации

К хозяйственным процессам относятся:

процесс снабжения – является начальной стадией кругооборота средств, когда деньги превращаются в предметы труда, образующие производственные запасы. Дополнительно могут приобретаться или пополняться средства труда и рабочая сила. Бухгалтерский учет на этой стадии отражает поступление материальных ценностей на склад, возникновение задолженности перед поставщиками и последующие расчеты с ними за поставленное сырье, материалы и другие активы;

процесс производства – выступает основной стадией кругооборота средств, когда происходит соединение рабочей силы со средствами труда и создается готовая продукция. Бухгалтерский учет производственной стадии отражает, с одной стороны, затраты на изготовление продукции, с другой –

осуществляет контроль за целесообразностью затрат посредством исчисления фактической себестоимости отдельных изделий (работ) и сравнения ее с нормативно-прогнозной себестоимостью или себестоимостью прошлых периодов;

процесс реализации – является заключительной стадией кругооборота средств, когда созданная продукция, принимая денежную форму, покидает сферу производства и вновь поступает в сферу обращения, чем создает возможность для возобновления кругооборота. На стадии реализации бухгалтерский учет включает отражение операций по складскому хранению продукции, отгрузке ее покупателям, взаиморасчетам с покупателями и другие операции.

Сами хозяйственные процессы – снабжение, производство и реализация – состоят из отдельных хозяйственных операций. Они обеспечивают кругооборот средств организации, которые в своем движении последовательно принимают три формы – денежную, производительную и товарную. Последовательное превращение средств из одной функциональной формы в другую и возвращение к исходной форме называется их кругооборотом.

Хозяйственные операции представляют собой факты хозяйственной жизни, экономические события, совершающиеся в организации и вызывающие изменения в объеме, составе и размещении средств и источников.

При совершении хозяйственных операций осуществляется отражение информации о хозяйственных процессах в первичных документах и регистрация их в учете. Экономическое содержание каждой хозяйственной операции определяет процесс движения средств организации, в результате чего происходят изменения в составе имущества и источниках его образования. Причем изменения могут касаться только средств, только источников их образования либо и того и другого одновременно.

Из совокупности хозяйственных операций складывается деятельность любой организации, которая отражается в учете в виде информации о движении средств и их источников с использованием специфических приемов и методов.

3. Метод бухгалтерского учета и его элементы

В процессе познания сущности исследуемых объектов наряду с общепринятыми методами экономической науки бухгалтерский учет использует свои специфические приемы, обусловленные его сущностью, а также поставленными перед ним задачами.

Если под предметом понимается то, что обобщает бухгалтерский учет, то метод показывает, как это обобщение делается. Он позволяет изучить явления в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии, дает возможность не только наблюдать все факты хозяйственной жизни,

происходящие в организации, но и обобщать эти сведения, что имеет важное значение для управления.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность приемов и способов, носящих упорядоченный характер, в результате применения которых достигается взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации.

Внутренним содержанием такой взаимосвязи является балансовое обобщение данных, позволяющее отразить движение хозяйственных средств и источников их образования в рамках технологии учетного процесса. Под процедурой учетного процесса, в общем смысле, понимается последовательность четко регламентированных стадий в виде первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни. Причем каждой стадии учетного процесса соответствуют специфические приемы обработки информации.

Метод бухгалтерского учета включает следующие приемы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета:

документация и инвентаризация,
оценка и калькуляция,
счета и двойная запись,
баланс и отчетность.

Приемы сгруппированы по стадиям учетного процесса: наблюдение, измерение, регистрация, обобщение. (рис. 2.5).

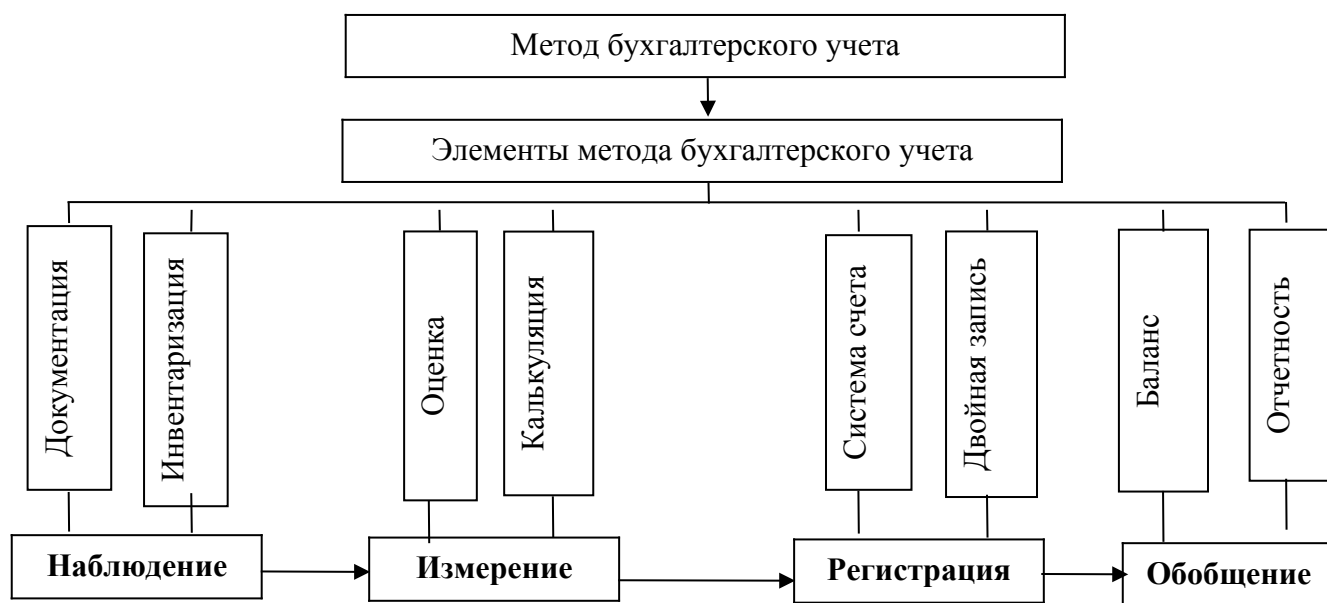


Рис. 2.5. Составные элементы метода бухгалтерского учета

Документация и инвентаризация являются способами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

Документация – это способ первичной и обязательной регистрации хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Каждая хозяйственная операция должна обязательно оформляться документом, который является письменным подтверждением совершения хозяйственной операции или основанием для ее совершения. Применение юридически правильно заполненной документации придает бухгалтерской информации доказательную силу и обеспечивает достоверность учетных показателей.

Однако не все хозяйственные факты можно документально оформить и отразить их в учете в момент совершения. На практике часто возникают потери товарно-материальных ценностей в результате их естественной убыли, небрежности в работе материально ответственных лиц, преднамеренных и непреднамеренных ошибок в процессе приемки и отпуска средств, ошибок в учете, потери самих документов. Для выявления и оформления таких фактов, установления отклонений фактического наличия ценностей от учетных данных применяется инвентаризация.

Инвентаризация – это способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств данным бухгалтерского учета на определенную дату, а также документирования отдельных фактов хозяйственной жизни.

Инвентаризация является средством наблюдения и последующей регистрации хозяйственных явлений, не подтвержденных документально в момент их совершения. В дополнение к документации она является важным средством контроля за наличием и движением имущества и источников их формирования, за работой материально ответственных лиц.

В процессе инвентаризации устанавливаются не только размеры отклонений фактического наличия средств от учетных данных, но и их причины. Результаты инвентаризации отражаются в специальных документах, на основе которых в учете делаются дополнительные записи по оприходованию излишков и списанию недостач в установленном порядке.

Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета осуществляется с помощью оценки и калькуляции.

Оценка – это способ выражения в денежном измерении затрат живого и овеществленного труда, вложенного в отдельные виды хозяйственных средств.

С помощью оценки осуществляется перевод натурального и трудового измерителей в денежный. Это необходимо для обобщения разнородных объектов учета, имеющих свои особые измерители.

Оценка всех объектов учета проводится единообразно. В основе ее лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении. При этом исчисляется не только величина каждого вида затрат, но и общая их сумма, относящаяся к определенному объекту, т.е. определяется себестоимость учитываемых объектов. Себестоимость объектов учета исчисляется при помощи калькулирования.

Калькулирование – это способ группировки затрат и исчисления фактической себестоимости единицы продукции, товаров, работ, услуг.

Калькулирование является основой стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета, а определение первоначальной учетной цены объекта путем составления калькуляции является самым распространенным методом ценообразования. Калькуляцией называют расчет, в котором указываются статьи и суммы затрат в расчете на единицу приобретенных материальных ценностей, произведенной продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

Калькулирование себестоимости выступает начальным этапом в процессе определения финансового результата. Сначала считаются все расходы, относящиеся к производству и реализации продукции (товаров, работ, услуг), затем определяются полученные доходы от их реализации и, наконец, сравнивая доходы с расходами, определяется финансовый результат.

Для систематизации информации о состоянии и изменении имущества и источников его формирования используются такие приемы, как счета бухгалтерского учета и двойная запись.

Счет – это способ экономической группировки информации о состоянии и изменении объектов бухгалтерского учета по однородным экономическим признакам.

Необходимость использования счетов объясняется тем, что первичные документы дают разрозненную информацию, характеризующую разные объекты учета. А счета позволяют производить группировку и получать обобщенные характеристики объектов учета в виде показателей, которые затем используются для контроля и управления деятельностью организации.

Формально бухгалтерский счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей, одна из которых отражает остаток и увеличение стоимости имущества и его источников, другая - их уменьшение. На каждый вид имущества и каждый источник его образования открывается отдельный счет, а их совокупность формирует систему счетов бухгалтерского учета.

Отражение хозяйственных операций в системе счетов осуществляется на основании первичных учетных документов и при помощи способа двойной записи.

Двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций на счетах, когда каждая операция отражается одновременно на двух взаимосвязанных счетах в одинаковой сумме.

Применение двойной записи основано на том, что все экономические явления взаимосвязаны. Поэтому существует взаимосвязь между объектами бухгалтерского учета: имуществом, источниками их формирования, хозяйственными процессами. Каждая хозяйственная операция обязательно вызывает изменение состояния как минимум двух объектов учета. Назначение двойной записи состоит в отражении на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами учета в результате хозяйственной операции.

Способ двойной записи имеет контрольное значение, так как позволяет проверить полноту записей операций на счетах и выявить возможные

ошибки.

Обобщение информации о состоянии и изменении объектов бухгалтерского учета производится с помощью бухгалтерского баланса и отчетности.

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации и источниках его образования в денежной оценке на определенную дату.

В основе бухгалтерского баланса лежит принцип балансового обобщения, который характеризуется постоянным равенством общей суммы имущества и суммы источников их образования. Бухгалтерский баланс составляется по данным бухгалтерских счетов и периодически проверяется путем инвентаризации.

Структура бухгалтерского баланса, как и система счетов, с которой баланс тесно связан, основана на экономической группировке хозяйственных средств организации. Бухгалтерский баланс состоит из двух частей, одна из которых называется активом и отражает имущество организации по составу и размещению, а другую часть называют пассивом, которая отражает это же имущество по источникам образования.

По бухгалтерскому балансу определяют показатели, характеризующие имущественное и финансовое положение организации. Результаты хозяйственной деятельности, а также конкретизация отдельных показателей баланса содержатся в отчетности.

Отчетность – это система экономических показателей, характеризующих хозяйственную деятельность организации за определенный промежуток времени.

Бухгалтерская отчетность, являясь завершающим звеном учетного процесса, позволяет комплексно отразить имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, которые взаимосвязаны.

Бухгалтерская отчетность выступает реальным средством коммуникации, благодаря которому менеджеры разных уровней общаются между собой на понятном им языке, получают представление о месте своей организации в системе конкурирующих и сотрудничающих организаций, о правильности выбранного стратегического курса и тактических методов руководства.

Элементы метода бухгалтерского учета тесно взаимосвязаны: имущество организации, его источники и хозяйственные процессы отражаются в бухгалтерском учете в результате сплошного наблюдения, осуществляемого путем документации и инвентаризации; хозяйственные операции, зафиксированные в первичных учетных документах, получают денежное выражение при помощи способов оценки и калькуляции; хозяйственные операции группируются в разрезе объектов бухгалтерского учета на счетах с помощью двойной записи; на основе обобщения за

определенный период данных по счетам составляются бухгалтерский баланс и отчетность, содержащие итоговые показатели хозяйственной деятельности организации.

Изучение экономической сущности того, что учитывается, раскрывает содержание предмета бухгалтерского учета, а изучение того, как ведется бухгалтерский учет, какими основными способами он осуществляется, позволяет охарактеризовать его метод.

ЗАНЯТИЕ № 7

Бухгалтерский баланс

- 1. Сущность и значение балансового обобщения учетной информации**
- 2. Бухгалтерский баланс: содержание и структура**
- 3. Типы влияния хозяйственных операций на бухгалтерский баланс**

1. Сущность и значение балансового обобщения учетной информации

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

Между потребностями и возможностями их удовлетворения имеется прямая связь: потребности должны уравниваться наличными возможностями, т.е. соответствовать им. Такая обусловленность в широком ее понимании называется сбалансированностью.

Данные текущего бухгалтерского учета периодически обобщаются. Данная процедура необходима для контроля за остатками и движением материальных ценностей, состоянием расчетов, определением изменений в составе средств и источниках их формирования.

Обобщение – это четвертая и заключительная стадия учетного процесса, когда с целью подведения итогов хозяйственной деятельности происходит систематизация и группировка информации, отраженной в учетных регистрах и других носителях информации.

Отражение, экономическое обобщение и подсчет учитываемых объектов осуществляются в едином денежном измерении, без чего невозможно получение сводных данных о хозяйственной деятельности. Контроль за всей совокупностью объектов в бухгалтерском учете производится путем сопоставления хозяйственных средств с источниками их образования. Такое сопоставление носит название балансового обобщения. Оно характеризуется равенством общей суммы видов имущества и прав и суммы источников их образования. Равенство это сохраняется постоянно. Балансовое обобщение позволяет осуществлять строгий контроль за наличием и использованием активов любого хозяйствующего субъекта.

Составленный на основе балансового обобщения бухгалтерский баланс отражает не только количественные (суммарные), но и структурные изменения в составе объектов учета. Это свидетельствует о той чрезвычайно важной роли, какую играет баланс в хозяйственной деятельности

организации.

Результаты хозяйственной деятельности, а также конкретизация отдельных показателей баланса содержатся в отчетности. Бухгалтерская отчетность является средством управления организацией и одновременно методом обобщения и представления экономической информации о субъекте хозяйствования заинтересованным лицам. В основе отчетности лежит единая система информации о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта за определенный период. Отчетность является составной и определяющей частью всего бухгалтерского учета.

В связи с тем, что бухгалтерская отчетность в условиях современной экономики становится главным элементом информационного обеспечения экономического анализа, она должна быть составлена по определенным правилам.

Бухгалтерский баланс и бухгалтерская отчетность как элементы метода бухгалтерского учета являются завершающим этапом цикла бухгалтерской обработки информации, в результате которого обобщается и соизмеряется текущая учетная информация, характеризующая хозяйственную деятельность организации.

2. Бухгалтерский баланс: содержание и структура

Одной из функций бухгалтерского учета является предоставление пользователям информации об имущественном и финансовом состоянии организации. Важнейший источник такой информации – бухгалтерский баланс. Термин «баланс» означает равенство, равновесие каких-либо двух сторон хозяйственной деятельности, показателей, итогов.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщенного отражения в денежном измерении данных о средствах и источниках их образования, находящихся в распоряжении организации на определенную дату.

В основе бухгалтерского баланса лежит балансовое обобщение, которое отличается двойственным характером отражения объектов (объекты учета отражаются в балансе и рассматриваются с двух позиций: по виду средств и по источникам образования этих средств) и синтетическим обобщением информации (позволяет свести частные показатели в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных).

Бухгалтерский баланс составляется периодически, на определенную дату, как правило, на 1-е число следующего за отчетным месяца, квартала, года. Баланс, составленный на 1-е число отчетного периода, называют вступительным или начальным, а на конец отчетного периода – заключительным или конечным. Конечный баланс, в свою очередь, является начальным для следующего отчетного периода.

Схематически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух вертикально расположенных частей. Левая часть

таблицы называется актив (от лат. *activus* - деятельный) и служит для отражения средств по их составу и размещению. Правая часть называется пассив (от лат. *passivus* - бездеятельный) и служит для отражения этих же средств, но по источникам их образования. Пассив отвечает на вопрос «откуда?» появились средства, а актив – «куда?» эти средства вложены.

Благодаря двойственному характеру отражения предмета учета итоги актива и пассива баланса всегда должны быть равны между собой, так как сумма активов не может быть больше, чем сумма источников (пассивов), за счет которых они образованы:

Актив = Пассив.

Равенство итогов активов и пассивов является основной особенностью бухгалтерского баланса и служит обязательным условием правильного его составления.

Основным элементом бухгалтерского баланса является статья. Статьей называется показатель (строка) актива и пассива бухгалтерского баланса, характеризующий экономически однородный вид имущества или источник формирования имущества (обязательства организации). Каждая статья баланса имеет свое название, номер синтетического счета (счетов), отражаемых по этой статье, и номер строки расположения в балансе. Например, статья «Основные средства» (код строки 110), «Денежные средства» (код строки 270), «Уставный капитал» (код строки 510).

Каждая статья актива дает ответ на три вопроса: чем представлены средства? где находятся средства? в каком размере имеются эти средства?

Каждая статья пассива отвечает на три вопроса: за счет какого источника средства созданы? для какой цели источник предназначен? в каком размере?

Балансовые статьи объединяются в группы исходя из экономического содержания статей. Например, группа статей «Запасы и затраты», «Дебиторская задолженность», «Кредиторская задолженность».

Группы статей объединяются в разделы бухгалтерского баланса. Разделы бухгалтерского баланса - это укрупненные классификационные группы средств или их источников по определенным признакам (в активе - продолжительность их использования; в пассиве - принадлежность средств, право собственности на них). Например, разделы «Долгосрочные активы» и «Собственный капитал».

Действующая в Республике Беларусь форма бухгалтерского баланса состоит из 5 разделов

Для отражения состояния объектов учета в бухгалтерском балансе предусмотрены две графы для цифровых показателей на начало года и на конец отчетного периода. При составлении бухгалтерского баланса используется только часть содержащейся на бухгалтерских счетах информации в виде сальдо.

Таблица 3.1.

Структура бухгалтерского баланса в Республике Беларусь

Актив	Отчетный период		Пассив	Отчетный период	
	на начало года	на конец года		на начало года	на конец года
I. Долгосрочные активы			III. Собственный капитал		
II. Краткосрочные активы			IV. Долгосрочные обязательства		
			V. Краткосрочные обязательства		
БАЛАНС			БАЛАНС		

Итоговая сумма остатков средств организации в активе и пассиве по строке «Баланс» носит название валюты баланса. Она отражает бухгалтерское соответствие размеров экономических ресурсов организации объему финансовых ресурсов, предоставленных собственниками и кредиторами.

Содержание, структура и порядок заполнения баланса регулируются законодательно. Поэтому при составлении баланса должны учитываться требования нормативных документов по раскрытию в нем информации об активах, источниках собственных средств, обязательствах, доходах и расходах организации.

В бухгалтерских балансах обязательно указываются название организации и дата, к которой относятся показатели. Баланс представляет собой отчет о том, что организация имеет и что должна на конкретную дату.

