

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЯ



Г.А. Адамова

# БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ (для менеджеров)

РАБОЧАЯ ТЕТРАДЬ

ДЛЯ СЛУШАТЕЛЕЙ ИНСТИТУТА  
ДЕЛОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И БИЗНЕСА

**МОСКВА 2022**

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ЛЕКЦИОННЫЙ МАТЕРИАЛ.....</b>	<b>2</b>
<b>Тема 1.</b> Сущность и назначение бухгалтерского учета, его предмет и метод.....	2
<b>Тема 2.</b> Организация бухгалтерского учета. Учетная политика юридического лица.....	7
<b>Тема 3.</b> Бухгалтерский баланс, его строение и содержание. Типы хозяйственных операций.....	10
<b>Тема 4.</b> Система счетов и двойная запись. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	15
<b>Тема 5.</b> Организация учета расходов и доходов организации, формирование финансового результата.....	19
<b>Тема 6.</b> Бухгалтерская отчетность организации.....	23
<b>ПРАКТИКУМ.....</b>	<b>31</b>

## **Тема 1. Сущность и назначение бухгалтерского учета. Функции учета в управлении. Предмет и метод бухгалтерского учета**

Под учетом традиционно понимается система формирования информации, направленная на удовлетворение потребностей различных пользователей. К одной из таких информационных систем относится **хозяйственный учет**. Главной отличительной особенностью хозяйственного учета являются объекты учета, в качестве которых выступают хозяйственные факты, явления и процессы, то есть все то, что составляет хозяйственную деятельность различных субъектов. При этом хозяйственный учет не только выполняет функцию отражения происходящих процессов, но и контроля и управления ими. Он состоит в наблюдении, измерении, регистрации и группировке всех фактов хозяйственной жизни организации.

Хозяйственный учет существовал во всех социально-экономических формациях. Его содержание постоянно менялось, приспособляясь к требованиям каждого нового общественного строя. Изменение способа производства приводит к изменению способа контроля, и руководства хозяйственной деятельностью, соответственно, и к изменению хозяйственного учета. В современном хозяйственном учете регистрируются, накапливаются и обрабатываются данные, которые затем используются для проведения анализа, контроля, планирования и регулирования. Он должен быть построен таким образом, чтобы, во-первых, полностью удовлетворять потребности управления в информации о фактически свершившихся хозяйственных процессах и явлениях; во-вторых, на основе количественных данных можно было бы получить их достоверную качественную характеристику.

В хозяйственном учете используются следующие виды измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители служат для получения сведений счетом, весом, мерой. Такими измерителями являются меры длины, веса, объема.

Трудовые измерители служат для определения затрат труда в днях, часах и минутах. При помощи этого измерителя определяется производительность труда, рассчитывается заработная плата, контролируется норма выработки и т. д.

Денегные измерители применяются для учета хозяйственных средств, процессов и явлений. С их помощью осуществляется контроль за деятельностью предприятия, составляется калькуляция себестоимости продукции, определяется конечный финансовый результат, производятся различные виды расчетов.

Действующая в нашей стране система хозяйственного учета включает четыре взаимосвязанных вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский и налоговый (см. Табл. 1). Все они взаимно дополняют друг друга, отличаясь сферой применения, назначением и способом осуществления.

**Таблица 1 - Система хозяйственного учета**

<b>Система хозяйственного учета</b>			
<b><i>Оперативный учет</i></b>	<b><i>Статистический учет</i></b>	<b><i>Бухгалтерский учет</i></b>	<b><i>Налоговый учет</i></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- удовлетворяет текущие информационные запросы менеджмента;</li> <li>- прерывается во времени;</li> <li>- использует преимущественно натуральные показатели;</li> <li>- использование документов не является обязательным</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- позволяет изучать и обобщать массовые явления;</li> <li>- устанавливает закономерности и свойства хозяйственных процессов;</li> <li>- предполагает использование учетных документов;</li> <li>- регистрация данных может производиться как сплошным, так и выборочным методами</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- формирует систематизированную информацию об имуществе предприятия и его источниках, а также хозяйственных фактах;</li> <li>- строго регламентируется;</li> <li>- не прерывается во времени;</li> <li>- отражение информации носит взаимосвязанный характер;</li> <li>- обязательно использование как учетных документов, так и денежных измерителей</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- обобщает информацию для определения налоговой базы;</li> <li>- осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения, а также для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов</li> </ul>

Целью **бухгалтерского учета** является формирование документированной систематизированной информации об имуществе предприятия, его обязательствах и их движении путем сплошного, непрерывного, взаимосвязанного отражения всех хозяйственных операций как в натуральном выражении, так и в денежной оценке.