В зависимости от объема отражаемой информации балансы могут быть единичными и сводными. В единичном балансе отражаются показатели только одной организации. В сводных балансах показатели статей актива и пассива представлены в разрезе соответствующих статей единичных балансов с суммированием их в итоговой графе.

Консолидированные балансы являются разновидностью сводных балансов и объединяют балансы отдельных самостоятельных организаций, финансово-экономически взаимосвязанных между собой.

По способу очистки балансы могут быть балансы-брутто и балансы-нетто.

Балансы-брутто включают статьи, которые регулируют показатели других статей баланса. Так, в балансах отечественных организаций уже отсутствуют такие регулирующие статьи, как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка». Исключив из баланса-брутто регулирующие статьи мы получили баланс-нетто.

Все активы могут быть преобразованы в денежную наличность при необходимости, но не в этом их назначение. Долгосрочные активы

предназначены для длительного использования, поэтому они наименее ликвидны. Под ликвидностью понимается способность преобразования активов в денежные средства. Краткосрочные активы более ликвидны, чем долгосрочные.

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

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

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

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

3. Типы влияния хозяйственных операций на бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс составляется на определенную дату и отражает моментное состояние имущества и источников его формирования в организации. Однако в течение отчетного периода происходят хозяйственные операции, которые, фиксируясь на счетах, изменяют статьи как актива, так и пассива баланса. Изменяться может состав, структура и размещение объектов учета. Валюта бухгалтерского баланса при этом также может изменяться, однако равенство актива и пассива сохраняется.

По признаку влияния на величину актива и пассива баланса хозяйственные операции делятся на четыре типа:

активный (A_{\pm});

пассивный (P_{\pm});

активно-пассивный в сторону увеличения ($A+P+$);

активно-пассивный в сторону уменьшения ($A-P-$).

Характеристика типов влияния хозяйственных операций на бухгалтерский баланс приведена в таблице 3.2.

Таблица 3.2.

Характеристика типов влияния хозяйственных операций на баланс

Тип	Вид изменений	Пример хозяйственной операции и ее экономическое содержание	Влияние на итог баланса
А±	Изменяются две статьи актива баланса	Получены денежные средства в кассу с расчетного счета на сумму 10 000,00 руб. В результате данной операции остаток денег по счету «Касса» увеличился на 10 000,00 руб. и на эту же сумму уменьшился остаток по счету «Расчетные счета». Оба счета входят в состав статьи актива «Денежные средства». То есть произошло увеличение денег в кассе и уменьшение денег на расчетном счете	Итог не изменился $\sum A + O_1 - O_1 = \sum P$
П±	Изменяются две статьи пассива баланса	За счет кредита банка погашена задолженность поставщику в сумме 12 000,00 руб. В результате данной операции на сумму 12 000,00 руб. уменьшился остаток по пассивной статье «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и увеличился остаток по пассивной статье «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». То есть произошло уменьшение кредиторской задолженности перед поставщиком и увеличение кредиторской задолженности перед банком	Итог не изменился $\sum A = \sum P + O_2 - O_2$
А+П+	Изменения в активе и пассиве баланса в сторону увеличения валюты баланса	Получены на склад материалы от поставщика на 2 000,00 руб. За товары еще не заплатили. В результате данной операции на сумму 2 000,00 руб. увеличился остаток по статье актива «Материалы» и увеличился остаток по статье пассива «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». То есть произошло увеличение товаров на складе и увеличение кредиторской задолженности перед поставщиком	Итог увеличился (+) $\sum A + O_3 = \sum P + O_3$
А-П-	Изменения в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения валюты баланса	С расчетного счета перечислены деньги в погашение задолженности поставщику за товары на сумму 2 000,00 руб. В результате данной операции на сумму 2 000,00 руб. уменьшился остаток по статье актива «Денежные средства» (счет «Расчетные счета») и одновременно уменьшилась сумма по статье пассива «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». То есть произошло уменьшение денег на расчетном счете и уменьшение кредиторской задолженности перед поставщиком	Итог уменьшился (-) $\sum A - O_4 = \sum P - O_4$

Примечание. А - актив баланса; П - пассив баланса; O_1, O_2, O_3, O_4 -

хозяйственная операция и ее тип.

Каждая хозяйственная операция обязательно вызовет изменения в бухгалтерском балансе, которое можно отнести к одному из четырех типов, причем затрагивается как минимум две статьи (объекта учета) при обязательном соблюдении равенства между активом и пассивом баланса.

Бухгалтерский баланс является одним из основных источников информации, на базе которого оценивается финансовое положение организации. Его следует рассматривать с двух точек зрения:

экономическо-правовой - в бухгалтерском балансе отражается совокупность имущества (ресурсов), которое организация имеет и которое может быть исчислено в денежном выражении, т.е. характеризует финансовое состояние собственника;

учетной - в балансе отражаются не только количественные изменения объектов учета на определенный момент времени, но и финансовые результаты хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерский баланс является источником информации для оценки деятельности организации, анализа ее финансового состояния, разработки тактики, стратегии и перспектив развития. Значение баланса проявляется в следующем.

1. Раскрывает структуру средств и их источников, удельный вес каждой группы средств и их взаимосвязь. По данным баланса рассчитываются важнейшие показатели, характеризующие деятельность организации и ее финансовое состояние. Например, обеспеченность собственными средствами, правильность их использования, оптимальность размеров материальных запасов, соблюдение финансовой дисциплины и т.п.

2. Служит основой для выявления изменений в финансовом состоянии, выяснения причин отклонений, определения мероприятий, необходимых для их устранения. Например, по данным баланса может быть выявлена необходимость привлечения новых средств, пополнения материальных запасов, реализации скопившейся продукции и т.п.

3. Является средством контроля и изучения деятельности и финансового положения организации. Благодаря использованию аналитических методов баланс становится важным документом, раскрывающим внутренние взаимосвязи между элементами хозяйственной деятельности организации.

4. Благодаря сжатой и компактной форме является удобным и наглядным документом, который дает целостное представление об изменениях, произошедших в нем за тот или иной период, путем сравнения показателей текущего бухгалтерского баланса с балансами предыдущих периодов, а также показателей на начало и конец года.

Бухгалтерский баланс является одним из важнейших средств руководства и контроля за хозяйственной деятельностью организации, анализа ее финансового состояния.

ЗАНЯТИЕ № 10

Система счетов бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение

- 1. Система счетов бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение**
- 2. Характеристика активных, пассивных, активно-пассивных счетов и их структура**
- 3. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах**

1. Система счетов бухгалтерского учета, их назначение и внутреннее строение

Процесс управления только тогда достигает цели, когда в текущем учете контроль за наличием и движением имущества, образованием и погашением обязательств осуществляется по отдельным их наименованиям, видам, группам, по местам нахождения или возникновения. Это реализуется на следующей стадии учетного процесса – стадии регистрации.

Регистрация – это третья стадия учетного процесса, в результате которой происходит запись данных о наличии имущества и обязательств, их принадлежности, а также о всех изменениях в их составе.

Необходимость регистрации вызвана тем, что сведения, имеющиеся в документах, дают только разрозненную характеристику объектов учета. Они не позволяют получать показатели, необходимые для анализа, планирования и регулирования деятельности организации.

Отдельные объекты бухгалтерского учета различны по своему составу и функциональной роли в процессе расширенного общественного воспроизводства. Поэтому все объекты учета после их фиксации в документах и оценки должны быть обобщены по экономически однородным показателям и объединены в группы. Решается эта задача при помощи системы счетов бухгалтерского учета. Выполняя контрольную функцию бухгалтерского учета, текущий учет хозяйственных операций на счетах осуществляется непрерывно и в систематизированном порядке.

На счетах записывают не только сумму каких-либо имеющихся средств или их источников, но и каждое последующее их увеличение или уменьшение. Эти изменения происходят под влиянием хозяйственных операций, которые на счетах отражаются методом двойной записи.

Логика любой хозяйственной операции заключается в двойственном изменении, которое она вызывает в составе средств или их источников. Например, в операции поступления денежных средств из банка в организацию одновременно следует отразить в учете увеличение их в кассе и на расчетном счете. Этим подтверждается акт свершения хозяйственной операции и раскрывается ее экономическая сущность.

Счета и двойная запись позволяют зарегистрировать, сгруппировать и

обобщить учетную информацию об объектах бухгалтерского учета, которые затрагиваются хозяйственными операциями. Причем среди рассмотренных ранее приемов и способов учета счета и двойная запись имеют приоритетное значение. Их применение позволяет готовить информацию для нужд управления с различной степенью детализации с учетом поставленной цели.

Счета и двойная запись являются основными элементами метода бухгалтерского учета, которые используются для регистрации ежедневных изменений в составе имущества организации и источников их образования.

Для руководства деятельностью организации важно иметь как обобщенные, так и частные данные об изменении и динамике имущества за определенный период. Для этого применяется система взаимосвязанных счетов бухгалтерского учета. Они являются средством ведения учета и контроля операций, изменяющих состав средств и их источников, а также хранения информации.

Бухгалтерский счет – это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам средств и их источников на основе носителей информации.

На каждый объект учета открывается отдельный счет. Из первичных учетных документов на нем в денежном измерении накапливаются и систематизируются данные по однородным хозяйственным операциям, которые привели к изменению данного объекта учета. Счет также является основной единицей хранения информации в бухгалтерском учете. На основе бухгалтерских счетов составляется важнейшая форма отчетности – бухгалтерский баланс.

Любой счет отвечает на вопрос «Что учитывается на счете?». Он имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение согласно плану счетов.

Графически счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы «Т» (условно) или лист бумаги, поделенный на две части. Счет в общем случае содержит три элемента: название счета; левую часть – дебет (от лат. – он должен); правую часть – кредит (от лат. – он верит).

Название счета пишется с заглавной буквы.

В каждом счете (в дебете или кредите – в зависимости от вида объекта учета) показывается наличие объекта учета на начало отчетного периода, что называется начальным остатком (начальным сальдо).

Каждая сторона счета предназначена для раздельного отражения – увеличения или уменьшения – учитываемого на счете объекта. Итог записей всех операций по дебету или кредиту счета за определенный период без начального сальдо называется оборотом, который обозначает изменение объекта учета за период в сторону увеличения или уменьшения.

По окончании периода в счете подсчитывается конечный остаток (конечное сальдо), который показывает наличие данного вида средств или источников на конец отчетного периода.

Открыть счет – это значит дать ему название, проставить номер

(согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Открываются счета по отдельным видам активов и пассивов организаций: денежным средствам в кассе, денежным средствам, находящимся в банке, основным средствам, товарам, материалам, уставному фонду (капиталу), прибыли, дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.

Произвести запись в левой части счета – это значит дебетовать счет, а в правой – кредитовать его. Записи хозяйственных операций на счетах производится в хронологическом порядке, т.е. по мере их совершения.

2. Характеристика активных, пассивных, активно-пассивных счетов и их структура

Так как счета непосредственно связаны с имуществом и источниками его формирования (активами и пассивами), то они делятся на две группы: активные и пассивные.

Активные счета – это счета бухгалтерского учета, на которых учитывается наличие, состав и движение имущества (активов) организации по каждому их виду.

Начальный и конечный остаток по активному счету всегда дебетовый. В течение отчетного периода по дебету записываются операции, связанные с увеличением (+) средств (имущества), а по кредиту – с их уменьшением (-). Примерами активных счетов являются: счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары», 50 «Касса» и др. Чтобы подсчитать конечное сальдо на активном счете, следует к начальному сальдо по дебету прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту. Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым или равным нулю. Из этого следует, что сумма оборота по кредиту счета не может быть больше суммы начального остатка и суммы оборота по дебету счета.

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

Схематически порядок записей на активных счетах можно представить следующим образом:

Схема активного счета

Счет _____
(название)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца	
Запись операций, связанных с увеличением имущества (активов) (+)	Запись операций, связанных с уменьшением имущества (активов) (-)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
Остаток (сальдо) на конец месяца	

Пассивные счета – это счета бухгалтерского учета, на которых учитывается наличие, состав, движение источников формирования средств.

Начальный и конечный остаток по пассивному счету всегда кредитовый. В течение отчетного периода по кредиту записываются операции, связанные с увеличением (+) источников, а по дебету – с их уменьшением (-). Примерами пассивных счетов являются: счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 80 «Уставный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль» и др. Для определения конечного сальдо (остатка) необходимо к начальному остатку кредитовому прибавить оборот по кредиту, вычесть оборот по дебету и полученный результат отразить на кредитовой стороне счета. Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю. Следовательно, сумма начального остатка (сальдо) и оборота по кредиту счета должны быть больше суммы дебетового оборота или равной ей.

Схематически порядок записей на пассивных счетах можно представить следующим образом:

Схема пассивного счета

Счет _____
(название)

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

Активные и пассивные счета составляют основу системы счетов бухгалтерского учета. Однако в бухгалтерском учете применяются счета, имеющие смешанный характер, их называют активно-пассивными.

Активно-пассивные счета – это счета, на которых учитывается дебиторская задолженность (актив) и кредиторская задолженность (пассив) одновременно.

Такие счета сочетают в себе признаки как активных, так и пассивных счетов. Остатки по таким счетам бывают: либо по дебету – показывают сумму дебиторской задолженности, либо по кредиту – отражают сумму кредиторской задолженности, либо одновременно дебетовыми и кредитовыми, когда за одним и тем же контрагентом числится как дебиторская, так и кредиторская задолженность.

В дебет активно-пассивного счета записываются операции, связанные с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской, а в кредит – операции, связанные с увеличением кредиторской и уменьшением дебиторской задолженности.

Примером активно-пассивного счета является счет 76 «Расчеты с

разными дебиторами и кредиторами».

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

Схема активно-пассивного счета

Счет _____
(название)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на начало месяца кредиторской задолженности
Запись операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской задолженности	Запись операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности или уменьшением дебиторской задолженности
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
Остаток (сальдо) на конец месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на конец месяца кредиторской задолженности

Порядок ведения учетных записей по счетам в отчетном периоде следующий.

1. В начале года (отчетного периода) по каждому объекту учета следует открыть счет, т.е. дать ему название, определить его номер и записать начальный остаток, если таковой имеется. Остатки средств, отраженные в активе баланса на начало отчетного периода, являются начальными остатками и записываются на дебетовой стороне активных счетов, а суммы, числящиеся в пассиве баланса, - на кредитовой стороне пассивных счетов.

2. В течение отчетного периода записи операций на счетах производятся в хронологическом порядке на основании документов, в которых они зафиксированы, на соответствующих сторонах счета – дебете или кредите (исходя из экономического содержания операций). После записи всех операций за отчетный период подсчитываются обороты по дебету и кредиту.

3. В конце отчетного периода выводятся остатки на конец, которые являются основанием для составления бухгалтерского баланса. Конечные остатки по дебету счетов отражаются в активе баланса на конец отчетного периода, а по кредиту – в пассивной части баланса. Счет, не имеющий остатка, называется закрытым счетом.

Для текущего учета хозяйственных операций и их взаимосвязи используются счета, открываемые ежемесячно на каждый объект учета.

3. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах

Принцип двойного отражения хозяйственных операций означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный

характер, и происходят в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость применения двойной записи, сущность которой состоит в том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту.

Хозяйственные операции всегда вызывают взаимосвязанные, одновременные и равновеликие изменения в отдельных объектах бухгалтерского учета, которые обуславливаются самой их сущностью. Поэтому при использовании счетов бухгалтерского учета для отражения хозяйственной деятельности организаций всегда поддерживается баланс. Обеспечение постоянного балансового обобщения показателей об объектах бухгалтерского учета обосновывает необходимость применения двойной записи (диграфическая запись).

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

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

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

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

Запись операций на корреспондирующих счетах называется бухгалтерской проводкой. Бухгалтерские проводки (записи) бывают простые и сложные. При простой бухгалтерской проводке затрагиваются только два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором – по кредиту.

В сложной бухгалтерской проводке (записи) дебет одного счета может быть связан с кредитом нескольких счетов или кредит одного счета – с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна.

В учетной практике организаций сложные бухгалтерские записи находят широкое применение.

Правильное определение корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций является необходимым условием правильного учета хозяйственной деятельности. Поэтому установление корреспонденции счетов

по отдельным операциям производится в следующем порядке:

исходя из содержания хозяйственной операции определяются объекты учета, которые она затрагивает;

определяется вид счета по отношению к балансу (активный или пассивный);

устанавливается характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;

исходя из схем записей на активных и пассивных счетах устанавливается корреспонденция счетов.

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

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

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

Пример:

Регистрационный журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Тип балансовых изменений
1.	С расчетного счета в кассу поступили денежные средства для выплаты заработной платы	50	51	1
2.	С расчетного счета перечислены денежные средства для погашения краткосрочного кредита	66	51	4
3.	Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков	10	60	3
4.	Из кассы выдана заработная плата рабочим	70	50	4
5.	Возвращен остаток неиспользованной подотчетной суммы в кассу	50	71	1
6.	Начислена задолженность покупателям за реализованную продукцию	62	90	3
7.	Реализована готовая продукция покупателям	90	43	1
8.	Погашена задолженность перед поставщиками с расчетного счета	60	51	4
9.	Оприходована готовая продукция от основного производства	43	20	1
10.	На расчетный счет зачислена выручка от покупателей	51	62	1

ЗАНЯТИЕ № 11

Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

- 1. Счета синтетического и аналитического учета, субсчета, их взаимосвязь**
- 2. Оборотные ведомости по счетам синтетического учета, их структура, порядок составления и контрольное значение**
- 3. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета, их структура, порядок составления и контрольное значение**

1. Счета синтетического и аналитического учета, субсчета, их взаимосвязь

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

В практике учетной работы хронологические записи производятся в Журнале (книге) регистрации хозяйственных операций, где указываются номера, даты, содержание хозяйственных операций, корреспондирующие счета и суммы. Такие регистры (журналы, книги) применяются организациями при небольшом объеме хозяйственных операций. Журнал позволяет осуществлять контроль за полнотой отражения хозяйственных операций и сохранностью документов.

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

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

показателях.

Активные и пассивные счета по способу группировки и обобщения учетных данных (по объему сведений) делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета (от лат. синтез – объединять) – это счета, на которых ведется учет наличия и движения средств и их источников, а также совершаемых процессов в обобщенном виде без дополнительной детализации и только в денежном измерителе. Их называют балансовыми счетами, а регистрация операций на таких счетах называется синтетическим учетом. Например: счета 41 «Товары», 80 «Уставный капитал», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

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

Субсчет (подсчет) – является частью синтетического счета. Занимает промежуточное место между синтетическим счетом и открытыми к нему аналитическими счетами, укрупняя позиции аналитического счета. Они являются счетами второго порядка. Например: счета 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» и т.п.

Аналитические счета (от лат. анализ – разделение) – служат для подробной характеристики объектов бухгалтерского учета и используются для детализации синтетического счета или субсчета. Используются для оперативного руководства организацией, когда есть необходимость конкретизировать сведения об учитываемых объектах. Могут вестись в денежных и натуральных измерителях в зависимости от цели управления. Процесс отражения информации на аналитических счетах называется На пример, к счету 41 «Товары», субсчету 1 «Товары на складах», может быть открыт аналитический счет «Склад № 1». К нему в свою очередь открывается аналитический счет «Продовольственные товары», а к нему аналитический счет «Сахар-песок» и т.п.

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

Структура субсчетов и аналитических счетов аналогична структуре синтетического счета. Взаимосвязь между ними отражена на рис. 4.1.

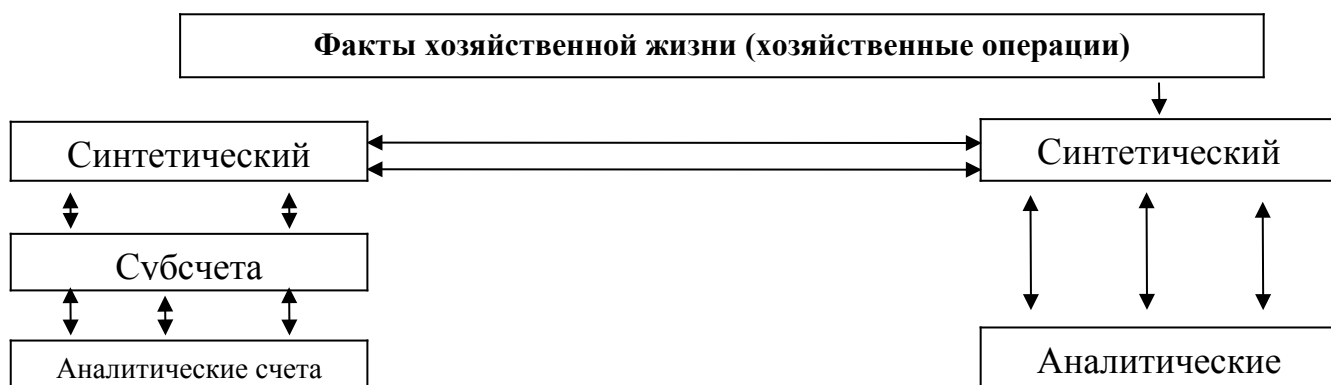


Рис. 4.1. Взаимосвязь счетов с различным уровнем детализации

Название, коды и количество синтетических счетов установлены Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (утвержден Министерством финансов Республики Беларусь). Количество и наименование субсчетов и счетов аналитического учета организация устанавливает самостоятельно. Число последних, как правило, значительно. В связи с этим необходимо периодически обобщать данные аналитического учета для проверки правильности учетных записей, составленного баланса.

2. Оборотные ведомости по счетам синтетического учета, их структура, порядок составления и контрольное значение

Одним из способов проверки и обобщения учетных данных служат оборотные ведомости, представляющие собой свод остатков и оборотов за какой-либо отчетный период, обычно месяц. В них указывается наименование счетов, остатки по ним на начало и конец отчетного периода, а также обороты за месяц. Различают два вида оборотных ведомостей: оборотная ведомость по синтетическим счетам (по счетам главной книги) и оборотные ведомости по аналитическим счетам.

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

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

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

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

3. Оборотные ведомости по счетам аналитического учета, их структура, порядок составления и контрольное значение

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

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

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

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

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

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

используется в качестве вспомогательной рабочей таблицы, так как в ней обобщаются обороты по корреспондирующим счетам и раскрывается их содержание.

ЗАНЯТИЕ № 17

Классификация счетов бухгалтерского учета

- 1. Принципы классификации счетов бухгалтерского учета**
- 2. Классификация счетов по экономическому содержанию**
- 3. Классификация счетов по назначению и структуре**
- 4. План счетов бухгалтерского учета, его значение и принципы построения**

1. Принципы классификации счетов бухгалтерского учета

Разнообразие и многочисленность фактов хозяйственной жизни и объектов бухгалтерского учета вызывают необходимость применения большого количества различных бухгалтерских счетов. Важным условием для правильного практического применения, понимания содержания и особенностей счетов бухгалтерского учета является их группировка (классификация). Так как счета бухгалтерского учета являются одновременно носителями информации и способом ее получения, то классификация должна строиться по различным признакам.

Выделяют два наиболее существенных признака классификации:

экономическое содержание счета;

назначение и структуру счета.

Экономическое содержание счета определяется однородностью хозяйственных операций, учитываемых на данном счете и группе счетов. Данная группировка счетов отвечает на вопрос «Что учитывается на счете?». Она показывает принадлежность счетов по экономической однородности к хозяйственным средствам, источникам их формирования и хозяйственным процессам.

Назначение и структура счета предусматривает их подразделение в зависимости от выполняемой функции в учетном процессе и отражения на них тех или иных результатов. Она показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели. Данная группировка счетов отвечает на вопрос «Что означают обороты и остатки по счетам?».

Классификация средств и источников их образования определяет классификацию счетов, так как они основываются на одинаковых принципах. Поэтому классификация имущества и источников его формирования определяет классификацию счетов. Отнесение счетов к той или иной классификационной группе зависит от содержания отражаемых на них операций.

2. Классификация счетов по экономическому содержанию

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

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

- счета для учета имущества (активов);

- счета источников формирования имущества (капитала, резервов и обязательств);

- счета хозяйственных процессов.

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

Счета для учета имущества (активов), формирующие данные об отдельных его группах, в свою очередь, делятся на следующие подгруппы:

- нематериальных активов;

- основных средств;

- готовой продукции, товаров, производственных запасов;

- денежных средств, краткосрочных финансовых вложений;

- средств в расчетах (дебиторской задолженности);

- отвлеченных средств.

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов (программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, лицензии, товарные знаки, права пользования природными ресурсами и т.д.) организации.

Нематериальные активы представляют собой совокупность приобретенных средств и (или) созданных идентифицируемых ценностей, не имеющих материально-вещественной (физической формы), срок полезного использования которых более одного года, используемых для производства товаров и оказания услуг. В балансе их показывают по остаточной стоимости.

Информация о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление, отражается на счете 01 «Основные средства» и счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». Счета являются активными, по дебету отражается начальный остаток, а также поступление основных средств, а по кредиту – их выбытие. Конечный дебетовый остаток по остаточной стоимости основных средств

отражается в активе баланса.

Учет готовой продукции осуществляется на счете 43 «Готовая продукция». По дебету данного счета отражается произведенная в организации продукция по фактической себестоимости, а по кредиту – ее выбытие (реализация, переработка и т.д.). Конечный остаток (сальдо) по счету 43 «Готовая продукция» дебетовый и отражается в активе баланса. Наличие и движение товаров (в том числе при транзите), а также наличие и движение отгруженной продукции, товаров, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана, в бухгалтерском учете отражаются на счетах 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные». Конечный остаток (сальдо) дебетовый и показывается в активе баланса.

Производственные запасы (семена, посадочный материал, корма, удобрения, запасные части, топливо, средства защиты растений, животных, молодняк на выращивании и откорме и т.д.) учитываются на счетах 10 «Материалы» и 11 «Животные на выращивании и откорме» в оценке по фактической себестоимости их производства, заготовления, выращивания и откорма животных. Счета активные. По дебету отражается наличие и поступление производственных запасов, а по кредиту их выбытие.

Информация о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, а также краткосрочных финансовых вложений отражается на следующих счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Все перечисленные счета активные, поэтому по дебету отражается наличие и зачисление денежных средств, а по кредиту – их списание. Конечное сальдо отражается в активе баланса.

Для учета расчетов (дебиторской задолженности) с покупателями, заказчиками, подотчетными лицами и т.д. используются счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (дебиторская задолженность). По дебету данных счетов отражается наличие и увеличение дебиторской задолженности, а по кредиту – ее погашение. Сальдо отражается в активе баланса.

Учет отвлеченных средств организации отражается на счетах 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 63 «Резервы по сомнительным долгам». На счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражается информация о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, запасов, основных средств и другого имущества, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий. Резерв по сомнительным долгам создается за счет доходов по текущей деятельности для списания дебиторской задолженности, признанной безнадежной к получению. На данных счетах отражаются средства, отвлекаемые из хозяйственного оборота организации.

Счета для получения показателей источников формирования активов

(имущества) подразделяются на счета, учитывающие собственные источники (счета капитала и резервов), а также другие собственные и приравненные к ним источники и счета по учету обязательств привлеченных (заемных) источников.

К счетам, на которых фиксируется движение собственного капитала, относятся счета: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части прибыли); 98 «Доходы будущих периодов», 99 «Прибыли и убытки» (в части прибыли).

По отношению к балансу эти счета являются пассивными. По кредиту этих счетов отражается наличие собственных источников и их увеличение, а по дебету – использование источников.

На счетах учета привлеченного капитала отражается вся кредиторская задолженность другим организациям и лицам. Они делятся на две группы: счета для учета обязательств по расчетам и счета для учета обязательств по распределению. На счетах для учета обязательств по расчетам отражаются долги перед банками и другими организациями по полученным от них кредитам и займам (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»), а также долги перед поставщиками товарно-материальных ценностей (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Эти счета по отношению к балансу являются пассивными. По кредиту счета отражается наличие и увеличение кредиторской задолженности, а по дебету ее погашение.

На счетах учета обязательств по распределению отражаются долги перед работниками организации и государством, возникающие в ходе производственно-хозяйственной деятельности: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Эти счета по отношению к балансу являются пассивными. По кредиту счета отражается наличие и увеличение кредиторской задолженности, а по дебету ее погашение.

Счета хозяйственных процессов и их финансовых результатов предназначены для информации о процессах: заготовления, производства, реализации, а также выявления финансовых результатов.

На счетах учета процесса заготовления учитываются затраты на приобретение производственных запасов, товаров и др. Заготовление материальных ценностей учитывается на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов». По дебету вышеназванных счетов отражается наличие материальных ценностей, поступление по покупной стоимости, а по кредиту их списание. Учет затрат (вложений) в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных

долгосрочных активов, в том числе по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота, ведется по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а с кредита счета списываются затраты по объектам, приобретенным за плату или построенным в дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 03 «Доходные вложения в материальные активы». Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов, по формированию основного стада.

Счета для учета процесса производства отражают затраты, связанные с производством продукции, выполненными работами и оказанными услугами. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) отражается на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» и др. Затраты на данных счетах отражаются по статьям и элементам. Счета для учета процесса производства активные. По дебету счетов отражаются затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг). С кредита счетов списываются затраты, распределенные по объектам учета и включенные в себестоимость готовой продукции

Счета для учета процесса реализации предназначены для отражения операций, связанных с реализацией готовой продукции: 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 44 «Расходы на реализацию». По дебету счета 44 «Расходы на реализацию» учитывают расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, а по кредиту – списание расходов. По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки, управленческие расходы, расходы на реализацию, а по кредиту – выручка от реализации. На счетах реализации виден финансовый результат (прибыль, убыток) хозяйственной деятельности. Для установления финансового результата по прочим хозяйственным операциям предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет результатов хозяйственных процессов показывает финансовые результаты (прибыли, убытки) от реализации продукции (работ, услуг) и результаты процесса (заготовления, производства): 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

3. Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов по назначению и структуре позволяет определить, какая информация по учитываемым объектам формируется на тех или иных счетах и по какому типу построены эти счета, т.е. являются они

активными или пассивными. Согласно данной классификации все счета бухгалтерского учета делятся на следующие группы:

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

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

- инвентарные счета;
- неинвентарные счета;
- денежные счета;
- счета собственного капитала и резервов;
- счета расчетов.

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

Инвентарные счета предназначены для учета материальных ценностей (материальные счета). К ним относятся основные счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные», 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

Все инвентарные счета по своей структуре являются активными, поэтому по дебету счета отражается их наличие и поступление, а по кредиту их выбытие. Остатки отражаются в активе баланса. Фактическое наличие остатков (сальдо) выявляется при проведении инвентаризации, поэтому счета называются инвентарными.

К неинвентарным счетам относится счет 04 «Нематериальные активы», на котором учитываются приобретенные лицензии, торговые марки, товарные знаки, программные продукты и т.д. Он является активным. По дебету счета отражается наличие и поступление нематериальных активов, а по кредиту их выбытие.

Денежные счета предназначены для учета денежных средств, находящихся в кассе и на счетах в банке. К ним относятся счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в

банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Эти счета активные. По дебету отражается наличие и зачисление денежных средств, а по кредиту их списание. Учет на них ведется только в денежном выражении и они не имеют аналитических счетов.

Счета для учета собственного капитала включают счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 86 «Целевое финансирование». Эти счета являются пассивными. Начальное сальдо кредитовое показывает наличие источников, а также увеличение источников, по дебету отражается их использование. Остатки по этим счетам отражаются в пассиве баланса.

Расчетные счета служат для учета расчетных взаимоотношений. На активных счетах расчетов отражаются образование и движение дебиторской задолженности. Примерами активного счета расчетов являются счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Вместе с тем, в отдельных случаях эти счета расчетов могут выступить в качестве пассивных или активно-пассивных. Это зависит от того, какие виды задолженности (дебиторская или кредиторская) должны быть отражены в результате хозяйственных операций с указанными юридическими и физическими лицами. Например, кредиторская задолженность подотчетному лицу по произведенным им расходам на служебную командировку без выдачи аванса. В качестве примера можно привести и кредиторскую задолженность по авансам, полученным от покупателей за будущую поставку продукции (товаров), выполнение работ.

Пассивные счета для учета расчетов используются для учета образования и движения кредиторской задолженности. К пассивным счетам для учета расчетов относятся счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др. Однако, отдельные хозяйственные операции с указанными на счетах юридическими и физическими лицами могут привести к появлению дебиторской задолженности. В этом случае перечисленные счета будут выполнять роль активных счетов. Например, дебетовый остаток (сальдо) по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» говорит о выплаченных наперед суммах работникам до выполнения ими работ и возникновения их задолженности перед организацией. Излишне перечисленные суммы в бюджет или целевые фонды приводят к дебетовым остаткам (сальдо) на соответствующих счетах и свидетельствуют о дебиторской задолженности с их стороны организациям (предприятиям). Дебиторская задолженность, отраженная в качестве выданных поставщикам авансов под будущие поставки материальных ценностей, находит отражение в дебете счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Это свидетельствует о том, что данный счет также может быть и активным счетом.

Отдельные счета расчетов изначально предназначены для одновременного отражения дебиторской и кредиторской задолженности, что

является их основным назначением. По структуре такие счета являются активно-пассивными и могут иметь развернутое сальдо (дебетовый и кредитовый остаток). К таким счетам относятся 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Необходимость применения таких счетов обусловлена изменением характера отношений во взаиморасчетах между организациями, что приводит к появлению то дебиторской, то кредиторской задолженности между ними или одновременно к той и другой.

Основные счета не в полной мере дают характеристику имущественного состояния организаций. В хозяйственной деятельности появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки имущества и его источников. Такая информация может быть получена на регулирующих счетах, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Самостоятельное значение данные счета имеют для анализа изменяющейся оценки средств или части какого-либо источника средств. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные.

Дополнительные счета увеличивают оценку имущества путем суммирования показателей основного и дополнительного счета. Примером такого счета является активный счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который регулирует (уточняет) счет 10 «Материалы» путем прибавления суммы транспортно-заготовительных расходов к учетной стоимости приобретенных материалов, в результате определяется фактическая себестоимость их заготовления. В качестве дополнительного счета можно привести еще и счет 44 «Расходы на реализацию», т.к. расходы на реализацию увеличивают себестоимость реализованной продукции.

Контрарными счетами являются такие счета, которые позволяют определить действительную стоимость (сумму) объекта учета путем вычитания из суммы основного счета регулирующей суммы. Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные.

Контрактивные счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. Примером такого счета является счет 02 «Амортизация основных средств», который является контрактивным регулирующим счетом по отношению к счету 01 «Основные средства» и характеризует уменьшение первоначальной стоимости основных средств по мере их эксплуатации. На данном счете отражается сумма амортизации основных средств, а первоначальная стоимость основных средств учитывается на счете 01 «Основные средства». Вычитая сумму начисленной амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая включается в итог баланса.

К контрактивным регулирующим счетам относятся также счета 05 «Амортизация нематериальных активов», 42 «Торговая наценка».

Контрпассивные счета уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Примером такого счета является счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», который регулирует счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Вычитая из оборота по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную поставщикам при приобретении материальных ценностей, определяют фактический размер подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

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

Операционные счета делятся на следующие подгруппы:

- распределительные;
- калькуляционные;
- сопоставляющие.

Распределительные счета используются для учета затрат предприятия, подлежащих распределению. Распределительные счета делятся на собирательно-распределительные и отчетно-распределительные.

Отчетно-распределительные счета предназначены для размежевания (разграничения) расходов и доходов между смежными отчетными периодами. Необходимость применения таких счетов объясняется тем, что организация может иметь в данный момент расходы, которые относятся к ее деятельности в будущем, и, наоборот, расходы, относящиеся к данному периоду, но еще не выплаченные. Эти счета могут быть активными и пассивными. Примером отчетно-распределительных счетов служит активный счет 97 «Расходы будущих периодов», на дебете которого собираются затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам и включаемые в себестоимость продукции (услуг, реализованных товаров и т.д.) в течение ряда месяцев. Например, уплаченная вперед сумма подписки на газеты и журналы, расходы на аренду помещений, по освоению производства новых видов продукции, затраты на ремонт, производимый неравномерно в течение года. По кредиту данного счета произведенные вперед расходы постепенно списываются при наступлении соответствующих периодов в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др. Сальдо на этом счете может быть только дебетовым, означающим нераспределенную сумму произведенных затрат, и отражается в активе баланса в составе незавершенного производства.

Примером пассивного счета является счет 96 «Резервы предстоящих платежей», по кредиту которого отражается сумма начисленного резерва для осуществления расходов, относящихся к данному периоду, но которые будут

произведены в последующих периодах. Формирование такого резерва производится по кредиту данного счета равномерными долями в корреспонденции со счетами по учету затрат основного производства и другим. Примерами таких резервов являются суммы предстоящей оплаты отпусков работников, предстоящих затрат по ремонту основных средств и др. Фактически произведенные расходы и платежи отражаются по дебету этого счета в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 20 «Основное производство» и др. Этим самым происходит уменьшение зарезервированной суммы. Сальдо по этому счету может быть только кредитовым, отражающим включенные в состав затрат расходы (или за счет других источников), которые организация произведет в следующих отчетных периодах.

Калькуляционные счета служат для учета затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и услуг.

По записям на калькуляционных счетах сопоставляют фактические затраты на производство продукции с ее плановой себестоимостью. На дебет калькуляционных счетов относят все затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Из этих затрат складывается себестоимость продукции, работ и услуг. По кредиту данных счетов отражают плановую себестоимость полученной предприятием продукции, выполненных работ и оказанных услуг. В конце отчетного периода по кредиту калькуляционных счетов уменьшают (при экономии) или дополнительно относят (при перерасходе) разницы между плановой и фактической себестоимостью продукции, работ и услуг. Остатки по калькуляционным счетам показывают затраты на незавершенное производство. К калькуляционным счетам относят счета 23 «Вспомогательные производства», 20 «Основное производство» и др.

Сопоставляющие счета используются для выявления результатов хозяйственных процессов путем сопоставления сумм оборотов дебета и кредита, отраженных в разных оценках. Поэтому данные счета и имеют такое название. Примером сопоставляющего (результативного) счета является счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», по дебету которого отражается реализованная продукция в оценке по фактической себестоимости, а по кредиту – поступившая сумма выручки за реализованную продукцию в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По кредиту данного счета отражается та же реализованная продукция, что и по дебету, только выраженная в продажных ценах. Сравнение сумм, записанных по дебету и кредиту этого счета, показывает результат от реализации, который может быть прибылью или убытком. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли в процессе реализации, а превышение дебетового оборота над кредитовым отражает полученный убыток.