К качественным особенностям бухгалтерского учета можно отнести следующие:

- сплошной и непрерывный характер отражения информации. То есть для ведения бухгалтерского учета необходимо постоянное ведение

наблюдения за всеми происходящими в организации процессами и явлениями и их регистрация. Сплошная регистрация хозяйственных фактов позволяет говорить о бухгалтерском учете, как о всеобъемлющем способе отражения информации. Таким образом, учет ведется последовательно, с момента государственной регистрации предприятия, а все операции, происходящие в ходе его деятельности, должны быть подвержены точной оценке и фиксации;

- обязательность отражения всех фактов хозяйственной жизни и хозяйственных операций в стоимостной (денежной) оценке, что обеспечивает обобщение и сопоставимость различных показателей. Обязательность денежной оценки хозяйственных операций вызывает необходимость использования различных методов и приемов перевода натуральных показателей в стоимостные;

- документальный способ отражения информации, проявляется в обязательной регистрации всех хозяйственных операций в специальных бухгалтерских документах. Использование документов в учете вызывает требование к максимальной точности отражения данных. Документы бухгалтерского учета не только способствуют систематизации учета, но и имеют юридическую силу, то есть могут служить источником установления ответственности лиц, производивших операции, либо их регистрацию;

- взаимосвязанный учет различных фактов хозяйственной жизни предприятия, который основывается на двойственном подходе к отражению информации и взаимной зависимости различных объектов учета;

- ограничение учета рамками хозяйствующего субъекта; данная особенность характеризует бухгалтерский учет как более узкий вид учета в сравнении со статистическим учетом и более широкий в сравнении с оперативным учетом.

Вышеперечисленные особенности бухгалтерского учета отличают его от оперативного и статистического видов учета.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

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

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций, их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Цели ведения бухгалтерского учета в первую очередь определяются пользователями бухгалтерской информации.

Все пользователи информации бухгалтерского учета делятся на две категории: *внешние* и *внутренние*. Внешние пользователи бухгалтерской информации в свою очередь подразделяются на две группы: 1) внешние пользователи с непрямым (косвенным) финансовым интересом к деятельности предприятия, 2) внешние пользователи с прямым финансовым интересом.

К внутренним пользователям бухгалтерской информации относятся администрация предприятия, руководители различных уровней управления.

К внешним пользователям бухгалтерской информации, не имеющим прямого финансового интереса к деятельности предприятия, можно отнести: государственные налоговые службы, органы Госкомстата РФ, государственные внебюджетные фонды, аудиторские организации и др. К внешним пользователям, имеющим непосредственный интерес, относятся: потенциальные и реальные инвесторы, кредитные организации, покупатели, заказчики, поставщики и другие категории контрагентов предприятия.

Бухгалтерский учет выполняет целый ряд функций в системе управления предприятием. Среди них особо выделяют:

- контрольную,
- информационную,
- обеспечения сохранности собственности,
- обратной связи,
- аналитическую.

Все эти функции с одной стороны тесно взаимосвязаны друг с другом, с другой – имеют самостоятельное значение для менеджмента предприятия.

**Контрольная** функция бухгалтерского учета реализуется в трех формах: в форме предварительного контроля, текущего и последующего. На основании данных, отражаемых в бухгалтерских документах работниками предприятия, а в отдельных случаях и аудиторами, налоговыми службами и др., осуществляется контроль за всей деятельностью хозяйствующего субъекта, состоянием его активов и обязательств, исполнением договоров и плановых показателей.

**Информационная** функция носит определяющий характер в системе управления. Ее роль определяется всей важностью информационного обеспечения менеджмента, как в целях текущего управления, так и с точки зрения принятия различных управленческих решений. Бухгалтерский учет играет роль ключевого (важнейшего) источника информации для менеджеров всех уровней управления обо всех аспектах деятельности предприятия. Информация бухгалтерского учета не только обеспечивает потребности текущего управления, но и дает возможность выработки обоснованных

планов деятельности предприятия на краткосрочную и долгосрочную перспективы. В связи с этим повышаются требования к качеству информации бухгалтерского учета. Она должна не только полностью удовлетворять потребности менеджмента, но и быть достаточно экономичной, то есть затраты на ведение учета не должны превышать экономического эффекта от результатов использования данных учета.

Функция *обеспечения сохранности собственности* реализуется посредством использования специальных учетных инструментов, таких как оценка, инвентаризация и др. Сам факт полного и детального отражения наличия и движения имущества организации в документах бухгалтерского учета способствует выполнению данной функции. В дополнение к этому посредством обязательной инвентаризации осуществляется контроль за соответствием имущества в натуре данным бухгалтерских документов, выявляются недостатки и излишки ценностей, а также их виновники.

Для реализации функции *обратной связи* необходима не только регистрация происходящих хозяйственных процессов, но и принятие решений на основе учетной информации. Как следствие, результаты принятых решений снова находят отражение в бухгалтерских документах. В результате поступления информации в разрезе показателей, отражающих различные аспекты хозяйственной деятельности, руководство предприятия может оценивать эффективность использования всех видов ресурсов, достижение плановых результатов деятельности, исполнение разработанных нормативов и смет. Другими словами, бухгалтерский учет играет роль сигнальной системы, позволяющей дать оценку текущей ситуации, соотношению существующих ресурсов и реальных результатов работы.

*Аналитическая* функция бухгалтерского учета является логическим продолжением всех ранее описанных функций, поскольку именно посредством анализа данных, представленных в бухгалтерских документах, можно правильно оценить финансовое состояние предприятия, его соответствие принятым планам развития хозяйственной деятельности. При этом анализ учетной информации позволяет не только оценивать текущее состояние, но и принимать управленческие решения, позволяющие изменить положение предприятия в будущем.

*Предметом бухгалтерского учета* являются имущество организации в виде хозяйственных средств, источники образования этого имущества и его движение посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты деятельности предприятия. Таким образом, имущество организации, ее обязательства, источники формирования этого имущества и хозяйственные операции представляют собой *объекты* бухгалтерского учета.