В конце месяца полученный на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» результат списывается на финансово-результативный счет 99 «Прибыли и убытки». Дебетовый остаток (убыток) списывается с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки», а кредитовый остаток (прибыль от реализации) – отражается, наоборот, по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». В результате таких записей счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается и в балансе сальдо не отражается.

Сопоставляющими счетами являются также счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансово-результативные счета используются для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

В организации учет финансовых результатов ведется на счете 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыль (доходы), сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного года.

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

Забалансовые счета – это счета, остатки по которым не включены в баланс, а показываются за его итогом. Они используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или на ее сохранности, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности, к этой группе относятся счета для учета: арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; материалов, принятых в переработку; товаров, принятых на комиссию; оборудования, принятого для монтажа; бланков строгой отчетности; списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов; обеспечение обязательств и других операций.

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

второй – в организации, где оно находится во временном пользовании и которому оно не принадлежит.

Особенностью этих счетов является то, что учет операций на них ведется не двойной, а односторонней записью, т.е. только на дебете или кредите счета. Они не корреспондируют как между собой, так и с другими (балансовыми) счетами. На забалансовых счетах операция отражается только по дебету или кредиту одного счета. Большинство забалансовых счетов активные. При использовании в учетной практике организаций забалансовых счетов на каждый из них открывается (заводится) карточка для ведения записей операций по движению учитываемых объектов.

4. План счетов бухгалтерского учета, его значение и принципы построения

Многообразие ситуаций, возникающих в процессе хозяйственной деятельности, требует применения большого количества счетов бухгалтерского учета.

План счетов – представляет собой систематизированный перечень синтетических бухгалтерских счетов и субсчетов, предназначенный для отражении фактов хозяйственной жизни.

Министерством финансов разрабатывается и утверждается:

Типовой план счетов бухгалтерского учета, который дает возможность систематизировать и группировать информацию о деятельности организаций с соблюдением единых принципов, а также позволяет определить, какой конкретно объект надо учитывать на том или ином счете;

инструкция по применению Типового плана счетов, которая дает краткую характеристику счетов и субсчетов, раскрывая их структуру, назначение и особенности применения.

На основе Типового плана счетов организации разрабатывают свои рабочие планы счетов бухгалтерского учета исходя из специфики их деятельности.

Действующий Типовой план счетов создан на научной основе и построен по принципу группировки счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию учитываемых на них объектов. Типовой план счетов бухгалтерского учета для организаций и инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, введены в действие с 1 января 2012 г. Все счета в нем сгруппированы в 8 разделах:

1. Долгосрочные активы;
2. Производственные запасы;
3. Затраты на производство;
4. Готовая продукция и товары;
5. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения;
6. Расчеты;

7. Собственный капитал;
8. Финансовые результаты.

В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, источников их образования и хозяйственных процессов. Расположены разделы в логической последовательности с учетом степени участия имущества в кругообороте средств. Сначала размещены разделы счетов для учета имущества (разделы 1, 2, 4, 5, часть раздела 6), источников их образования (часть раздела 6, раздел 7) и счета для учета хозяйственных процессов и их результатов (разделы 3, 8).

Основу плана счетов составляют синтетические счета, каждый из которых имеет свое название и двухзначный серийно-порядковый номер (код), начиная с 01 и заканчивая 99. Применение в учете указанных номеров (кодов) является строго обязательным. Это облегчает ведение учетных записей и применение вычислительной техники для обработки учетной информации.

Субсчета используются исходя из целей управления, включая задачи анализа, контроля и отчетности. Организации имеют право самостоятельно корректировать состав субсчетов. Коды субсчетов являются трех- или четырехзначными.

В самостоятельный раздел в плане счетов выделены забалансовые счета, на которых отражается информация о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее пользовании, распоряжении или на ответственном хранении. Коды таких счетов являются трехзначными.

План счетов - важнейший нормативный документ, который лежит в основе всей организации бухгалтерского учета.

ЗАНЯТИЕ № 20

Оценка как элемент метода бухгалтерского учета. Характеристика процесса заготовления, задачи и принципы его учета

- 1. Оценка как элемент метода бухгалтерского учета**
- 2. Характеристика процесса заготовления, задачи и принципы его учета. Определение стоимости приобретенных хозяйственных средств**

1. Оценка как элемент метода бухгалтерского учета

Оценка - способ денежного выражения объектов бухгалтерского учета (имущества, обязательств и хозяйственных операций) посредством сложения произведенных в них затрат для отражения их в учете и бухгалтерской отчетности. Применение оценки обеспечивает реальность и сопоставимость показателей хозяйственной деятельности предприятий.

Для получения обобщающих показателей о различных средствах, их источниках и операциях с ними необходима их правильная оценка.

К оценке должны быть предъявлены два основных требования: оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой.

Реальность оценки - отражение действительной величины отдельных видов средств и источников их образования (соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине). Реальность статей баланса обеспечивается достоверностью данных бухгалтерского учета и принципами оценки хозяйственных средств. Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета.

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

Оценка осуществляется следующим образом:

имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку (куда включаются затраты на приобретение объекта, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортирование, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций);

имущество, полученное безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату оприходования (данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем);

имущество, произведенное в самой организации, — по стоимости его изготовления (фактическим затратам, связанным с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества).

2. Характеристика процесса заготовления, задачи и принципы его учета. Определение стоимости приобретенных хозяйственных средств

В любом процессе создания материальных благ участвуют средства (активы) предприятия. Они постоянно находятся на разных стадиях движения и участвуют в различных процессах: снабжения, производства и реализации.

Первой стадией такого кругооборота средств является заготовление (приобретение) материальных ценностей у предприятий изготовителей или посредников. На данной стадии происходит постоянное возобновление запасов имущества и других ценностей. Этот процесс изменяет не общую стоимость активов, а их структуру: денежная форма заменяется товарной. Основной задачей процесса снабжения-заготовления является обеспечение предприятия необходимыми материальными и нематериальными ресурсами, основными средствами в необходимом объеме и ассортименте. ТМЦ приобретаются у поставщиков, могут изготавливаться на самом предприятии или покупаться в розничной торговле. На данной стадии с поставщиками-изготовителями заключаются договора поставок. Поставщики отгружают продукцию по ТТН.

Снабжение представляет собой совокупность операций, в результате которых субъект хозяйствования обеспечивает себя необходимыми материальными ресурсами.

Этот процесс должен осуществляться непрерывно и равномерно, так как либо излишек, либо недостаток материальных запасов негативно сказывается на конечных результатах хозяйственной деятельности.

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

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

- акцизы;

- таможенные пошлины;

- расходы по транспортировке, разгрузке и доставке (услуги сторонних организаций);

- расходы по командировкам, связанным непосредственно с заготовкой ценностей и доставкой их до места назначения;

расходы по приобретению тары и упаковки, полученных от поставщиков, в тех случаях, когда цены на них установлены особо, сверх оптовой цены материалов, поступивших в этой таре за вычетом стоимости этой тары и упаковки по ценам их возможного использования или реализации. В тех случаях, когда стоимость тары включена в оптовую цену этих материалов, из общей суммы затрат по их приобретению исключается стоимость тары по цене ее возможного использования;

суммы потерь и недостач сырья и материалов в пути в пределах установленных норм естественной убыли.

Для учета процесса снабжения-заготовления используются следующие счета: 10 «Материалы», 41 «Товары», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 01 «Основные средства», 18 «НДС по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 51 «Расчетные счета».

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

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

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

На 01.10.20__г. на складе числилось минеральных удобрений на сумму 13 860,00 руб., сумма транспортно-заготовительных расходов составляет – 200,00 руб.

В течение месяца куплено у РО «Белагросервис» минеральных удобрений на сумму 18 000,00 руб. Начислена наценка по ставке 10%. Начислен НДС по ставке 20% от стоимости приобретенных минеральных удобрений. Оказаны услуги автобазой по доставке минеральных удобрений на сумму 1220,00 руб. Начислен НДС по ставке 20% от стоимости услуг. Начислена заработная плата рабочим, занятым доставкой и разгрузкой минеральных удобрений в сумме 150,00 руб., произведены отчисления в фонд социальной защиты населения в размере 30%, по страхованию от несчастных случаев на производстве по ставке 0,6%.

Отпущено со склада минеральных удобрений на подкормку озимых

зерновых на сумму 800,00 руб., подкормку многолетних трав – 4 000,00 руб.

Требуется:

- 1) Составить корреспонденцию счетов на оприходование и списание минеральных удобрений
- 2) Списать ТЗР, приходящиеся на стоимость израсходованных минеральных удобрений.

Решение отразим в Журнале регистрации хозяйственных операций:

Регистрационный журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт	Сумма, руб.
1.	Оприходованы минеральные удобрений	10	60	18 000,00
2.	Начислена наценка 10%	10	60	1 800,00
3.	Начислен НДС 20%	18	60	3 960,00
4.	Оказаны услуги автобазой по доставке удобрений	10	60,76	1 220,00
5.	Начислен НДС от стоимости услуг 20%	18	60,76	244,00
6.	Начислена заработная плата рабочим, занятым доставкой и разгрузкой минеральных удобрений	10	70	150,00
7.	Произведены отчисления в фонд социальной защиты населения в размере 30%	10	69	45,00
8.	Произведены отчисления по страхованию от несчастных случаев на производстве по ставке 0,6%	10	76/2	0,90
9.	Списаны минеральных удобрений на подкормку: -озимых зерновых; -многолетних трав	20-1	10	800,00 4 000,00
10.	Определяем сумму ТЗР, подлежащую распределению: $1\ 800,00 + 1\ 220,00 + 150,00 + 45,00 + 0,90 = 3\ 215,90$	X	X	
11.	Определяем коэффициент распределения ТЗР $K = 200,00 + 3\ 215,90 / 13\ 860,00 + 18\ 000,00 = 3\ 415,90 / 31\ 860,00 = 0,1072159$			
12.	Определяем суммы ТЗР, подлежащих списанию в затраты производства на подкормку: -озимых зерновых; -многолетних трав	20-1	10	800,00 x 0,1072159 =85,77 4 000,00x0, 1072159= 428,86

Распределение суммы ТЗР на минеральные удобрения

№ п/п		По твердым ценам	ТЗР	Итого по фактической себестоимости
1.	Сальдо на 01.10.2021 г.	13 860,00	200,00	14 060,00
2.	Поступило за месяц	18 000, 000	3 215,90	21 215,90
3.	Итого с остатком (1+2)	31 860, 000	3 415,90	35 275,90
4.	ТЗР	0,1072159		
5.	Списаны удобрения на	4 800,00	514,63	5 314,63

	растениеводство			
	Сальдо на конец месяца	27 060,00	2 901,27	29 961,27

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

Существует три метода оценки запасов для списания их на производство продукции:

по учетным ценам;

по средневзвешенным ценам;

по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

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

ЗАНЯТИЕ № 21

Характеристика затрат на производство, их классификация. Отражение на счетах затрат и выхода продукции (работ, услуг)

1. Характеристика затрат на производство, их классификация
2. Отражение на счетах затрат и выхода продукции (работ, услуг)
3. Сущность калькуляции, понятие о методах и видах калькулирования

1. Характеристика затрат на производство, их классификация

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

1. по способу включения в себестоимость:

прямые затраты на основе первичных документов можно непосредственно отнести на себестоимость конкретного вида продукции (сырье, материалы, заработная плата работников и т.д.);

косвенные нельзя непосредственно отнести на себестоимость конкретного вида продукции, т.к. они одновременно относятся к нескольким видам продукции (работа машин и оборудования, расходы на освещение, отопление и др.). По окончании отчетного периода такие расходы распределяются между отдельными видами продукции;

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

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

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

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

Затраты по калькуляционным счетам по своему составу намного шире

элементных, т.к. учитывают характер и структуру производственного процесса. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции, поэтому они называются калькуляционными. К ним относятся:

- сырье и материалы;
- покупные и комплектующие изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера;
- топливо и энергия на технологические нужды;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции;
- отчисления на социальные нужды;
- потери от брака;
- общепроизводственные затраты;
- общехозяйственные затраты;
- прочие производственные затраты

5. по отношению к объему производства:

- условно-переменные затраты зависят от объема производимой продукции и изменяются прямо пропорционально изменению объема выпускаемой продукции.

- условно-постоянные затраты не зависят от объема производства (заработная плата управленческого персонала, амортизация ОС по зданиям и сооружениям).

6. по периодичности возникновения

- текущие (постоянные)
- единовременные (однократные)

7. по экономической роли в производственном процессе:

- основные
- накладные

8. по эффективности:

- производительные
- непроизводительные

2. Отражение на счетах затрат и выхода продукции (работ, услуг)

Для учета затрат на производство и выхода продукции используются следующие счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», и другие. Счет 20 «Основное производство» активный, калькуляционный. Аналитический учет затрат по данному счету организуется по культурам и группам культур, видам незавершенного производства. По дебету данного счета отражаются фактические затраты на производство продукции, а по кредиту отражается выход продукции в течение года по нормативно-прогнозной себестоимости, в конце года списывается калькуляционная разница и отдельные аналитические счета закрываются, а в целом синтетический счет имеет конечное дебетовое

сальдо, которое показывает сумму незавершенного производства.

Счет 23 «Вспомогательные производства» активный, калькуляционный. По дебету счета отражаются фактические затраты, а по кредиту отражается распределение услуг по потребителям пропорционально количеству оказанных услуг. Конечного сальдо счет не имеет.

Счет 25 «Общепроизводственные затраты» активный, собирательно-распределительный. По дебету данного счета отражаются фактические затраты, связанные с организацией и управлением отдельными производствами, а по кредиту отражается распределение собранных затрат. Общепроизводственные затраты распределяются на растениеводство, животноводство, промышленное производство пропорционально общей сумме затрат за исключением стоимости семян в растениеводстве, стоимости кормов в животноводстве, стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» активный, собирательно-распределительный. По дебету данного счета отражаются фактические затраты, связанные с организацией и управлением организации в целом, а по кредиту они списываются на расходы организации по текущей деятельности. Порядок отражения хозяйственных операций по учету затрат на производство:

Таблица 6.1.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт
1.	На суммы начисленной заработной платы работникам соответствующих производств	20,23, 25,26, 29,08	70
2.	Произведены отчисления от суммы начисленной заработной платы в соответствии с законодательством РБ	20,23, 25,26, 29,08	69,76/2
3.	Списаны материалы для нужд соответствующих производств	20,23, 25,26, 29,08	10
4.	Распределены услуги вспомогательных производств и отнесены в затраты производств	20,25, 26, 29,08	23
5.	На стоимость полученной готовой продукции	43	20,23,29
6.	Списаны командировочные расходы	20,23, 25,26, 29,08	71
7.	Списаны в затраты основного производства общепроизводственные затраты	20	25
8.	Списаны на расходы по текущей деятельности общехозяйственные затраты	90	26

Пример

Содержание примера отражено в регистрационном журнале хозяйственных операций:

Регистрационный журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
1.	Списана стоимость нефтепродуктов на: озимые зерновые яровые зерновые ИТОГО:	20-1	10	2000,00 3000,00
2.	Начислена заработная плата рабочим и служащим и отнесена на: озимые зерновые яровые зерновые общепроизводственные затраты по растений. общехозяйственные расходы ИТОГО:	20-1 20-1 25-1 26	70 70 70 70	5 600,00 6 000,00 4 600,00 3 000,00
3.	Внесено минеральных удобрений на подкормку: озимых зерновых яровых зерновых	20-1 20-1	10 10	1 200,00 1 800,00
4.	Начислены взносы органам социального страхования в размере 30% от заработной платы и отнесены на: а) озимые зерновые б) яровые зерновые в) общепроизводственные расходы г) общехозяйственные расходы	20-1 20-1 25-1 26	69 69 69 69	1 680,00 1 800,00 1380,00 900,00
5.	Списываются семена на посев: озимых зерновых яровых зерновых	20-1 20-1	10 10	200,00 250,00
6.	Начислена амортизация по основным средствам и отнесена на: озимые зерновые яровые зерновые общепроизводственные расходы по растениеводству общехозяйственные расходы	20-1 20-1 25-1 26	02 02 02 02	500,00 670,00 700,00 740,00
7.	Распределены общепроизводственные затраты на: озимые зерновые яровые зерновые	20-1	25	3024,60 3702,80

8.	Списаны общехозяйственные затраты на расходы организации по текущей деятельности	90	26	4 640,00
----	--	----	----	----------

Определяем затраты по аналитическим счетам:

20-1 «Озимые зерновые»: $2000,00 + 5\ 600,00 + 1\ 200,00 + 1\ 680,00 + 200,00 + 500,00 = 11\ 180,00$

20-1 «Яровые зерновые»: $3000,00 + 6\ 000,00 + 1\ 800,00 + 1800,00 + 250,00 + 670,00 = 13\ 520,00$

25 «Общепроизводственные затраты»: $4\ 600,00 + 1\ 380,00 + 700,00 = 6\ 680,00$

26 «Общехозяйственные затраты»: $3000,00 + 900,00 + 740,00 = 4\ 640,00$

Ведомость распределения общепроизводственных затрат

Объекты учета затрат	Сумма затрат	Стоимость семян	База распределения	Сумма общепроизводственных затрат
1	2	3	4	5
			(гр.2-гр.3)	(дебет сч.25)
- Озимые зерновые	11 180,00	200,00	10980,00	3024,59
- Яровые зерновые	13 520,00	250,00	13 270,0	3655,41
Итого:	24 700,00	450,00	24 250,00	6680,00

Определяем коэффициент для распределения общепроизводственных затрат
 $6\ 680,00 / 24\ 250,00 = 0,27546$

Распределены общепроизводственные затраты и отнесены на:

-озимые зерновые: $0,27546 \times 10\ 980,0 = 3024,59$

-яровые зерновые: $0,27546 \times 13\ 270,0 = 3655,41$

3. Сущность калькуляции, понятие о методах и видах калькулирования

Следует различать следующие понятия:

объект учета затрат - это производство или структурное подразделение, по которому учитываются затраты в разрезе калькуляционных статей с целью исчисления себестоимости продукции, контроля за целесообразным расходованием средств, определения экономической эффективности производства. Так объектами учета затрат в растениеводстве являются отдельные культуры, группы культур, виды незавершенного производства; в животноводстве - виды и группы животных, в промышленном производстве - отдельные виды производств.

объект калькуляции - это произведенная продукция или выполненная работа. Объектами калькуляции в растениеводстве и животноводстве являются виды

основной и сопряженной продукции по каждой культуре или группе культур, по видам и группам животных.

метод калькуляции - это совокупность приемов и способов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции. В сельскохозяйственных организациях используются следующие способы калькулирования: прямого счета (затраты делятся на количество полученной продукции); исключения затрат (из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции); коэффициентов; распределения затрат пропорционально экономической обоснованной базе; суммирования затрат; комбинированный.

ЗАНЯТИЕ № 26

Характеристика доходов и расходов по текущей деятельности, отражение в бухгалтерском учете

Реализацией продукции на рынке покупателям и заказчикам завершается кругооборот средств организации, в результате она имеет возможность рассчитаться с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом по налогам и сборам, с работниками по оплате труда и с прочими кредиторами.

Перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят задачи:

контроля за ходом выполнения договоров-поставок покупателям по объему и ассортименту реализованной продукции;

контроля за правильностью применения цен, своевременным и точным определением объема выручки от реализации продукции;

обоснованного и полного исчисления налогов с выручки, выявление финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг), прибыль или убыток.

Стоимость продукции, произведенной в организации в процессе производства, называется производственной себестоимостью.

Себестоимость реализованной продукции состоит из производственной себестоимости, управленческих, налогов с выручки, расходов, связанных с реализацией. Данные расходы составляют полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции.

Для учета расходов, связанных с реализацией продукции, предназначен активный собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на реализацию». В течение отчетного периода (месяца) по дебету данного счета отражаются фактические расходы на транспортные и комиссионные услуги, затраты на содержание помещений для хранения продукции, рекламные и представительские расходы, тару и упаковку, а по мере реализации продукции их списывают на себестоимость отдельных видов этой продукции путем распределения в соответствии с учетной политикой организации.

С 1 января 2013 года предусмотрено применение одного варианта формирования выручки - только по отгрузке, поскольку фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и бухгалтерского учета может не совпадать по отчетному году с датой от признания выручки от реализации.

Для учета процесса реализации в системе бухгалтерского учета используются счета: 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 45 «Товары отгруженные».

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для отражения информации о наличии и движении отгруженной продукции, выручка от реализации которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. По дебету данного счета товары отгруженные учитываются по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и

расходов по отгрузке продукции. Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» одновременно с признанием выручки от реализации продукции (товаров).

На основании товарно-транспортных накладных и других документов, подтверждающих отгрузку, составляется бухгалтерская запись:

д-т сч.45, к-т сч.43.

При поступлении денежных средств от покупателей на расчетные счета составляется бухгалтерская запись:

д-т сч.51, к-т сч.90.

После поступления выручки на расчетный счет 45 «Товары отгруженные» закрывается следующей бухгалтерской проводкой:

д-т сч.90, к-т сч.45.

По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются расходы на реализацию (д-т сч.90, к-т сч.44), сумма налога на добавленную стоимость (д-т сч.90, к-т сч.68), общехозяйственные затраты (д-т сч.90, к-т сч.26).

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с уставными видами деятельности организации, а также определения финансовых результатов (прибыль, убыток) по ним. По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается полная (коммерческая) себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). По кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» показывается продажная (договорная) стоимость реализованной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета с суммой оборота по его дебету исчисляется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации. Когда сумма по кредиту больше суммы оборота по дебету, организация имеет прибыль от реализации продукции; в обратном случае — убыток. Следовательно, счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» является активно-пассивным, сопоставляющим счетом.

Рассмотрим порядок отражения операций по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

дебет счета 45 «Товары отгруженные», кредит счета 43 «Готовая продукция» - на фактическую производственную себестоимость отгруженной продукции;
дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму транспортных услуг и услуг по разгрузке реализованной продукции;

дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» - на сумму поступившей на расчетный счет выручки за реализованную продукцию;

дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 45 «Товары отгруженные» - списывается фактическая (производственная) себестоимость отгруженной продукции; кредит счета 44 «Расходы на

реализацию» - списываются коммерческие расходы, связанные со сбытом готовой продукции;

дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» - на сумму начисленного НДС;

При наличии прибыли: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 99 «Прибыли и убытки», при наличии убытка составляются обратные корреспонденции счетов.

Пример

Регистрационный журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма (руб.)
1	2	3	4	5
1.	Оприходована продукция урожая текущего года: а) озимая пшеница 10 000 ц по нормативно-прогнозной себестоимости 23,00 руб. б) яровая пшеница 13 889 ц по нормативно-прогнозной себестоимости 20,00 руб.	43 43	20-1 20-1	230 000,00 277 780,0
2.	Реализована готовая продукция заготовительным организациям: а) озимая пшеница 10 000 ц по нормативно-прогнозной себестоимости 23,00 руб. б) яровая пшеница 13 889 ц по нормативно-прогнозной себестоимости 20,00 руб.	90 90	43 43	230 000,00 277 780,00
3.	Начислено выручка за реализованную продукцию по закупочным ценам: а) за озимую пшеницу б) за яровую пшеницу	62 62	90 90	240 000,00 276 850,00
4.	Поступило на расчётный счёт организации выручка от заготовительных организаций : а) за озимую пшеницу б) за яровую пшеницу	51	62	240 000,00 276 850,00
5.	Начислена зарплата работникам за затаривание и погрузку реализованной продукции: а) озимой пшеницы б) яровой пшеницы	44 44	70 70	3 000,00 3 500,00
6.	Произведены начисления на зарплату 30% отчислений в фонд социальной защиты			

	населения и отнесены на:			
	а) реализацию озимой пшеницы	44	69	900,00
	б) реализацию яровой пшеницы	44	69	1050,00
7.	Списаны расходы, связанные с реализацией продукции:			
	а) озимой пшеницы	90	44	3 900,00
	б) яровой пшеницы	90	44	4 550,00
8.	Определен финансовый результат от реализации:			
	а) озимой пшеницы	90	99	(240 000,00 - 230 000,00 - 3 900) = 6 100,00 (прибыль)
	б) яровой пшеницы	99	90	(276 850,00 - 277 780 - 4 550,00) = 5 450,00 (убыток)

ЗАНЯТИЕ № 28

Первичная документация и реквизиты бухгалтерских документов

- 1. Общее понятие о документе и бухгалтерской документации**
- 2. Реквизиты бухгалтерских документов**
- 3. Значение документов в оперативной работе, финансовом контроле и ревизии**

1. Общее понятие о документе и бухгалтерской документации

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

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

оценку и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности в соответствии с целями и задачами учета;

однозначное и полное описание отобранных для учета свойств объектов и фактов;

своевременное отражение и передачу данных для дальнейшей обработки.

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

Основным способом первичного отражения и контроля всех хозяйственных операций является документация.

Бухгалтерский учет базируется на данных первичных документов. Строгое и полное документирование всех хозяйственных операций в момент их совершения, а если это не представляется возможным, то непосредственно после их совершения, является обязательным условием ведения бухгалтерского учета. От этого зависит юридическая полноценность и достоверность получаемой в учете информации.

Документ – это носитель информации, позволяющий юридически доказательно подтвердить факты хозяйственной жизни, а также право на их совершение.

Документ является основанием и подтверждением учетных записей. С помощью документов осуществляется постоянное наблюдение за движением

материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации. Подписывая документ, лицо, наделенное правомочием, контролирует таким путем законность и целесообразность операции. Право подписи возлагает на работника, подписавшего документ, персональную ответственность за совершаемые им действия. Таким путем осуществляется контроль за сохранностью имущества, действиями материально ответственных лиц, выявляются виновные в злоупотреблениях.

Каждая хозяйственная операция оформляется соответствующим первичным документом, на основании которого ведется текущий бухгалтерский учет. В широком смысле к бухгалтерской документации относят не только первичные документы, но и учетные регистры и бухгалтерскую отчетность, где обобщается информация первичных документов.

Первичные документы являются основой информационной системы организации и выполняют функции, показанные на рис. 7.1.

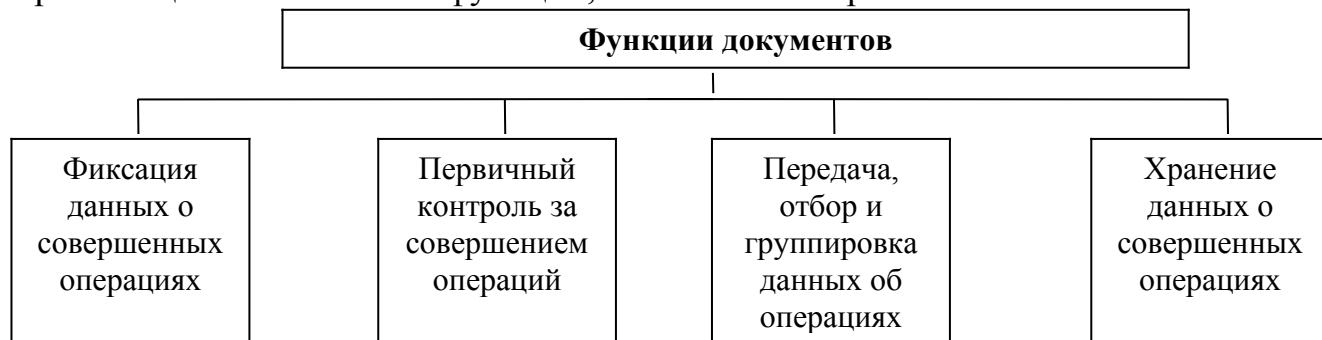


Рис. 7.1. Функции документов

2. Реквизиты бухгалтерских документов

Условно документ можно разделить на части, основными из которых являются

заголовочная,
содержательная,
оформляющая.

В каждой из частей документа отражаются соответствующие реквизиты, т.е. - это отдельные показатели (сведения), отражаемые в документе и имеющие самостоятельное значение. Реквизит (лат. *requisitum* – нужное, требуемое, необходимое).

Главнейший реквизит заголовочной части – это название документа, которое печатается на бланке.

Содержательная часть документа бывает табличной или текстовой. К табличной относятся реквизиты-признаки и реквизиты-основания. Реквизиты-признаки включают заголовки таблиц, граф и строк и предназначены для характеристик описываемого объекта. Реквизиты-основания предназначены для количественной характеристики объекта учета. Реквизиты-признаки

могут быть постоянными, переменными и смешанными (состоящими из постоянной и переменной части). Постоянные печатаются при изготовлении бланков документов, а переменные фиксируются на бланке в процессе его заполнения. Графы таблиц нумеруются. Для контроля в таблично-содержательной части отводятся специальные графы для записи контрольных чисел. В содержательной части отражается сущность документа.

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

Обязательными реквизитами, дающими бухгалтерским документам юридическую силу, являются:

- наименование, номер документа;
- дата и место его составления;
- наименование организации, где и от имени которой составлен документ;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции;
- измерение и оценка операции в натуральных и денежных показателях;
- должности, фамилии, инициалы и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

В документах может приводиться и ряд других сведений, отражающих специфику операции или способа обработки данных.

Хозяйственная операция, не оформленная надлежащим образом (отсутствуют обязательные реквизиты и не соблюдены другие требования), как правовое и экономическое событие места не имеет. Поэтому существует правило: «нет документа - нет бухгалтерской записи».

3. Значение документов в оперативной работе, финансовом контроле и ревизии

Бухгалтерские документы имеют большое экономическое и правовое значение в управлении финансово-хозяйственной деятельностью для ее контроля и анализа.

Экономическое значение бухгалтерских документов выражается в том, что они дают оперативную информацию, с помощью которой следят за рациональным использованием ресурсов организации, выявляют случаи бесхозяйственности и устанавливают виновных в этом лиц. Исключительно велика роль бухгалтерских документов в укреплении внутрихозяйственного расчета, соблюдения режима экономии, охране собственности, выявлении случаев хищений и злоупотреблений. Правильно организованная документация позволяет не только выявлять, но и предупреждать злоупотребления и бесхозяйственность в использовании собственности.

Важное значение приобретают бухгалтерские документы при предварительном контроле, осуществляемом руководящими работниками при подписании документа, и последующем контроле, производимом в форме документальных ревизий.

Бухгалтерские документы имеют и большое правовое значение. Своевременно и правильно оформленные бухгалтерские документы являются единственным подтверждением совершения хозяйственных операций и их законности. Они имеют доказательную силу при разрешении в суде и арбитраже различных претензий и споров с другими организациями и лицами, а также служит единственным законным основанием для учетных записей

Юридическая доказательность и значение бухгалтерских документов обеспечиваются соблюдением требований к регистрации в них данных. К основным требованиям относятся:

- своевременное отражение всех учитываемых объектов;
- полнота зафиксированных данных о хозяйственных операциях;
- простота регистрации и обработки первичной информации;
- правильное оформление документации;
- рациональная организация документооборота;
- приспособленность документов к ее последующей обработке;
- сохранение документов в течение установленных сроков.

Характер хозяйственных операций, совершаемых организациями, разнообразен, поэтому содержание и форма первичных документов, применяемых для оформления различных операций, неодинаковы. Существуют типовые формы документов (кассовые ордера, платежные документы и др.) и специальные (ведомственные) для данной организации.

ЗАНЯТИЕ № 29

Классификация документов и ее значение

1. Классификация документов и ее значение
2. Документооборот, его организация и значение

1. Классификация документов и ее значение

Для отражения хозяйственной деятельности организации применяется большое количество разнообразных документов. Правильному составлению и рациональному использованию документов в учетном процессе способствует их классификация. Классификация документов строится по ряду признаков: назначению, месту составления, степени обобщения информации, способу охвата хозяйственных операций (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Классификация бухгалтерских документов

Признак классификации	Вид документа	Характеристика	Примеры
1. По назначению	Распорядительные	Содержат распоряжение на проведение хозяйственной операции, однако факт ее совершения не подтверждают. Поэтому основанием для учетной записи не являются	Доверенность на получение материальных ценностей, чек на получение денег с расчетного счета, приказы, хозяйственные договоры и т.д.
	Оправдательные	Составляются в момент совершения хозяйственной операции, отражая ее исполнение лицом, предоставившим такой документ	Товарно-транспортная накладная, приходный кассовый ордер, авансовый отчет и т.д.
	Комбинированные	Сочетают разрешительный и оправдательный характер. Их использование позволяет сократить количество документов, упростить и ускорить процесс бухгалтерской обработки	Расходный кассовый ордер, лимитно-заборная карта и т.д.
	Бухгалтерского оформления	Создаются внутри бухгалтерии для упрощения и ускорения учетных записей.	Группировочные и накопительные ведомости, расчеты себестоимости продукции, листки-расшифровки и т.д.

2. По месту составления	Внутренние	Составляются и используются для оформления хозяйственных операций, совершаемых внутри организации	Кассовые ордера, товарные отчеты, платежные ведомости и т.д.
	Внешние	Поступают от других организаций или направляются из данной организации в другие организации	Счет-фактура поставщика, платежное поручение, приемо-сдаточные акты и т.д.
3. По степени обобщения информации	Первичные	Составляются в момент совершения хозяйственной операции или непосредственно после ее окончания	Кассовые ордера, платежные требования, платежные поручения и т.д.
	Сводные	Составляются для обобщения информации о хозяйственных операциях, оформленных ранее первичными документами	Авансовый отчет, ведомость учета движения молока и т.д.
4. По способу охвата операций	Разовые	Необходимы для отражения одной или нескольких однородных хозяйственных операций, совершаемых одновременно	Товарно-транспортная накладная, приходный и расходный кассовые ордера и т.д.
	Накопительные	Служат для регистрации и накапливания данных по однородным хозяйственным операциям, совершаемым в разное время в течение определенного периода	Лимитно-заборные карты, ведомость учета расхода кормов и т.д.
5. По количеству позиций (строк) в документе	Однострочные	Содержится только одна позиция (одно наименование материала, продукции)	Приходные и расходные кассовые ордера, платежные поручения и т.д.
	Многострочные	Отражается несколько наименований	Требования-накладные, лимитно-заборные карты и т.д.
6. По форме	Типовые (унифицированные)	Применяются во всех отраслях экономики республики	Товарно-транспортные накладные, товарные накладные, приходные и расходные кассовые ордера и т.д.
	Специализированные	Применяются в отдельных отраслях	Карточка учета надоя молока, журнал учета надоя молока, акт спи-

			сания семян и посадочного материала и т.д.
7. По способу заполнения	Заполняемые вручную		Приходный и расходный кассовый ордер и т.д.
	На пишущих машинках		Платежные банковские документы и т.д.
	С помощью компьютера		Любые машино-считываемые документы
8. По воспроизведению	Подлинники (оригиналы)		Первый экземпляр товарно-транспортной накладной
	Копии		Второй и последующие экземпляры товарно-транспортной накладной
	Выписки из документов		Выписка из приказа протокола, решения и т.д.
9. По срокам хранения	Текущего срока хранения		Кассовые ордера, доверенность и т.д.
	Постоянного хранения		Баланс, годовые отчеты

При классификации документов по вышеуказанным признакам один и тот же документ может быть отнесен к нескольким классификационным группам.

2. Документооборот, его организация и значение

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

Документооборотом называется путь, который проходят документы от момента их создания (получения) и до завершения их исполнения и сдачи в архив.

Правильная организация документооборота имеет большое значение для всей бухгалтерской работы. Преобладающая часть документов в организациях составляется в подразделениях (цехах, участках) и лица,

оформляющие документы, иногда не имеют достаточной специальной подготовки. Поэтому важную роль играет инструктаж о порядке составления и прохождения документов. План-график документооборота составляет главный бухгалтер и контроль за его выполнением также возлагается на главного бухгалтера.

Для выполнения документами своих информационных функций необходимо обеспечить надлежащий порядок их оформления, контроля, обработки и хранения (рис. 7.1).

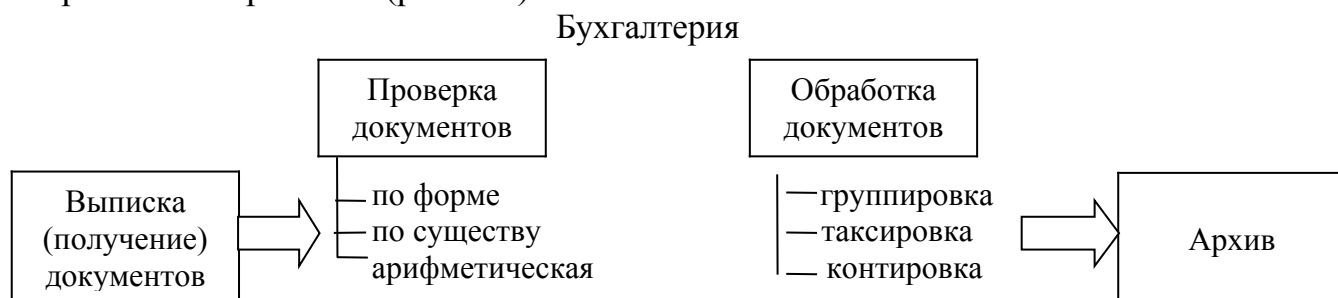


Рис. 7.1. Схема документооборота в организации

Каждый документ, выписанный внутри организации или полученный со стороны, должен содержать определенные показатели, необходимые для характеристики и подтверждения факта совершения хозяйственной операции которые называются реквизитами. Указание в документе всех необходимых реквизитов принято называть составлением документа.

Лица, составившие и подписавшие первичные документы, обеспечивают своевременное и качественное оформление этих документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также несут ответственность за достоверность содержащихся в них данных.

После составления или получения документов происходит передача их в бухгалтерию. На этом этапе вся документация подлежит обязательной бухгалтерской приемке проверке, проводимой на предмет соответствия документа установленным правилам. Выделяют бухгалтерскую проверку по форме, по существу, арифметическую (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Виды бухгалтерской проверки документов

Виды проверки	Содержание
По форме	Правильность оформления, имеются ли в документе все обязательные реквизиты и правильно ли они заполнены, оформлен ли документ надлежащими подписями
По существу	Проверка законности и целесообразности совершенных операций, логическая увязка отдельных показателей
Арифметическую	Правильность произведенных в документе вычислений и подсчетов

Принятые от исполнителей и полностью соответствующие предъявляемым требованиям документы подлежат бухгалтерской обработке. Данный процесс включает три этапа: таксировку, группировку, контровку

(табл. 7.3).