Хозяйственная операция характеризует отдельные хозяйственные действия (факты хозяйственной жизни), вызывающие изменения в составе, размещении имущества организации и источниках его образования. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество организации

или только источники его образования, или одновременно и имущество, источники его формирования.

Методологическую основу организации бухгалтерского учета составляет система способов и определенных приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности предприятия.

1. **Документация** – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения. Она позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами.

2. **Инвентаризация** – это способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Она проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества организации.

3. **Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату (как правило, на 1-е число месяца). Баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств организации и их использованием.

4. **Система счетов и двойная запись** – используются в бухгалтерском учете для группировки и контроля имущества, источников его образования, а также хозяйственных операций. *Счет* – это способ экономической группировки, текущего отражения и контроля за состоянием и движением хозяйственных средств организации и источников их формирования, а также хозяйственных процессов и результатов хозяйственной деятельности.

*Двойная запись* – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в отражении каждой хозяйственной операции на двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах.

5. **Оценка** представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников. В основе оценки лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

6. **Калькуляция** – способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) – способ определения фактических затрат организации в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

7. **Отчетность** организации представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации за определенный период (месяц, квартал).



Показатели отчетности используются для анализа финансового состояния организации, подготовки, обоснования и принятия управленческих решений, для оценки положения организации на рынке.

## **Тема 2. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика юридического лица**

В соответствии с действующим Федеральным законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию ведения бухгалтерского учета и хранение бухгалтерских документов лежит на руководителе предприятия.

В зависимости от вида и масштабов осуществляемой деятельности руководитель предприятия может:

- 1) возложить обязанности по ведению бухгалтерского учета на бухгалтерскую службу во главе с главным бухгалтером;
- 2) возложить обязанности по ведению бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо;
- 3) принять ведение бухгалтерского учета на себя (только для субъектов малого и среднего бизнеса);
- 4) заключить договор об оказании бухгалтерских услуг со сторонней организацией.

Согласно действующему Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ к объектам бухгалтерского учета относятся:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Под **учетной политикой** организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. При этом к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Основой формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами, является Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» - ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.

Учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе ПБУ 1/2008 и других документов законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета, утверждается руководителем организации и применяется всеми структурными подразделениями, включая выделенные на отдельный баланс.

Разработка учетной политики организации предусматривает:

- составление рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- утверждение форм первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- установление порядка проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- утверждение способов оценки активов и обязательств;
- выработку правил документооборота и технологии обработки учетной информации;
- утверждение порядка контроля за хозяйственными операциями;
- принятие других решений, необходимых для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика предприятия подлежит обязательному оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с начала года, следующего за годом утверждения соответствующих организационно-распорядительных документов. Вновь созданные предприятия оформляют избранную ими учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня их государственной регистрации.

Принятая предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменения в учетной политике должны быть обоснованы и производиться с 1 января следующего за отчетным года. Изменение учетной политики допускается в следующих случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий деятельности.

Благодаря учетной политике одни и те же факты хозяйственной жизни могут по-разному интерпретироваться в бухгалтерском учете организации и соответственно по-разному влиять на формируемую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Таким образом, выбор того или иного варианта ведения учета позволяет бухгалтерскими методами влиять на финансовые показатели. Из сказанного следует, что учетная политика должна

формироваться таким образом, чтобы максимально полно удовлетворять интересы различных групп пользователей учетной информации.

При формировании учетной политики немаловажным фактором признаются не только интересы пользователей отчетности, но и ее составителей. Так, для организации основной задачей применительно к налоговому учету может стать минимизация налогообложения, а применительно к финансовому учету – управление финансовыми характеристиками (рентабельностью, ликвидностью, финансовой устойчивостью и т. п.) как условие достижения максимальной привлекательности организации для инвесторов, банков и других контрагентов.

В формировании учетной политики принято выделять два аспекта: методический и организационный. Методический аспект определяет варианты отражения в учете информации о хозяйственной и финансовой деятельности организации, исходя из существующих альтернативных способов и приемов. Организационный аспект определяет формы организации и ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом.

При формировании учетной политики следует учитывать определенные принципы, установленные ПБУ 1/2008 в виде *допущений* и *требований*. В частности, допущения – это предположения, лежащие в основу построения учетной политики, в качестве требований же выдвинуты обязательные условия, которые должны быть учтены при разработке учетной политики.

ПБУ 1/2008 определены следующие допущения:

- допущение имущественной обособленности, согласно которому учетная политика строится на предположении, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников организации, а также активов и обязательств других организаций;

- допущение непрерывности деятельности основано на том, что у организации отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем;

- допущение последовательности применения учетной политики означает, что принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного года к другому;

- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности предполагает, что все факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они реально имели место, вне зависимости от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика организации должна обеспечивать реализацию следующих требований:

- требования полноты, определяющего необходимость сплошного отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

- требования своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;
- требования осмотрительности, означающего, что учетная политика должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, а также недопущение создания скрытых резервов;
- требования приоритета содержания перед формой, согласно которому отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно производиться исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и существующих условий хозяйствования;
- требования непротиворечивости, определяющего необходимость соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на последний календарный день каждого месяца;
- требования рациональности ведения бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Формирование учетной политики организации проходит несколько этапов. Так на первом этапе определяются объекты бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика. Затем выявляются и критически оцениваются все факторы, оказывающие влияние на хозяйственную деятельность организации, а также организационная структура управления. Одновременно анализируются существующие приемы и способы организации и ведения бухгалтерского учета, а также возможные последствия их использования на практике. На третьем этапе с учетом установленных долгосрочных и краткосрочных целей организации производится выбор конкретных способов ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

### **Тема 3. Бухгалтерский баланс, его строение и содержание. Типы хозяйственных операций.**

Термин «баланс» происходит от латинских слов «bis» – “дважды” и “lanx” – “чаша весов”, то есть баланс означает “двучашие” – символ равновесия.