Таблица 7.3

Способы бухгалтерской обработки документов

Способы обработки	Содержание
Таксировка	Предусматривает перевод приведенных в документах натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель
Группировка	Представляет собой подбор документов в пачки по определенным признакам: объектам учета, виду операции, времени составления документа. Ее целью является подготовка сводных данных по движению отдельных видов имущества и обязательств за отчетный период
Контировка	Это указание в первичном или сводном документе бухгалтерских счетов для последующей записи (проводки) по ним хозяйственной операции из документа

После обработки документов и использования находящейся в них информации для целей учета все документы подлежат передаче в архив для хранения. Этим обеспечивается возможность получения и проверки информации в любое время после совершения хозяйственных операций. Время хранения документов определено специальным перечнем, в котором по конкретным видам документов установлены сроки хранения. Годовые бухгалтерские отчеты хранятся постоянно, лицевые счета работников по начислению заработной платы – 75 лет, кассовые и банковские документы, а также наряды, табели, акты 3 года и т.д.

Документы постоянного хранения передаются в ведомственные и государственные архивы (годовые балансы и отчеты, Главная книга, лицевые счета рабочих и служащих, паспорта зданий, сооружений, оборудования).

В случаях реорганизации или ликвидации организации государственной формы собственности ее документы переходят к правопреемнику, а если его нет – документы сдаются на государственное хранение. При ликвидации или банкротстве организаций негосударственной формы собственности сохранность их документов должна быть обеспечена органом, зарегистрировавшим их устав.

Изъятие документов у организации может производиться только на основании постановлений органов дознания и судов. Изъятие оформляется актом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, главный бухгалтер (или другое должностное лицо) может сеять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Обеспечение сохранности документов и форм отчетности, а также документооборота возложено на руководителя организации.

Бухгалтерским документом считается любой носитель данных, который позволяет юридически доказательно подтвердить факты хозяйственной жизни, а также право на их совершение.

ЗАНЯТИЕ № 31

Инвентаризация ценностей

1. Сущность, значение инвентаризации и ее место в системе приемов бухгалтерского учета
2. Виды инвентаризации
3. Порядок подготовки и проведения инвентаризации и ее оформления
4. Выявление результатов инвентаризации, принятие по ним соответствующих решений и отражение в учете

1. Сущность, значение инвентаризации и ее место в системе приемов бухгалтерского учета

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации периодически проводят инвентаризации имущества и финансовых обязательств, в ходе которых проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Причины проведения инвентаризации различны и могут быть связаны со следующими обстоятельствами. (табл. 7.4.)

Таблица 7.4

Причины проведения инвентаризаций

Действия, повлекшие расхождения	Причины расхождения	Результат
Ошибки при приеме и отпуске средств	Просчеты, промеры, провесы в результате погрешности весоизмерительных приборов, замена вещи одного сорта или качества другой и др.	Излишки, недостачи, пересортица средств
Естественные потери в результате влияния внешней среды	Усушка, утреска, утечка, распыл, бой, порча представителями животного мира, воздействие температуры и др.	Изменения массы или количества средств
Непреднамеренные ошибки в учете	Арифметические ошибки в расчетах, описки в документах, неверное отражение информации из документов на счетах бухгалтерского учета и др.	Недостоверность информации в первичной и сводной документации
Злоупотребления материально ответственных лиц	Обмеры, обвесы, обсчеты, хищения, прямое присвоение имущества в корыстных целях	Излишки, недостачи, пересортица средств

Такие хозяйственные явления документально не фиксируются и могут быть установлены только в результате проведения инвентаризации. Инвентаризация – это один из элементов метода бухгалтерского учета,

обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки и документального подтверждения фактического наличия имущества (активов) и обязательств, выявления отклонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. Поэтому основными целями проведения инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- проверка полноты отражения в учете и реальности обязательств;
- сопоставление фактического наличия имущества и реальности обязательств с данными бухгалтерского учета, выявление отклонений.

Вместе с тем проведение инвентаризации необходимо для обеспечения контроля за сохранностью ценностей и работой материально ответственных лиц, проверки условий хранения товарно-материальных ценностей, состояния складского и весоизмерительного хозяйства и др.

С технической стороны инвентаризация представляет собой периодическую опись имущества и обязательств организации на определенную дату с занесением ее результатов в инвентаризационную опись (акт инвентаризации).

Проведение инвентаризации должно обязательно соответствовать следующим позициям:

- комиссионность проведения. Инвентаризация проводится специально назначенной комиссией;

- внезапность проведения. Для проверяемых инвентаризация должна быть неожиданной;

- действительность проведения. Все инвентаризируемое имущество подлежит обязательному обмеру, подсчету, взвешиванию и т.д.;

- непрерывность проведения. Инвентаризация не должна прерываться. Если ее нельзя в течение одного дня, то в этом случае на время перерывов в работе (обед, ночное время и т.д.) складские помещения опечатываются.

2. Виды инвентаризации

Исходя из особенностей объектов учета различают два вида проверок:

- натуральную проверку – состоит в наблюдении и определении количества материальных ценностей путем подсчета, взвешивания, обмера;

- документальную проверку – состоит в документальном подтверждении наличия в организации имущественных прав и финансовых обязательств.

В теории и практике инвентаризации подразделяются на следующие виды:

- полная. Она охватывает все имущество, как принадлежащее организации, так и принятое на ответственное хранение, в переработку и прочее, а также все права и обязательства организации. Такую инвентаризацию проводят один раз в год перед составлением годового отчета. Ее называют годовой (обязательной) инвентаризацией;

- частичная. Это инвентаризация, охватывающая отдельные виды

имущества организации: основные средства, продукцию, материалы, денежные средства и т.п.;

сплошная. Она охватывает проверку всего без исключения наличного имущества, предъявленного конкретным материально ответственным лицом;

выборочная. Это инвентаризация, при которой проверяют только некоторые (на выборку) ценности у конкретного материально ответственного лица;

плановая. Это инвентаризация, проводимая в соответствии с планом работы бухгалтерии организации;

внеплановая. Это такая инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана, по инициативе администрации организации, по сигналам работников (или граждан) о злоупотреблении материально ответственного лица и т.п.;

необходимая. Она проводится при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке материальных ценностей, краже;

повторная. Она проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качестве проведенной инвентаризации, но и в том, что материально ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к ней;

контрольно-перепроверочная. Она проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания и охватывает не менее 10 % проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель организации требует письменные объяснения от лиц, проводивших ранее инвентаризацию, и от материально ответственного лица. При выявлении фактов приписок, пропусков ценностей или же других злоупотреблений руководитель распускает такую комиссию и ставит вопрос о привлечении виновных к ответственности. Немедленно назначается инвентаризационная комиссия для проведения повторной инвентаризации;

перманентная (непрерывная). Она проводится в соответствии с внутренним планом работы бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам имущества на различные даты.

Проверку фактического наличия имущества и обязательств производит специально созданная комиссия. Состав инвентаризационной комиссии утверждается руководителем организации. Им же устанавливаются сроки проведения, объекты и вид инвентаризации.

Обязательное проведение инвентаризации требуется, когда имеет место:

составление годовой бухгалтерской отчетности – до конца отчетного года;

смена руководителя организации и (или) материально ответственных лиц - на дату передачи дел, но не позднее дня увольнения работника;

выявление фактов хищения или порчи имущества – сразу после их обнаружения;

возникновение чрезвычайных и непреодолимых при данных условиях обстоятельств - сразу после их окончания;

реорганизация или ликвидация организации – перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;

иные случаи, предусмотренные законодательством.

3. Порядок подготовки и проведения инвентаризации и ее оформления

Проведение инвентаризации имущества предполагает реализацию нескольких этапов работ (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Этапы проведения инвентаризации

Этап	Действие	Содержание	Результат
Подготовительный	Создание комиссии	Определение состава инвентаризационной комиссии с выделением председателя	Приказ руководителя
	Работа комиссии в местах хранения	Получение у материально ответственного лица всех документов, подтверждающих наличие у него имущества, проверка весоизмерительных приборов, опломбирование входов и выходов в помещение и др.	Расписка материально ответственного лица
Основной	Снятие остатков	Производится путем взвешивания, перемеривания, пересчета материальных ценностей с выведением итогов и их подтверждением материально ответственным лицом	Инвентаризационная опись
	Бухгалтерская проверка	Проверка инвентаризационной описи на предмет соответствия содержащихся в ней фактических данных по каждой товарной позиции с учетными и выведение результатов (излишки, недостача или соответствие)	Сличительная ведомость
Заключительный	Рассмотрение материалов инвентаризации комиссией	Изучается каждый конкретный случай излишков или недостачи, причины и виновники их возникновения, определяются возможные меры по устранению этих причин	Предложение по регулированию расхождений
	Рассмотрение материалов инвентаризации руководителем	Изучение всей документации по проведенной инвентаризации и принятие решения о регулировании расхождений	Приказ руководителя
	Бухгалтерская обработка	Отражение результатов инвентаризации (излишков или недостач) после принятия решения руководителем на счетах бухгалтерского учета	Корреспонденция счетов

4.Выявление результатов инвентаризации, принятие по ним соответствующих решений и отражение в учете

Результатами инвентаризации имущества и финансовых обязательств может быть как соответствие фактического наличия данным бухгалтерского учета, так и излишки или недостачи. Разница между данными, выявленными при инвентаризации, и данными бухгалтерского учета отражается в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

По решению руководителя организации, выявленные при инвентаризации расхождения, регулируются в следующем порядке:

излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится: в коммерческой организации – на увеличение доходов, в некоммерческой организации – на увеличение источников финансирования;

недостача имущества или его порча:

в пределах установленных норм естественной убыли списывается: в коммерческой организации – на себестоимость продукции (работ, услуг), в некоммерческой организации – на увеличение расходов;

сверх установленных норм естественной убыли возмещается виновными лицами. Если такие не установлены или суд отказал во взыскании убытки от недостачи имущества или его порчи списываются: в коммерческой организации - на уменьшение доходов, в некоммерческой – на увеличение расходов.

В процессе анализа данных сличительной ведомости по материально-производственным запасам может быть выявлена пересортица по отдельным их наименованиям.

Пересортица является следствием того, что одни и те же наименования материалов имеют разные цены. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах допускается только в виде исключения. При этом о допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской или кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются на уменьшение или увеличение доходов организации.

Порядок отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета приводится в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Отражение результатов инвентаризации

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходованы излишки материалов, готовой продукции,	01, 10, 43, 50	90, 91

денежных средств и т.д.	и т.д.	
Выявлена недостача материальных ценностей, товаров, готовой продукции и т.д.	94	01, 10, 11, 41, 43 и т.д.
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 26, 90 и т.д.	94
Отнесена недостача на виновное лицо	73/2	94
Разница в ценах относится на виновное лицо	73/2	90
Погашена недостача виновными лицами	50, 51, 70	73/2
Списана недостача сверх норм убыли после отказа суда вследствие необоснованности исков и при отсутствии конкретных виновников	90,91	94

Инвентаризация обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности организации путем выявления отклонений фактических данных о наличии имущества и финансовых обязательств от учетных.

По недостачам и потерям, явившимся следствием злоупотреблений, главный бухгалтер и руководитель предприятия должны направить материалы в следственные органы с целью установления виновных лиц и взыскания с них причиненного ущерба.

ЗАНЯТИЕ № 34

Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

1. Назначение и классификация учетных регистров
2. Способы записей в учетных регистрах
3. Исправление ошибок в счетных записях
4. Понятие о формах бухгалтерского учета
5. Мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная форма учета

1. Назначение и классификация учетных регистров

После совершения хозяйственных операций документы, которыми они оформлены, передаются в бухгалтерию организации. В бухгалтерии они подлежат проверке, обработке и отражению в бухгалтерском учете способом двойной записи. Документы группируются по экономическому содержанию и записываются в учетные регистры, обеспечивая одновременно контроль за сохранностью документов и наглядность отраженных в них данных.

Учетные регистры - это таблицы специальной формы, приспособленные для регистрации хозяйственных операций и их группировки по определенным признакам.

Учетные регистры служат для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Запись хозяйственных операций в учетные регистры на основании первичных документов называется разноской. Результаты хозяйственных операций за определенный период из учетных регистров переносятся в бухгалтерскую отчетность.

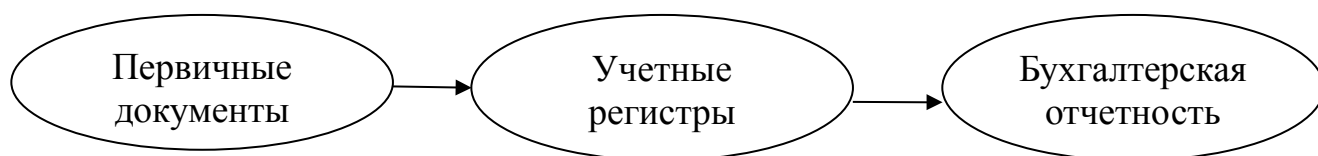


Рис. 8.1. Схема движения информации о хозяйственных операциях

Независимо от формы ведения бухгалтерского учета первичным накопителем учетной информации является журнал регистрации хозяйственных операций с указанием содержания операции, корреспондирующих счетов и суммы по операции. Упрощенная форма журнала приведена в таблице.

Таблица 8.1

Журнал учета хозяйственных операций

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	

Получены деньги с расчетного счета в кассу	50	51	100 000
Выплачена из кассы заработная плата работникам	70	50	120 000
Поступили на склад материальные ценности от поставщиков	10	60	200 000
Начислен НДС по ставке 20 %	18	60	40 000
С расчетного счета оплачено поставщикам за поступившие материальные ценности	60	51	240 000
И т.д.			

Учетные регистры отличаются между собой по внешнему виду, назначению, по содержанию записей и другим признакам. В практике учета в основном используют такие их виды, как свободные листы, карточки и книги. Выбор того или иного типа учетного регистра обусловлен требованиями наилучшей организации учета на конкретном его участке.

Классификация учетных регистров приводится в таблице.

Таблица 8.2.

Классификация учетных регистров

Название и содержание	Особенности	Примеры
1	2	3
Карточка – стандартный лист бумаги или картона небольшого формата, разновидность свободных листов с характерным односторонним строением	Размещается в определенном порядке и хранятся в запирающихся ящиках – картотеках. Используется для аналитического учета товарно-материальных ценностей по местам хранения	Инвентарные карточки, карточки складского учета материалов и др.
Свободные листы – бланки с опечатанными типографским способом таблицами на отдельных листах бумаги большего, чем карточки, размера	Не скреплены между собой, хранятся в папках и предназначены для ведения синтетического и аналитического учета. Позволяют рационально распределить обязанности между работниками	Журналы-ордера, ведомости, машинограммы и др.
Книга – сброшюрованные свободные листы бумаги определенного формата и соответствующего объекта учета графления	Пронумерована и прошнурована. На последней странице указано количество страниц за подписью руководителя и главного бухгалтера. В книгах исключена возможность замены отдельных листов новыми	Кассовая книга, Главная книга и др.
Синтетические регистры – предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам	Записи в этих регистрах ведутся без пояснительного текста, в обобщенном виде и только в денежном выражении	Журналы-ордера, Главная книга, оборотные ведомости по синтетическим счетам, машинограммы по синтетическим счетам и др.
Аналитические регистры	Каждая операция записывается	Карточки учета ос-

– предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам	достаточно полно не только в денежном, но и в натуральном выражении.	новых средств, материалов, сальдовые ведомости, производственные отчеты, машинограммы аналитического учета и др.
Комбинированные регистры – совмещают данные аналитических и синтетических регистров	Отдельные строчки предназначены для аналитического учета, а итоговые данные всех записей являются показателями синтетического учета	Отдельные журналы-ордера
Хронологические регистры – используются для записей операций в хронологическом порядке, т.е. в порядке их совершения без группировки их по счетам	Имеют контрольное значение для проверки полноты отражаемых операций, выявления общего оборота за месяц и сохранности документов.	Кассовая книга, реестр товарно-транспортных накладных, журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров и др.
Систематические регистры – однородные хозяйственные операции систематизируются по счетам синтетического и аналитического учета	Отражение хозяйственных операций осуществляется в системе счетов бухгалтерского учета	Главная книга, карточки, машинограммы
Комбинированные регистры – совмещают в себе хронологическую и систематическую запись	Дает возможность получать данные синтетического и аналитического учета в один рабочий прием, что значительно сокращает объем работы.	Журналы-ордера, книги учета хозяйственных операций и др.
Односторонние регистры	Применяются для аналитического учета материалов, денежных средств и расчетов	Кассовая книга, карточки складского учета и др.
Двусторонние регистры	Состоят из двух частей, из которых левая сторона развернутого листа предназначена для дебетовых, а правая – для кредитовых записей	Оборотные ведомости по материальным счетам и др.
Многографные регистры	Применяются для детализации дебетовых и кредитовых оборотов	Главная книга, журналы-ордера и др.

2. Способы записей в учетных регистрах

Важным этапом в формировании достоверной учетной информации является техника учетной регистрации хозяйственных операций. Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основании оформленных и обработанных документов.

Запись хозяйственных операций в регистры называется разноской операций. Разноска производится на основании проставленной корреспонденции счетов на документах (контировка (разметка) документов).

О разноске операций в учетные регистры обязательно делается отметка в документах в виде знака «Y». Это делается в целях исключения повторной регистрации документов в учетных регистрах.

Теория и практика бухгалтерского учета выработала определенные способы учетных записей, которые можно классифицировать по следующим признакам:

- по характеру записи;
- систематизации;
- изображению;
- по числу экземпляров;
- по способу заполнения.

По характеру записи делятся на униграфические и диграфические.

Униграфическая запись является лишь односторонней записью, т.е. хозяйственная операция отражается только по дебету или только по кредиту счета (одинарная запись). Униграфические записи используются для ведения учета на забалансовых счетах, на которых отражается временно находящееся в организации имущество и не принадлежащее ему.

Диграфическая запись характеризуется тем, что каждая хозяйственная операция отражается по дебету одних и кредиту других счетов (двойная запись). В учетной практике диграфические записи в зависимости от взаимосвязи корреспондирующих счетов подразделяются на следующие виды:

простые записи. Они характеризуются тем, что по дебету одного счета и кредиту другого счета отражается хозяйственная операция в одинаковой сумме;

сложные записи. В сложной учетной записи дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или, наоборот, кредит одного счета – с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна;

сторнировочные записи. Сторнировочные записи являются исправительными записями, производимые методом «красное сторно». Они предполагают вычитание отраженных на счетах сумм путем воспроизведения данных сумм красными чернилами или очерчиванием их рамкой, после чего делается запись правильной суммы по корреспондирующим счетам. Сторнировочные записи применяются для корректирования неправильно указанной корреспонденции счетов и для уменьшения отраженных в учетных

регистрах завышенных сумм хозяйственных операций. Сторнировочные записи широко используются в учетной практике в отличие от обратных связей;

обратные записи. Применяются для исправления неверно указанной корреспонденции счетов путем перемены мест дебета и кредита. Однако на практике такие записи не находят широкого применения, так как завышают обороты по счетам.

Счетные записи по признаку систематизации подразделяются на:

хронологические. Они характеризуются тем, что хозяйственная операция записывается в учетные регистры по мере ее совершения;

систематические. Они отражают хозяйственные операции по определенной системе (системе счетов бухгалтерского учета);

комбинированные (синхронистические). Они объединяют в себе признаки хронологических и систематических записей.