Другими словами, баланс – это уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, а также в анализе финансово-хозяйственной деятельности для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений.

В бухгалтерском учете понятие баланса имеет несколько значений. С одной стороны, это один из основных элементов метода бухгалтерского учета, отображающий двойственный подход к представлению информации о хозяйственных средствах предприятия. С другой, баланс есть главная форма бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, по которой можно делать выводы о финансовом положении предприятия и состоянии его активов.

В первом значении бухгалтерский баланс характеризуют как способ экономической группировки имущества юридического лица по составу и размещению и источникам его формирования в стоимостной оценке на определенную дату. Таким образом, в бухгалтерском балансе хозяйственные средства предприятия рассматриваются с двух точек зрения:

- 1) по составу и размещению;
- 2) по источникам формирования.

Мы можем увидеть не только то, чем владеет предприятие, но и за счет каких источников сформировано его имущество.

В буквальном значении баланс можно также трактовать как таблицу двусторонней формы, левая часть которой называется **активом**, а правая – **пассивом**. В активе представлены конкретные виды имущества экономического субъекта. В пассиве отображаются источники имущества, представленного в активе. К активам (имуществу) предприятия, помимо непосредственно материальных объектов, относятся инвестиции, дебиторская задолженность, а также права на использование нематериальных объектов. Пассив включает в себя собственные и заемные источники средств. Равенство актива и пассива баланса передает ключевой смысл данного инструмента: в обеих частях баланса речь идет о стоимостной оценке хозяйственных средств предприятия. Поэтому сумма статей актива всегда равна сумме статей пассива. Величина итогов актива и пассива баланса называется **валютой** баланса.

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья. **Статьей** бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, либо обязательств организации. Статьи актива показывают, как размещено имущество организации (во что вложено), статьи пассива дают сведения о том, какая часть имущества сформирована за счет собственных источников, а какая – за счет заемных (привлеченных). Балансовые статьи объединены в группы, а группы в разделы. Таким образом, все имущество организации и источники его образования представлены в балансе в сгруппированном виде. При этом имущество сгруппировано в два раздела, а его источники – в три. Объединение балансовых статей в группы и разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

Актив баланса содержит следующие разделы: 1 Раздел «Внеоборотные активы», 2 Раздел «Оборотные активы». В пассиве баланса все источники имущества распределены следующим образом: 3 Раздел «Капитал и резервы» – отражает собственные источники средств организации, в 4 и 5 Разделах показаны привлеченные (заемные) источники: 4 – «Долгосрочные обязательства», а 5 – «Краткосрочные обязательства».

Помимо деления статей баланса на разделы, актив баланса строится в соответствии с возрастанием степени ликвидности имущества: наиболее ликвидные виды имущества расположены в нижних строчках актива баланса

и наоборот – чем легче превратить имущество в денежную наличность, тем выше оно расположено в активе баланса.

Как имущество, так и источники его формирования представляются в балансе с подразделением на сроки обращения и погашения обязательств, то есть делятся на краткосрочные и долгосрочные. Имущество характеризуется как оборотные активы, если срок его обращения (использования) превышает 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он больше 12 месяцев. Период в 12 месяцев является также критерием разделения обязательств предприятия на краткосрочные (погашаемые в течение 12 месяцев) и долгосрочные (срок погашения по которым наступает более, чем через 12 месяцев).

Баланс представляет собой своеобразный отчет от деятельности организации, содержащий важнейшую информацию об имеющихся у нее и хозяйственных средствах и их источниках. Бухгалтерский баланс составляют на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных оправдательными документами, что гарантирует достоверность, точность и юридическую обоснованность каждой указанной в нем суммы.

Бухгалтерский баланс, благодаря своей компактной и емкой форме, служит очень удобным и наглядным документом, дающим не только общее представление об использовании хозяйственных средств предприятия, но и инструментом контроля за ее финансовым положением. Значение каждой статьи баланса приводится на 2 даты: на начало отчетного года и на дату составления баланса. Кроме того, всегда есть возможность сопоставления балансов предприятия за предшествующие периоды деятельности. Таким образом прослеживается динамика изменения структуры активов и пассивов юридического лица. Так, принципиальным является соотношение собственного и заемного капитала – оно показывает степень зависимости предприятия от привлеченных средств. Сопоставление оборотных и внеоборотных активов показывает уровень маневренности капитала хозяйствующего субъекта. Возможную угрозу банкротства можно увидеть при сравнении краткосрочных обязательств предприятия с величиной наиболее ликвидных активов предприятия.

Баланс предприятия изменяется в результате совершаемых хозяйственных операций, образующих финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Отдельные хозяйственные операции могут иметь различное значение для структуры балансовых показателей и валюты баланса в целом. Часть хозяйственных операций предприятия, не изменяя общей величины валюты баланса, изменяет соотношение его отдельных статей. Другие же вносят изменения не только в структуру активов или пассивов, но и уменьшают или увеличивают общие итоги.

Данные баланса служат основным источником информации для различных пользователей; выявления важнейших показателей, характеризующих деятельность организации и ее финансовое положение. По данным бухгалтерского баланса определяется обеспеченность организации хозяйственными средствами, правильность их использования, соблюдение

финансовой дисциплины, рентабельность, а также финансовое положение организации, то есть можно определить, чем собственник владеет, в каком количественном и качественном соотношении находится тот запас материальных средств, которым предприятие способно распоряжаться. Кроме того, по балансу можно определить, способно ли предприятие выполнять свои обязательства и грозят ли ему финансовые затруднения. Баланс дает законченное и цельное представление не только об имущественном положении организации, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период.

Со строением баланса связано использование активных и пассивных счетов и отражение операций с помощью двойной записи. Двойная запись есть инструмент, использование которого позволяет говорить о бухгалтерском учете как о языке бизнеса. Это язык, посредством которого любой, знакомый с основами бухгалтерии человек, может прочесть информацию о происходивших на предприятии хозяйственных явлениях, связанных с использованием как собственных средств, всех видов имущества и обязательств.

Двойная запись, в отличие от простой, обозначает отражение изменений, вызываемых каждой хозяйственной операцией, одновременно на двух объектах бухгалтерского учета. Двойная запись должна носить системный характер, а, следовательно, иметь четкую, заведомо определенную связь с другими элементами метода бухгалтерского учета и в совокупности с ними образовывать единый методологический подход к формированию бухгалтерской информации о деятельности экономического субъекта.

Как уже отмечалось, двойственный подход к отражению информации, является главной отличительной особенностью бухгалтерского учета. Две стороны баланса позволяют с двух точек зрения взглянуть на хозяйственные средства предприятия. Что касается двойной записи, то с ее помощью дается двойная оценка всем фактам хозяйственной жизни экономического субъекта. Так, например, факт поступления материалов на предприятие может параллельно означать увеличение краткосрочной кредиторской задолженности перед поставщиками (продавцами) материалов, либо погашение дебиторской задолженности по заранее перечисленным авансам; перечисления денежных средств в счет погашения долга будут одновременно означать уменьшение денежной наличности на расчетных счетах предприятия. При этом двойственные изменения, связанные с отдельными хозяйственными операциями, всегда будут оцениваться в одинаковой сумме: задолженность увеличится ровно настолько, насколько будут оценено поступившее имущество согласно счету поставщика, а денежные средства уменьшатся в той же сумме, что и изменится долг перед кредиторами.

Ничто не возникает ниоткуда и не уходит в никуда: увеличение источников хозяйственных средств предприятия вызовет параллельное увеличение объектов имущества так же, как их уменьшение сократит собственность предприятия.

В результате, для систематизации учетной информации, все факты хозяйственной жизни предприятия отражаются дважды: по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме. При этом операции записываются в хронологическом порядке.

Взаимосвязь между бухгалтерскими счетами, используемыми для отражения одной хозяйственной операции, называется корреспонденцией счетов. Другими словами, в результате двойной записи один счет корреспондирует другому.

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления выделяют различные виды балансов.

По времени составления выделяют:

1) *вступительный (начальный)* баланс – первый баланс, составляемый в начале деятельности организации. В активе вступительного баланса отражается состав имущества организации, полученного при ее создании, в пассиве – источники его возникновения. Вступительный баланс, как правило, содержит меньше статей, чем последующие балансы за определенный период;

2) *текущие* балансы (*промежуточные*) – составляются периодически. Они подразделяются на месячные, квартальные и годовые;

3) *заключительный* баланс – это отчетный баланс о производственно-финансовой деятельности организации на конец периода (года);

4) *ликвидационный* баланс составляется ликвидационной комиссией для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица;

5) *предварительный* баланс – баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации для определения прогнозного финансового положения хозяйствующего субъекта. В его основе лежат фактические бухгалтерские данные о состоянии имущества и обязательств организации к моменту составления баланса и ожидаемые результаты хозяйственных операций до окончания отчетного периода.

По объему информации различают:

*единичные* балансы – отражающие деятельность только одной организации и составляются по данным текущего бухгалтерского учета;

*сводные* балансы получают путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов. Обычно сводные балансы составляются, если юридические лица подчиняются в административном порядке какому-то управленческому органу и сдают ему самостоятельные балансы. Разновидностью сводных балансов являются консолидированные балансы. Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов организаций (предприятий), юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении.



В организациях ежедневно происходит множество хозяйственных операций. Под **хозяйственной операцией** в бухгалтерском учете понимается факт хозяйственной деятельности, оказывающий влияние на финансовое состояние организации, то есть на состояние активов (имущества), обязательств, движение денежных средств и величину финансовых результатов. Другими словами, каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, затрагивает либо имущество организации, либо источники его формирования, либо одновременно и имущество, и его источники. При этом изменения могут происходить как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Несмотря на большое многообразие, все хозяйственные операции, в зависимости от влияния на бухгалтерский баланс, делятся на четыре типа (см. **Таблицу 2**).

**Таблица 2 - Типы хозяйственных операций**

Типы хозяйственных операций	Изменения		Формула изменений	Влияние на валюту баланса
	Актив баланса	Пассив баланса		
I	↑↓		$A + \Delta - \Delta = П$	не изменяется
II		↑↓	$A = П + \Delta - \Delta$	не изменяется
III	↑	↑	$A + \Delta = П + \Delta$	увеличивается
IV	↓	↓	$A - \Delta = П - \Delta$	уменьшается

**Операции первого типа** затрагивают только актив баланса, то есть вызывают изменения в его структуре. При этом валюта баланса не изменяется. К данному типу хозяйственных операций можно отнести операции по поступлению дебиторской задолженности в кассу или на расчетный счет; передачу материалов со склада на различные хозяйственные нужды; отпуск готовой продукции покупателям и другие.

**Операции второго типа** затрагивают только пассив баланса, вызывая изменения в структуре источников формирования имущества организации. В результате валюта баланса также остается неизменной. К таким операциям относятся: начисление налога на доходы физических лиц, увеличение резервного капитала за счет нераспределенной прибыли предприятия и другие.

**Операции третьего типа** затрагивают как актив, так и пассив баланса. При этом величина валюты баланса увеличивается, то есть имущество предприятия и его источники увеличиваются на одинаковую величину. К операциям третьего типа относятся операции, связанные с поступлением имущества от поставщиков, начислением заработной платы, отчислениями в резерв и другие.

**Операции четвертого типа** также затрагивают и актив, и пассив баланса, но изменения происходят в сторону уменьшения, то есть валюта

баланса уменьшается. Это операции, связанные с погашением кредиторской задолженности с расчетного счета или из кассы организации.

#### **Тема 4. Система счетов и двойная запись. Классификация счетов**

Для управления и контроля за деятельностью предприятия необходима информация не только о состоянии хозяйственных средств и источников их образования, но и об их движении посредством хозяйственных операций. Финансово-хозяйственная деятельность предприятия состоит из множества каждодневно совершаемых хозяйственных операций, в результате которых происходит постоянное изменение структуры имущества и обязательств, а также состав объектов учета.

Для текущего отражения всего многообразия хозяйственных операций, а также для осуществления постоянного контроля за происходящими на предприятии процессами, используются бухгалтерские счета, совокупность которых формирует один из важнейших элементов системного бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Именно с помощью бухгалтерских счетов факты хозяйственной деятельности попадают в учетно-информационную систему предприятия.

**Счет бухгалтерского учета** – способ группировки и текущего отражения и контроля за состоянием и движением хозяйственных средств и источников их формирования, а также хозяйственных процессов и результатов хозяйственной деятельности.

Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать отдельные объекты бухгалтерского учета. Это обеспечивается тем, что каждый счет имеет свое название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение. Счета открываются на каждый вид хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов в соответствии с классификацией объектов бухгалтерского учета. Таким образом, за всеми объектами бухгалтерского учета закрепляются конкретные бухгалтерские счета. При этом на счетах бухгалтерского учета на основании первичных документов накапливаются и систематизируются текущие данные по однородным хозяйственным операциям, которые затем обобщаются и используются для составления различных сводных показателей и отчетности.

Как известно, хозяйственные операции могут оказывать различное влияние на хозяйственные средства и их источники. С этим и связано строение счетов.

Внешне счет представляет собой таблицу двусторонней формы, левая часть которой носит название «дебет» (должен), правая – «кредит» (верит). Две стороны бухгалтерских счетов предназначены для отражения противоположных операций: по одной стороне счета записывают операции, вызывающие увеличение объекта учета, по другой стороне – операции, вызывающие уменьшение. Так, например, по бухгалтерскому счету учета

материалов операции, связанные с поступлением материалов на склад предприятия, будут отражаться по левой стороне, а операции, связанные с расходом материалов – по правой стороне. В начале таблицы дается названия счета – наименование объекта учета. Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета используется термин «сальдо». Остаток по счету на начало периода (месяца) обозначается как С1 или Сн, остаток на конец периода обозначается как С2 или Ск. Величина остатка выражается положительным числом либо нулем. Сумма по операциям за отчетный период называется **оборотом по счету**. Счет может иметь дебетовый оборот и кредитовый оборот. Суммы по операциям, связанным с увеличением объектов, прибавляются к начальному сальдо; операции, вызывающие уменьшение, вычитаются из него. В результате находится величина конечного сальдо, которое будет начальным по отношению к следующему периоду.

По отношению к бухгалтерскому балансу все счета делятся на две группы: счета для учета имущества предприятия (счета имущества) и счета для учета источников образования имущества (счета источников). Счета, на которых отражается имущество предприятия называются **активными**; счета, на которых отражаются источники имущества, называются **пассивными**.

Активный счет		Пассивный счет	
Счет « »		Счет « »	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С1 =			С1 =
Операци	Операци	Операци	Операци
и, вызывающие увеличение остатка (+)	и, вызывающие уменьшение остатка (–)	и, вызывающие уменьшение остатка (–)	и, вызывающие увеличение остатка (+)
С2 =			С2 =

У активных счетов остаток по счету (сальдо) может быть только дебетовым, то есть отражается по дебету счета. Операции, вызывающие увеличение имущества, отражаются по дебету счета, операции, вызывающие использование или выбытие имущества, отражаются по кредиту.