Назначением счетных записей является отражение обоснованной взаимосвязи между счетами и изобразить эту взаимосвязь можно различными вариантами. Общепринятыми в учетной практике являются следующие:

в виде формулы, которую можно представить двумя ее видами;

в виде схемы, которая обеспечивает большую наглядность счетной записи;

в виде матрицы, которая позволяет выполнить ее одновременно в дебет и кредит корреспондирующих счетов.

По числу экземпляров записи в учетные регистры могут быть простые (одноразовые), копировальные (многократные).

К ведению учетных регистров предъявляются требования документальности, своевременности, краткости, ясности.

Записи в учетные регистры должны производиться только на основе проверенных документов, а бухгалтерские отчеты и балансы должны составляться на основе достоверных записей в учетных регистрах, подтвержденных оправдательными документами.

До составления баланса должна быть обязательно проведена сверка записей по аналитическим счетам с записями по синтетическим счетам (по счетам Главной книги) на первое число месяца.

Записи хозяйственных операций в регистры синтетического и аналитического учета производятся в определенной последовательности. Иногда операции отражают сначала в регистрах синтетического, а затем – аналитического учета. Нередко применяется другой порядок.

По истечении отчетного периода (месяца, квартала, года) учетные регистры закрываются путем подведения итогов по каждому счету и выведения остатков. В следующем отчетном периоде учетные регистры открываются в соответствии с данными остатков, выведенными в регистрах за истекший период, т.е. информационную основу нового отчетного периода составляют данные регистров предшествующего периода.

3. Исправление ошибок в счетных записях

Учетные регистры, являясь элементами формы бухгалтерского учета, связаны между собой счетными записями. Они должны вестись аккуратно и без помарок. Однако при выполнении записей могут быть допущены ошибки, связанные как с простыми описками, так и неверной корреспонденцией счетов, неверным подсчетом итогов, неправильным отражением сумм операций на счетах.

Чтобы обнаружить допущенные ошибки, применяется несколько приемов:

- повторная сверка записей в учетных регистрах и первичных документах (сплошная, логическая, выборочная);

- сверка итогов оборотных ведомостей аналитического и синтетического учета по экономическому содержанию записей;

- метод контрольных чисел (при автоматизированной форме учета);

- встречная проверка нескольких копий документа и др.

Однако нахождение ошибки еще не означает ее обязательного исправления. Значение имеет, где и на каком этапе обработки информации обнаружена ошибка. Например, в кассовые и банковские документы внесение исправлений не допускается. В этом случае составляется новый документ. В других документах исправления возможны только после согласования с участниками этих экономических событий. Если ошибка обнаружена в отчетности после ее представления, то она исправляется в первом отчетном периоде после ее обнаружения.

Обнаруженные ошибки должны быть исправлены одним из трех способов.

1. **Корректирный способ** – применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных и надписывания правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправленному верить» с указанием даты исправления.

2. **Способ дополнительной записи** – используется, если были ошибки, допущенные в корреспонденции счетов. Способ применяется и при правильной корреспонденции счетов, если запись сделана в меньшей сумме. В этом случае составляется дополнительная бухгалтерская запись по тем же счетам на недостающую сумму.

3. **Способ «красное сторно»** – применяется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом составляются две записи (проводки). Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание, т.е. ее сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов.

При автоматизированном способе ведения бухгалтерского учета при обнаружении в выходных формах документов ошибок бухгалтерией

проводится диагностика ошибочных данных, исправление базы данных и получение выходных форм документов с учетом исправлений. Внесение исправлений осуществляется датой обнаружения ошибочных данных путем оформления измененных документов, сторнирующих проводок.

Владение методами обобщения, группировки и отражения информации в учетных регистрах, а также способами исправления ошибок в них позволяет значительно повысить качество бухгалтерского учета.

4. Понятие о формах бухгалтерского учета

История развития бухгалтерского учета – это история поиска наиболее совершенных способов обработки и оптимального обобщения информации для нужд управления, которые зависят от формируемой главным бухгалтером формы бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета – это порядок сочетания различных видов учетных регистров, техники обработки учетных данных, последовательности и способа учетных записей в них.

Форма бухгалтерского учета начинается с проводки и заканчивается отчетным сведением информации. Основанием для бухгалтерской проводки может служить только надлежаще оформленный первичный документ (информационный вход формы учета), а конечным результатом работы бухгалтера признается бухгалтерская отчетность (информационный выход формы учета). Поэтому форма бухгалтерского учета – это то, что лежит между первичным документом и отчетностью.

Для регистрации, обобщения и группировки данных первичных документов используют различные учетные регистры: карточки, книги, журналы, ведомости, свободные листы, машинограммы. Систематизированная в них информация трансформируется в показатели, отражаемые в отчетности и используемые в управлении.

Форма бухгалтерского учета выбирается организацией самостоятельно исходя из объема получаемой информации, степени подготовленности бухгалтеров и ряда других факторов. В течение отчетного периода принятая форма учета не должна меняться.

В Республике Беларусь получили распространение мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная и автоматизированная формы учета.

Сущность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на основе документов, сгруппированных в накопительных ведомостях, составляются мемориальные ордера, в которых указывается корреспонденция счетов. К мемориальному ордеру прилагаются все документы, на основании которых он составляется.

Для сокращения учетной работы целесообразно применять накопительные ведомости. Когда же число однородных документов незначительно, составление группировочной или накопительной ведомости

нецелесообразно. В этом случае мемориальный ордер составляется на каждый отдельный документ.

Накопительные ведомости могут составляться как по дебетовому, так и по кредитовому признаку. Применение накопительных ведомостей позволяет значительно сократить количество записей в учетных регистрах.

Мемориальные ордера после их составления записываются в регистрационный журнал. При этом на мемориальных ордерах проставляются порядковые номера, под которыми они зарегистрированы в регистрационном журнале. Нумерация ордеров ежемесячно начинается с № 1 и за ними закрепляются постоянные номера.

Регистрационный журнал предназначен для контроля за сохранностью мемориальных ордеров путем их порядковой нумерации и для определения общей суммы всех операций за отчетный месяц. Сверка этой суммы с суммой «Итого оборотов» в оборотной ведомости по синтетическим счетам за месяц позволяет убедиться в правильности записей.

После регистрации бухгалтерских записей в регистрационном журнале производится запись мемориальных ордеров в Главной книге. Для каждого синтетического счета в Главной книге отводится отдельный развернутый лист, в левой стороне которого отражается запись по дебету счета, в правой – по кредиту с указанием в колонках сумм по соответствующим корреспондирующим счетам. Каждый мемориальный ордер отражается в Главной книге дважды: по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Итоги дебетовых и кредитовых оборотов переносят из главной книги в оборотную ведомость синтетических счетов, используемую в дальнейшем для составления баланса на первое число.

Аналитический учет при этой форме учета может быть организован как на карточках, так и в специальных книгах.

После записи хозяйственных операций в аналитические счета на мемориальных ордерах и приложенных к ним документах отмечается номер карточки или страницы Книги аналитического учета, в которую записана оформленная ими операция.

Характерными особенностями этой формы бухгалтерского учета являются:

- оформление бухгалтерских записей мемориальными ордерами;
- разделение синтетического учета на хронологический и систематический;
- ведение аналитического учета в основном в книгах и карточках;
- особое построение Главной книги, раскрывающее корреспонденцию счетов, что повышает возможность анализа и контроля за правильностью записей.

Недостатком этой формы является то, что необходимо составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записывать одни и те же показатели в различные учетные регистры.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета предусматривает

ежедневные записи операций в журналы-ордера на основе первичных и сводных документов, накопительных ведомостей или разработочных таблиц. Журнал-ордер является основным учетным регистром, в котором сочетаются систематические и хронологические записи, а также записи по синтетическим и аналитическим счетам. Итоговая информация из журналов-ордеров переносится в главную книгу, которая ведется в течение года с выделением отдельной страницы для каждого синтетического счета. Она предназначена для обобщения текущего учета, проверки произведенных записей по балансовым счетам и для составления бухгалтерского баланса.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета применяется в основном в крупных организациях с большим числом отделов и счетных работников.

Упрощенная форма бухгалтерского учета предусматривает ведение книги (журнала) учета хозяйственных операций. Она содержит все счета, применяемые в организации, и совмещает синтетический и аналитический учет. Записи в книгу производятся в хронологическом порядке с одновременной группировкой по счетам. Книга позволяет определить наличие имущества и обязательств на конкретную дату, а также составить бухгалтерскую отчетность. В отдельных случаях могут оформляться ведомости по различным участкам учетных работ.

Упрощенная форма учета применяется в основном в организациях малого бизнеса и индивидуальными предпринимателями.

Форма бухгалтерского учета - это порядок сочетания различных видов учетных регистров, техники обработки учетных данных, последовательности и способа учетных записей в них.

Постоянно расширяющаяся хозяйственная деятельность, международное сотрудничество и глобализация мировой экономики приводит к усложнению всего финансово-хозяйственного механизма предприятий, а значит, и информационной системы, отражающей этот механизм. Оперативно и точно обработать большой объем информации с помощью ручных форм ведения бухгалтерского учета становится все сложнее. Все большее количество современных предприятий отдают предпочтение автоматизированным формам учета, отвечающим международным требованиям.

Информация, вводимая в компьютер из первичных документов, с помощью специальных программ и уже имеющейся в памяти ЭВМ нормативно-справочной информации обрабатывается. На ее основе формируются соответствующие базы данных. При запросе бухгалтера эти данные могут быть представлены в виде электронных таблиц на мониторе, а также распечатаны в форме отдельных документов, регистров по тому или иному счету или отчетности за определенный период.

Автоматизированная форма учета базируется на тех же методологических принципах, определенных Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» - в основе алгоритмов, по которым составляются

программы для автоматизации обработки учетной информации, лежит одна из так называемых ручных форм учета (мемориально-ордерная, книжно-журнальная). Тем самым обеспечивается методологическое единство управленческой информации, формируемой в бухгалтерском учете вне зависимости от используемой формы. Несмотря на это, автоматизированная форма учета имеет свои специфические особенности, связанные с технологией сбора, регистрации, накопления и обработки учетных данных и формированием выходной информации. Это позволяет говорить о ней как о самостоятельной форме учета.

Можно выделить следующие принципы использования автоматизированной формы учета:

однократная регистрация первичной информации – любые данные вводятся однократно, но используются многократно за счет возможности автоматизации процедур преобразования и группировки в соответствии с указаниями пользователя;

возможность неограниченного аналитического учета – практически отсутствуют ограничения на возможность получения любой аналитической информации, в любом разрезе, с любой степенью обобщения, за любой период, в течение которого накапливаются учетные данные;

унифицированные способы работы с учетной информацией – для различных автоматизированных систем характерно применение единых принципов работы с учетно-аналитической информацией на всех участках учета, что сокращает время на освоение системы бухгалтером и упрощает работу с ней;

наличие системы встроенных бухгалтерских знаний и регламентных процедур – наличие инструментальных средств, автоматизирующих стандартные бухгалтерские процедуры и дающих возможность по запросу рассчитать итоги оборотов и сальдо по счетам, выполнить процедуры закрытия отчетного периода, сформировать внутренние отчеты и внешнюю отчетность;

высокая достоверность учетных данных – исключение арифметических ошибок, так как все вычисления выполняются на основе встроенных алгоритмов;

возможность параллельного ведения учета в нескольких различных стандартах – на базе одних и тех же однократно вводимых данных можно получать несколько систем оценок и показателей, рассчитываемых по разным методикам, т.е. составление внешней отчетности возможно в соответствии как с отечественной методикой учета, так и с международными методиками и стандартами.

Эти принципы лежат в основе функционирования различных информационных систем, применяемых в Республике Беларусь.

При автоматизированной форме учета технологический процесс делится на четыре этапа:

- 1) сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки

на ЭВМ;

2) формирование массивов учетных данных на носителях (магнитных, оптических): массивов остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций, бухгалтерских записей и рабочих массивов, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов;

3) процессы обработки и контроля за информацией, записанной в массивах учетных данных, и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета;

4) Получение результатов за отчетный период по требованию пользователя в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам или отображению на экране дисплея требуемой информации.

Автоматизированная форма учета основана на использовании готовых пакетов прикладных программ по бухгалтерии.

В Республике Беларусь практическое применение получили программные комплексы «1С: Бухгалтерия», Галактика, Ветразь, «НИВА-СХП» и др. Они отличаются друг от друга алгоритмом обработки информации и некоторыми технологическими особенностями.

Автоматизированные формы учета, отвечающие международным требованиям, обеспечивают качество и своевременность принимаемых управленческих решений и, в конечном итоге, более успешную работу организации в целом, а также открывают отечественным организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала; позволяют значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки нового комплекса национальных правил учета и отчетности.

Содержанием любой формы учета является сбор экономических сведений для управленца-менеджера, которые получаются путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного учета имущества и хозяйственных процессов в обобщенном денежном выражении.

ЗАНЯТИЕ № 37

Бухгалтерская отчетность

- 1. Сущность и значение отчетности, ее виды**
- 2. Требования, предъявляемые к отчетности**
- 3. Содержание периодической отчетности, сроки ее представления**
- 4. Годовая бухгалтерская отчетность**

1. Сущность и значение отчетности, ее виды

Составление бухгалтерской отчетности является завершающим этапом учетной работы в организации. В ходе данного этапа информация, получаемая сначала из первичных документов, а потом и учетных регистров, систематизируется по определенным признакам, обобщается в удобных для восприятия информации таблицах и представляется заинтересованным в ней пользователям.

Бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Отчетность основана на данных бухгалтерского учета и представляет собой информацию о состоянии активов, источников их образования, об обязательствах, доходах, расходах, финансовых результатах, направлениях использования прибыли и т.д. Сущность и значение отчетности состоит в следующем:

- с ее помощью осуществляется систематическое наблюдение и контроль за выполнением показателей работы и сохранностью имущества организации;

- служит информационной базой для экономического анализа хозяйственной деятельности, планирования, прогнозирования, оперативного, текущего и перспективного управления в организации;

- является основным источником экономической информации для ее внутренних и внешних пользователей;

- показатели отчетности используются в статистическом учете, где они обобщаются, а затем применяются для макроуровневого управления и т.д.

Бухгалтерская отчетность классифицируется:

- по периодичности представления – промежуточная (за месяц, квартал, полугодие и 9 месяцев) и годовая (за год – с 1 января по 31 декабря);

- составу информации – первичная (составляют организации, не имеющие в подчинении структурных подразделений) и сводная (составляют вышестоящие организации);

- по роли в управлении – общегосударственная (для всех организаций), внутрисистемная (специализированные формы отчетов для внутреннего использования организациями определенного министерства или ведомства),

внутрихозяйственная (управленческая отчетность, составляемая организацией для оперативного руководства деятельностью).

2. Требования, предъявляемые к отчетности

Чтобы быть полезной в управлении, к отчетности предъявляется ряд законодательно регламентированных требований, к которым относятся:

единство форм и методики составления (при составлении отчетности следует исходить из единых для всех нормативных документов, используя единые методы расчета одинаковых показателей);

достоверность и реальность данных (отчетность должна быть беспристрастной и не исходить из интересов какого-либо круга лиц, все цифры должны быть проверены и подтверждены учетными записями);

полезность, своевременность и значимость информации (заключается в возможности ее использования для оценки финансового положения организации, что имеет смысл в случае своевременного ее получения; значимой является информация, отсутствие которой влияет на принятие решений);

сопоставимость и постоянство данных (достигается соблюдением единой методики учета активов и пассивов, а также их оценки);

полнота отчетности (содержит в минимальных размерах необходимую информацию при сохранении коммерческой тайны);

экономичность отчетности (затраты на составление отчетности должны быть минимальными, а выгоды и доходы от использования ее данных не превышать затраты на составление);

отчетность должна быть простой, ясной и доступной для понимания.

Разработкой и утверждением отчетных форм, методическим руководством по их заполнению занимается Министерство финансов Республики Беларусь. Оно контролирует соблюдение хозяйствующими субъектами основных методических приемов при составлении бухгалтерской отчетности: полноту отражения хозяйственных операций, совершенных в отчетном периоде; правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам; правильность разграничения текущих затрат на производство (реализацию) и капитальные вложения; соблюдение принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки объектов учета; подтверждение всех статей годового баланса и других форм отчетности данными инвентаризации.

3. Содержание периодической отчетности, сроки ее представления

Промежуточная отчетность имеет важное значение для оперативного управления, анализа и принятия своевременных управленческих решений. Она составляется за месяц и квартал нарастающим итогом с начала года. Промежуточная месячная отчетность включает бухгалтерский баланс и

расчеты по налогам и неналоговым платежам. Промежуточная квартальная отчетность включает типовые и специализированные формы.

Типовые формы:

бухгалтерский баланс;

отчет о прибылях и убытках;

отчет о движении источников собственных средств;

приложение к бухгалтерскому балансу.

Специализированные формы:

отчет о недостачах, хищениях и порче товарно-материальных и других ценностей;

отчет по животноводству;

отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский баланс характеризует в денежной оценке финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. Основная задача баланса – показать собственнику, какими материальными ценностями и запасами он владеет, каково состояние расчетов на предприятии. В балансе приводится группировка активов организации и источников их образования.

Отчет о прибылях и убытках содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах организации. Показатели приводятся за отчетный период и аналогичный период прошлого года.

Отчет о движении источников собственных средств содержит информацию о величине уставного, добавочного, резервного фондов и других источников собственных средств организации, их движении за отчетный период и остатках на конец квартала.

Приложение к бухгалтерскому балансу в составе промежуточной квартальной отчетности содержит ряд справок-расшифровок, которые расшифровывают отдельные показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Отчет о недостачах, хищениях и порче товарно-материальных и других ценностей в составе промежуточной квартальной отчетности представляется районному управлению сельского хозяйства и продовольствия и районному отделу статистики. В отчете содержится информация о суммах недостач, хищений и порчи ценностей, отраженных на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а также списанных на виновных лиц или подлежащих отнесению на издержки производства. Потери имущества от стихийных бедствий в данной форме не отражаются.

Информация, содержащаяся в отчете, необходима для контроля за своевременным выявлением потерь, недостач, их списанием и взысканием с виновных лиц.

Отчет по животноводству включает основные показатели развития животноводства за отчетный период. Данные приводят нарастающим итогом с начала года по всем видам животных: молочному стаду коров, молодняку КРС на выращивании и откорме, свиноводству, птицеводству и другим отраслям животноводства. В отчете показывают среднее поголовье

животных, сумму затрат на основную продукцию (без стоимости побочной продукции) – всего и в том числе по статьям, а также выход продукции по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости. Здесь же рассчитывается и фактическая себестоимость единицы произведенной продукции животноводства.

Основанием для заполнения отчета служат данные производственного отчета по животноводству.

Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности составляется, с одной стороны, на основании данных бухгалтерского учета на 1 октября, а с другой – на основе ожидаемых в 4 квартале затрат, выхода продукции, ее реализации, поступления денежных средств, определяемых расчетным путем. В отчете содержатся сведения об ожидаемых за год финансовых результатах от реализации продукции (работ, услуг), внереализационных доходах и расходах, рассчитывается ожидаемый уровень рентабельности производства.

Информация, содержащаяся в отчете, позволяет уже в октябре определить ожидаемые результаты финансово-хозяйственной деятельности организации за год, что необходимо для анализа и выявления резервов увеличения продукции, снижения ее себестоимости и повышения рентабельности производства.

Стоимостные показатели в формах бухгалтерских отчетов приводятся в миллионах рублей.