У пассивных счетов остаток по счету (сальдо) может быть только кредитовым и отражаться по кредиту счета. Операции, вызывающие увеличение источников имущества, отражаются по кредиту счета, а операции, вызывающие уменьшение источников, отражаются по дебету счета.

В бухгалтерском учете также существуют **активно-пассивные** счета, объединяющие в себе признаки активных и пассивных счетов. На этих счетах остаток может быть и дебетовым, и кредитовым, либо одновременно и дебетовым, и кредитовым, либо они могут вообще не иметь остатка.

Между счетами бухгалтерского учета и бухгалтерским балансом существует тесная взаимосвязь. Каждой статье баланса соответствует определенный счет, кроме случаев, когда статьи баланса отражают данные нескольких счетов. Кроме того, суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива баланса, суммы остатков по всем пассивным счетам равны итогу пассива баланса.

**Забалансовые** счета предназначены для отражения информации о наличии и движении материальных ценностей, не принадлежащих предприятию, но находящихся у него на правах хозяйственного ведения (на ответственном хранении, на правах аренды и др.).

Для забалансовых счетов характерно отражение информации методом простой записи, без корреспонденции счетов. Следовательно, все операции по ним проводятся в одностороннем порядке – только по дебету, либо только по кредиту.

Все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи.

**Двойная запись** – это способ отражения каждой операции по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Данная взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета называется **корреспонденцией счетов**, счета участвующие в отражении одной хозяйственной операции, называются **корреспондирующими**. При составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно имеют место три составляющие: содержание хозяйственной операции (ее описание), дебетуемый счет, кредитуемый счет.

Все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета в хронологическом порядке.

Прежде, чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо выполнить следующие четыре этапа.

**Первый этап.** Согласно содержанию хозяйственной операции определяется, какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагиваются.

**Второй этап.** Устанавливается, как эти объекты учета связаны с балансом предприятия, то есть что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники имущества (пассив баланса). Соответственно определяем, какие это счета: активные или пассивные.

**Третий этап.** Определяется, как данная хозяйственная операция повлияла на валюту баланса: увеличила, уменьшила или оставила без изменения. Об этом свидетельствует тип хозяйственной операции.

**Четвертый этап.** Исходя из схем записей на активных и пассивных счетах, устанавливается, какой из двух счетов бухгалтерского учета по данной хозяйственной операции дебетуется, а какой кредитуется.

В деятельности предприятия могут иметь место случаи, когда одна хозяйственная операция отражается по дебету одного и по кредиту

нескольких счетов, либо, наоборот, по кредиту одного и по дебету нескольких счетов.

**Пример:** согласно платежной ведомости, из кассы была выдана заработная плата работникам предприятия.

1. Исходя из содержания операции, очевидно, что указанный факт хозяйственной жизни затрагивает два объекта учета: наличные денежные средства и задолженность перед персоналом. Данные объекты учитываются на счетах 50 «Касса» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» соответственно.

2. Наличные денежные средства в кассе предприятия относятся к оборотным активам предприятия, то есть отражаются во II разделе актива баланса. Задолженность перед персоналом по оплате труда относится к краткосрочным кредиторским обязательствам и отражается в V разделе пассива баланса. Таким образом, счет «Касса» является активным, счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» – пассивным.

3. В результате данной хозяйственной операции уменьшатся активы предприятия в виде денежных средств, так же произойдет уменьшение кредиторской задолженности предприятия. Следовательно, эту операцию можно отнести к IV типу. В результате операций данного типа происходит уменьшение валюты баланса за счет одновременного уменьшения актива и пассива баланса.

4. В соответствии со схемами записей на активных и пассивных счетах уменьшение остатка у активных счетов отражается по кредиту, у пассивных – по дебету. Таким образом, счет «Касса» будет кредитоваться, а счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» – дебетоваться. Получаем бухгалтерскую проводку:

*Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Кредит счет 50 «Касса».*

## **Тема 5. Организация учета расходов и доходов организации, формирование финансового результата**

Основным нормативным документом, регулирующим организацию учета расходов на предприятии, является ПБУ 10/99 (в редакции от 06.04.2015 г.).

**Расходами** организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;

- в виде авансов, задатка, предварительной оплаты за материально-производственные запасы и иные ценности, работы, услуги;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расходов может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

**Расходами по обычным видам деятельности** являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

К **прочим расходам** относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- курсовые разницы;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- другие расходы.

По способу включения в себестоимость продукции разделяют прямые и косвенные расходы.

**Прямые** расходы – это затраты, которые можно прямым путем, без специальных расчетов отнести на конкретный вид продукции или партию. Прямые расходы состоят из прямых затрат на материалы и прямых затрат на труд.

*Прямые затраты на материалы* – расходы на материалы, которые непосредственно пошли на изготовление конкретного продукта, составив его материальную субстанцию.

*Прямые затраты на труд* – расходы на труд основных производственных рабочих, непосредственно вовлеченных в изготовление продукта.

Затраты, которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид или партию продукции, называют **косвенными** расходами. Из-за невозможности включения в себестоимость конкретного

вида или партии продукции прямым путем при калькулировании они включаются в нее в определенной доле (части) на основании расчета-распределения по установленной на предприятии методике. Как правило, косвенные расходы распределяются на себестоимость продукции в два этапа – по центрам ответственности и готовым изделиям по заранее выбранным базам и рассчитанным коэффициентам. При этом распределение определяется объемом производства и его делением на законченное и незаконченное.

На практике разграничение прямых и косвенных расходов зависит от направления затрат – области деятельности или продукта, требующих обособленного или целенаправленного учета затрат. Одни и те же затраты могут выступать в различных ситуациях в качестве прямых или косвенных. То есть, прямые затраты – это те, которые могут непосредственно быть связаны с целью учета.

По экономической роли в процессе производства расходы делятся на основные и накладные: **основные** – непосредственно связанные с технологическим процессом производства; **накладные** – образующиеся в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. В свою очередь, накладные расходы можно подразделить на производственные и непроизводственные.

К **производственным накладным** расходам относятся все производственные затраты, кроме прямых затрат на материалы и прямых затрат на труд. Они включают: затраты на содержание эксплуатацию оборудования и производственных помещений, вспомогательные материалы, труд вспомогательных рабочих и обслуживающего персонала, затраты на отопление, освещение, налоги на собственность и все другие затраты, связанные с функционированием производственных подразделений предприятия. Данные расходы непосредственно не составляют субстанцию продукта, но необходимы для его производства и реализации.

Помимо перечисленных существуют также следующие виды классификаций расходов:

- входящие и истекшие затраты;
- затраты на продукт и расходы отчетного периода.

**Входящие** затраты – это затраты, связанные с приобретением активов, которые в будущем должны принести доход предприятию.

**Истекшие** затраты – это активы предприятия, использованные предприятием в своей деятельности с целью получения дохода и потерявшие способность приносить доход в будущем. При этом, истекшие затраты относят на уменьшение финансового результата в отчетном периоде, то есть сопоставляют с доходами.



**Затраты на продукт** или затраты, входящие в себестоимость продукции – это затраты на производство продукции, составляющие ее себестоимость до момента реализации.

**Расходы отчетного периода** – это расходы, понесенные в течение периода и не вошедшие в стоимость производственных запасов.

На производственном предприятии затратами на продукт будут все производственные затраты, а расходами отчетного периода – все непроизводственные расходы (административно-управленческие и расходы на продажу).

На торговом предприятии затратами на продукт являются транспортно-заготовительные расходы на приобретение товаров, а расходами отчетного периода – все остальные расходы.

Затраты на продукт до реализации продукции являются входящими затратами, а расходы отчетного периода – истекшими затратами (поэтому они не включаются в стоимость производственных запасов).

При отражении операций, связанных с расходами на счетах бухгалтерского учета, на назначение расходов указывает дебет, на содержание – кредит используемых счетов.

Так элементы расходов соответствуют кредитовым оборотам по соответствующим счетам бухгалтерского учета

- материальные затраты – счет 10;
- затраты на оплату труда – счет 70;
- отчисления на социальные нужды – счет 69;
- амортизация – счета 02, 05;
- прочие затраты – счета 60, 66, 67, 68, 76.

Большая часть производственных расходов отражается по дебету счетов 20 и 25. По дебету счета 26 отражаются административно-управленческие расходы, по дебету 44 – расходы на продажу (коммерческие).

**Доходами** организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

**Доходами от обычных видов деятельности** является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются **прочими поступлениями**.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

## **Тема 6. Бухгалтерская отчетность**

Бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия основывается на обобщении данных, содержащихся в системном бухгалтерском учете, и призвана удовлетворять информационные потребности заинтересованных внешних пользователей.

Само назначение бухгалтерской отчетности состоит в представлении пользователям данных, позволяющих однозначно оценить результаты деятельности предприятия за определенный промежуток времени, степень его финансовой независимости, вероятность банкротства в будущем и др. В частности, в статье 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ сказано: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений».

Бухгалтерская отчетность призвана выполнять функцию инструмента системного контроля правильности и достоверности отражения информации о деятельности экономического субъекта в пределах отчетного периода.

Пользователи (получатели) бухгалтерской отчетности – лица с разными, зачастую противоположными интересами. Вместе с тем всем им по тем или иным причинам необходима информация о деятельности хозяйствующего субъекта, получить которую они могут именно в форме периодической отчетности.

Бухгалтерская отчетность – не простой свод информации. По своей сути это система взаимосвязанных показателей, сформированных и рассчитанных в результате обобщения данных текущего бухгалтерского учета за установленный период.

В условиях унифицированного учета отчетность, составленная по стандартным правилам, позволяет считывать информацию о результатах хозяйствования достаточно широкому кругу лиц. Так, бухгалтерская (финансовая) отчетность открытых акционерных обществ в обязательном порядке публикуется в средствах массовой информации для того, чтобы все потенциальные и реальные держатели акций компании могли не только ознакомиться с ее финансовым состоянием, но и оценить успешность использования имеющихся активов за предшествующий составлению отчетности период времени.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, сгруппированных в определенные формы, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период.

Составление отчетности о работе хозяйствующего субъекта является завершающим этапом учетной работы, в ходе которого получают информацию, используемую как внутренними, так и внешними пользователями.

Отчетность позволяет определить общую стоимость имущества предприятия, стоимость оборотных активов, соотношение собственных и заемных источников средств. Кроме того, бухгалтерская отчетность предприятия дает возможность оценить кредитоспособность предприятия.

Отчетность организаций классифицируется по ряду признаков (рис.1).

По **видам** отчетность делится на: статическую, оперативную, бухгалтерскую, налоговую.