Промежуточная квартальная отчетность представляется по графику в течение 30 дней после окончания отчетного периода в адреса, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Все организации представляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами следующим адресатам:

учредителям организации или собственникам ее имущества – в соответствии с учредительными документами;

вышестоящим республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям;

другим республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям;

учреждениям банков – согласно кредитному договору;

другим пользователям – в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

4. Годовая бухгалтерская отчетность

Годовая бухгалтерская отчетность дает наиболее полную информацию для оценки финансового состояния организации. В соответствии с законодательством Республики Беларусь составляется 6 обязательных, взаимосвязанных между собой типовых форм:

бухгалтерский баланс (форма № 1);

отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
отчет о движении источников собственных средств (форма № 3);
отчет о движении денежных средств (форма № 4);
приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

К годовому отчету прилагается пояснительная записка, в которой анализируются важнейшие экономические и финансовые показатели работы организации, а также обосновывается учетная политика, принятая на следующий год.

Бухгалтерский баланс заполняют на основании оборотной ведомости по счетам главной книги. Другие формы отчетности заполняют по данным аналитического учета средств и источников их образования. Показатели отчетности заполняются в миллионах рублей.

После того как составленную отчетность подписывает главный бухгалтер и руководитель организации, она представляется собственникам организации и другим пользователям согласно законодательству или по договоренности. Отчетность может быть опубликована, однако это делается после получения аудиторского подтверждения ее достоверности.

Бухгалтерская отчетность выступает средством наблюдения пользователей за работой организации путем представления в сжатом виде информации об основных показателях ее хозяйственной деятельности.

ЗАНЯТИЕ № 39

Принципы организации бухгалтерского учета, планирование организации бухгалтерского учета

- 1. Принципы организации бухгалтерского учета**
- 2. Планирование организации бухгалтерского учета на предприятиях**

1. Принципы и предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет называют языком бизнеса, так как он дает объективную информацию о кругообороте средств предприятия, которая используется его работниками для принятия объективных и эффективных управленческих решений, направленных на увеличение прибыли и рентабельности производства. Своевременное формирование объективной учетной информации о деятельности предприятия достигается только в условиях рациональной организации бухгалтерского учета.

Важнейшими предпосылками рациональной организации бухгалтерского учета на предприятии являются:

высокая квалификация работников бухгалтерии;

установление оптимальных объемов и сроков получения учетной информации необходимой для оперативного управления производством и составления отчетности;

правильное решение вопроса о характере учетных взаимоотношений между структурными подразделениями и центральной бухгалтерией предприятия;

рациональная организация технологии и управления производством;

постоянное изучение нормативно-правовых актов по вопросам БУ, налогообложения и т.д.

планирование организации учетного процесса;

автоматизация бухгалтерского учета.

Рациональная организация бухгалтерского учета должна обеспечить:

1. своевременное и достоверное отражение в учете и отчетности всех хозяйственных операций;

2. обеспечить оперативный контроль за эффективностью работы предприятия и его внутрихозяйственных формирований;

3. обеспечить действенный контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

4. обеспечить предоставление достоверной отчетности в строго установленные сроки;

5. обеспечить высокую производительность труда учетного персонала на основе интенсивного использования средств вычислительной техники.

Таким образом, под рациональной организацией бухгалтерского учета понимают такое его построение, при котором обеспечивается своевременное, полное и достоверное отражение в учете и отчетности всех хозяйственных операций и осуществляется строгий контроль за рациональным использованием всех ресурсов.

Методологическое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой совокупность нормативных актов, регламентирующих его организацию на макро - и микроуровнях, т.е. в рамках государства и отдельных организаций. Основным документом является Закон «О бухгалтерском учете и отчетности», которым закреплена обязательность ведения бухгалтерского учета на всех организациях независимо от подчиненности и форм собственности, определены основные задачи и принципы его организации. Закон является и правовой основой, определяющей практическую деятельность бухгалтерского аппарата каждой организации.

Основными принципами организации бухгалтерского учета являются:

- непрерывность деятельности организации;
- непрерывность бухгалтерского учета;
- достоверность формируемой в учете информации;
- предусмотрительность (осторожность);
- преобладание содержания над формой;
- сопоставимость получаемой из учета информации;
- нейтральность информации, обеспечиваемой бухгалтерским учетом;
- обеспечение контроля соответствия доходов и расходов отчетного периода;

обеспечение возможности признания и оценки имущества и обязательств.

Принцип непрерывности деятельности означает, что организация будет продолжать свою деятельность неопределенно длительное время, т.е. не будет ликвидации (т.е. прекращения деятельности) в ближайшее время.

Принцип непрерывности бухгалтерского учета. Организация непрерывно ведет бухгалтерский учет с момента ее создания до реорганизации либо ликвидации в порядке установленном законодательством РФ. Реализация данного принципа подтверждает сущность определения бухгалтерского учета в качестве системы сплошного, непрерывного наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в стоимостной оценке об имуществе и обязательствах организации.

Принцип достоверности формируемой в учете информации ориентирован на обеспечение достоверности показателей, отображающих имущественное и финансовое положение организаций без каких-либо искажений.

Принцип предусмотрительности (осторожности) означает отражение прибыли в учете только после реального ее получения, т.е. отражение дохода

в учете должно быть обосновано. Бухгалтерская информация не должна давать завышенного представления о финансовом положении организации, а скорее - наоборот.

Преобладание содержания над формой означает отражение в учете хозяйственных операций, исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования, а не из их правовой основы.

Сопоставимость получаемой из учета информации предполагает последовательное использование методов учета в течение не только отчетного, но и последующих временных периодов, позволяющее обеспечить сопоставимость показателей финансового состояния организации за различные отчетные периоды.

Нейтральность (непротиворечивость) информации предполагает необходимость тождества данных аналитического и синтетического учета, а также показателей бухгалтерской отчетности данным учета.

Соответствие доходов и расходов отчетного *периода* означает отражение хозяйственных операций в учете в момент их возникновения (совершения) в тех отчетных периодах, к которым они относятся, независимо от времени расчетов.

Обеспечение возможности признания и оценки имущества предполагает использование метода оценки по функциональной роли имущества и разделение его на основные средства и материалы, т.е. устанавливается предел существенности, позволяющий определить влияние стоимости имущества на финансовые.

Структура учетного процесса может строиться на принципах централизации либо децентрализации. Данные принципы определяют взаимоотношения между обособленными структурными подразделениями и центральной бухгалтерией.

При децентрализации учета учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям. В них осуществляется обработка первичных и сводных документов, ведение синтетического и аналитического учета, составляются балансы и отчетность подразделений. Главная бухгалтерия при этом составляет сводный баланс и отчет по организации. Также главная бухгалтерия осуществляет контроль за постановкой учета в подразделениях. При централизации учета учетный аппарат сосредоточен в центральной бухгалтерии. При этом все первичные документы, а также сводные листы передаются из подразделений в центральную бухгалтерию, где осуществляется полное ведение синтетического и аналитического учета.

В большинстве случаев применяется централизованная форма построения учета, т.к. она более рациональна, позволяет равномерно распределить обязанности между счетными работниками, более эффективно использовать вычислительную технику, снизить сроки выполнения определенных работ.

Децентрализация учета допускается только на очень крупных предприятиях. Однако на некоторых предприятиях применяется частичная децентрализация, т.е. подразделения не только составляют первичную документацию, но также ведут аналитический учет, ведут учет затрат на производство и калькулируют себестоимость отдельных видов продукции.

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Для ведения бухгалтерского учета в системе управления организацией создается бухгалтерия. Бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером.

Аппарат бухгалтерии занимается ведением учета, составлением отчетности и осуществлением как предварительного, так и последующего контроля за соблюдением финансовой, кассовой, сметной и штатной дисциплины, рациональным расходованием денежных средств и материальных ресурсов, осуществлением строжайшего режима экономики и недопущением потерь и непроизводительных расходов.

Структура бухгалтерии – это состав бухгалтерского аппарата, выполняющих учетные функции на основе принципов разделения труда.

Структура бухгалтерского аппарата зависит от организационных форм бухгалтерского учета, условий организации и технологии производства, объема выполняемых учетных работ и уровня автоматизированной обработки учетной информации.

Последнее время сложились 2 основных типа организации структуры бухгалтерии:

линейный: все работники организации подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Применяется на предприятиях, где бухгалтерский аппарат не превышает 10 человек.

вертикальный: создаются обособленные группы управления, т.е. отделы

1. материальная группа
2. учет оплаты труда
3. производственно-калькуляционная группа
4. учет готовой продукции
5. группа учета капитальных затрат
6. общая группа ведущая учет всех объектов, не указанных выше.

Руководство бухгалтерским учетом в любой организации осуществляет главный бухгалтер. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» главный бухгалтер назначается на должность и снимается с нее руководителем организации. На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее специальное образование, а в исключительных случаях - лицо, не имеющее высшего специального образования, при

наличии у него специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать бухгалтерской службе необходимые условия для правильного ведения учета. При функционировании в организации бухгалтерии как самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером, на нее возлагаются функции по ведению и организации бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер имеет право:

устанавливать систему внутрихозяйственного учета, правила документирования операций, документооборота, ведения регистров бухгалтерского учета, составления отчетности для внутреннего пользования и организации постоянного контроля;

разрабатывать и утверждать для подчиненных ему работников должностные инструкции, регламентирующие их обязанности и права по вопросам бухгалтерского учета, контроля, составления внутренней и внешней отчетности, контролировать соблюдение этих инструкций;

требовать от МОЛ сохранности переданного им имущества, ведения его аналитического учета и своевременного представления отчетов в бухгалтерию;

участвовать в назначении либо увольнении МОЛ;

разрабатывать нормы расходования трудовых, материальных и финансовых ресурсов;

контролировать качество выполнения работ другими работниками бухгалтерии и МОЛ;

организовать контроль за выполнением законодательства в области учета и отчетности;

визировать трудовые договоры и другие финансовые договоры, и положение об оплате труда работников и пр.

без подписи главного бухгалтера (или лица его заменяющего) денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и к исполнению не принимаются;

требовать от всех работников организации обязательной, правильного документального оформления хозяйственных операций и своевременного представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений;

формировать и предлагать руководителю для утверждения состав инвентаризационной комиссии по проверке имущества и обязательств;

определять систему показателей, которым следует придать статус конфиденциальности;

следить за сроками проведения инвентаризации, информировать руководителя об установленных нарушениях;

на контрактной основе составлять для пользователей отчет по установленной форме.

В компетенцию (должностные обязанности) главного бухгалтера организации входит:

- постановка и ведение бухгалтерского учета, обеспечить соответствие хозяйственных операций законодательству;

- формирование учетной политики;

- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности;

- организация учета финансовых, расчетных и кредитных отношений и пр.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

2. Планирование организации бухгалтерского учета

Планирование организации бухгалтерского учета обеспечивает логическое построение всего учетного процесса, что позволяет получить необходимый объем информации с наименьшими затратами труда и средств.

План организации бухгалтерского учета включает:

- план документации и документооборота;

План документации и документооборота определяет порядок документирования всех хозяйственных операций, а также последовательность движения документов в учетном процессе с момента их составления до сдачи в архив. Он включает в себя рабочий альбом первичных документов и график документооборота.

Рабочий альбом первичных документов содержит образцы заполненных первичных документов по всем разделам учета. В графике документооборота определяется перечень документов и сроки их представления в бухгалтерию.

- план инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

В целях обеспечения своевременного и полного проведения инвентаризации на предприятии должен быть составлен план-график проведения инвентаризации, который состоит из 2 частей:

- график плановых инвентаризаций

- график внеплановых инвентаризаций

- план счетов бухгалтерского учета;

План счетов бухгалтерского учета определяет перечень синтетических и аналитических счетов, субсчетов, применяемых на предприятии с учетом особенностей технологии организации производства и управления.

- план технического оформления бухгалтерского учета;

План технического оформления учета определяет форму бухгалтерского учета, применяемую на предприятии. табель отчетности.

График отчетности содержит перечень форм отчетности и адресатов ее получения, сроки представления и т.д.

Организация хранения документов

Каждое предприятие для хранения документов выделяет отдельное помещение либо комнату под архив. На предприятии должна быть предусмотрена должность заведующего архивом либо устанавливается лицо ответственное за ведение архива по приказу руководителя. В организации должно создаваться Положение «Об архиве». В нем определяются перечень документов, передаваемых в архив, порядок ведения самого архива, права и обязанности зав. архивом либо лица, на которого возложена обязанность по ведению архива.

Если в архиве организации накопилось большое количество документов, они подлежат сдаче в ведомственный архив. В ведомственный архив сдаются документы постоянного срока хранения, а также со сроком хранения свыше 10 лет.

Вся документация организации, законченная делопроизводством, либо определяется на длительное архивное хранение, либо храниться краткие сроки и направляется на уничтожение.

Сроки хранения документов устанавливаются соответствующими НПА.

Для определения срока хранения документов на предприятии создается экспертная комиссия, которая проводит экспертизу ценности документов. Экспертная комиссия состоит из 3-5 человек, обязательно входят: ответственные за делопроизводство, лицо зав. архивом и главный бухгалтер, председателем комиссии назначается зам. директора организации.

Экспертиза ценности документов упрощает деление всех документов на основные, оперативные и документы по личному составу.

Основные: устав, приказы, различные положения, которые подлежат постоянному хранению.

Оперативные: документы по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, по административно-хозяйственным вопросам (устанавливаются временные сроки хранения менее или более 10 лет)

Документы по личному составу: приказы о принятии на работу, лицевые счета по начислению заработной платы, книги учета личного состава. Должны храниться постоянно.

ЗАНЯТИЕ № 40

Учетная политика предприятия

Учетная политика – совокупность конкретных методов, форм ведения бухгалтерского учета, принятые на данном предприятии исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности.

В учетной политике предприятия определяют форму ведения бухгалтерского учета, методы начисления амортизации основных средств, методы оценки основных средств и производственных запасов, методы учета затрат на основное производство и способы распределения косвенных налогов.

Основное назначение и главная задача принимаемой организацией учетной политики - максимально адекватно отразить деятельность организации, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней для целей эффективного регулирования этой деятельности в интересах дела и заинтересованных лиц.

Учетная политика организации разрабатывается главным бухгалтером, оформляется в виде отдельного документа и вводится в действие приказом руководителя организации.

Учетная политика охватывает методическую, организационно-техническую стороны бухгалтерского учета.

Методическая сторона учета предусматривает способы оценки имущества и обязательств, способы начисления амортизации по различным видам имущества, методы исчисления прибыли, доходы и т.д.

Организационно-техническая сторона охватывает форму ведения бухгалтерского учета (систему применяемых бухгалтерских регистров), организационные мероприятия бухгалтерской службы, ее место в системе управления, взаимосвязи и взаимодействие с другими элементами и звеньями этой системы, взаимосвязи с подразделениями.

Учетная политика организации включает в себя:

описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;

план счетов бухгалтерского учета организации;

применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;

регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

При формировании учетной политики организации необходимо исходить из:

обособленности учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц;

непрерывности деятельности организации;

последовательности применения учетной политики;

временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Методическое обеспечение учетной политики представляет собой совокупность приемов и способов, позволяющую обеспечить системность отражения отдельных объектов и образующую функционирующую систему учета в организации. Рекомендует, я выделить следующие его аспекты:

1. Учет имущества:

1.1. Учет основных средств;

1.2. Учет производственных запасов.

1.1. Учет основных средств

Следует указать критерий отнесения имущества к основным средствам. Изложить порядок начисления амортизации, обосновать ее ускоренный метод в случае его применения с указанием перечня основных средств. Указать, будет ли применяться индексация амортизационных отчислений или же, наоборот, понижающие коэффициенты, а также будет ли проводиться переоценка основных средств. Раскрыть порядок списания затрат на ремонт основных средств. В случаях создания резерва на проведение ремонта изложить порядок расчета норматива отчислений на его создание.

1.2. Учет производственных запасов

В соответствии с производственной направленностью организации и обеспечением материальными ресурсами указать перечень субсчетов к счету 10 «Материалы». Раскрыть взаимосвязь между складским учетом материалов и записями на счетах. Изложить порядок оценки материалов и их списания на издержки производства. Допускается три варианта применяемых оценок:

по средневзвешенной себестоимости;

по учетным ценам с включением сумм отклонений между учетными ценами и фактической себестоимостью их заготовления;

с использованием метода «ЛИФО».

2. Учет нематериальных активов

Привести перечень нематериальных активов с указанием и обоснованием срока полезного использования каждого из них. Амортизация стоимости нематериальных активов производится в соответствии с исчисленным сроком их полезного использования.

3. Учет товаров

Изложить порядок оценки товаров, который можно осуществлять одним из двух вариантов:

по покупным (учетным) ценам;

по продажным ценам.

При первом варианте оценки в учетной работе организация использует счет 42 «Торговая наценка». Раскрыть механизм определения средней наценки и списания товаров при их реализации

4. Учет затрат на производство

Дать общую классификацию затрат в организации в соответствии с уставной хозяйственной деятельностью и привести перечень счетов, на которых найдут отражение указанные затраты.

Изложить порядок закрытия счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» и списания расходов по управлению и обслуживанию производства по объектам учета затрат. В качестве базы распределения указанных расходов может быть:

- сумма заработной платы;
- сумма прямых расходов;
- сметные ставки;
- объем выручки.

В соответствии с инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета возможно списание общехозяйственных затрат сразу в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты» в качестве условно-постоянных расходов.

Следует раскрыть порядок оценки незавершенного производства. Оценку незавершенного производства можно производить по следующим критериям:

- нормативной производственной себестоимости;
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. По расходам будущих периодов необходимо привести их перечень с указанием срока списания на издержки производства (обращения).

5. Учет реализации

Необходимо указать, что является моментом признания выручки от реализации:

признание в учете выручки по мере отгрузки продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления);

признание выручки по мере поступления оплаты отгруженных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Определение момента признания выручки от реализации особенно важно для организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью. Изменения валютного курса обуславливают необходимость отражения в учете курсовых разниц.

6. Использование прибыли

Следует раскрыть механизм использования прибыли. Указать порядок начисления и выплаты дивидендов учредителям (поквартально, за полугодие, за год, по решению учредителей). Определить порядок использования прибыли на финансирование вложений в долгосрочные активы.

Организационные мероприятия включают следующие позиции:

определение формы учета и технологии обработки информации.
график документооборота с указанием ответственных лиц за оформление, представление первичных документов;

разработка плана счетов бухгалтерского учета организации на основе утвержденного Типового плана счетов, обусловленного спецификой деятельности организации;

график проведения инвентаризаций и ревизий;

график организации труда работников бухгалтерии;
график представления отчетности.

Учетная политика организации в соответствии с действующим законодательством должна носить неизменный характер и быть последовательной от одного учетного периода к другому. Вместе с тем, при наступлении объективных условий, влияющих на изменение учетной политики, организации необходимо раскрыть содержание изменений и определить их влияние на финансовое состояние. Изменения в учетной политике организации могут быть обусловлены реорганизацией, изменениями законодательства, изменениями условий деятельности. Вводить изменения в учетную политику организации рекомендуется с начала года.

Способы ведения бухгалтерского учета, выработанные организацией при формировании учетной политики, применяют с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа (приказ руководителя организации). При этом они применяются всеми структурными подразделениями организации (включая выделение на отдельный баланс) независимо от их положения.

Вновь созданная организация оформляет избранную ей учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (дата государственной регистрации). Избранная организациями учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации.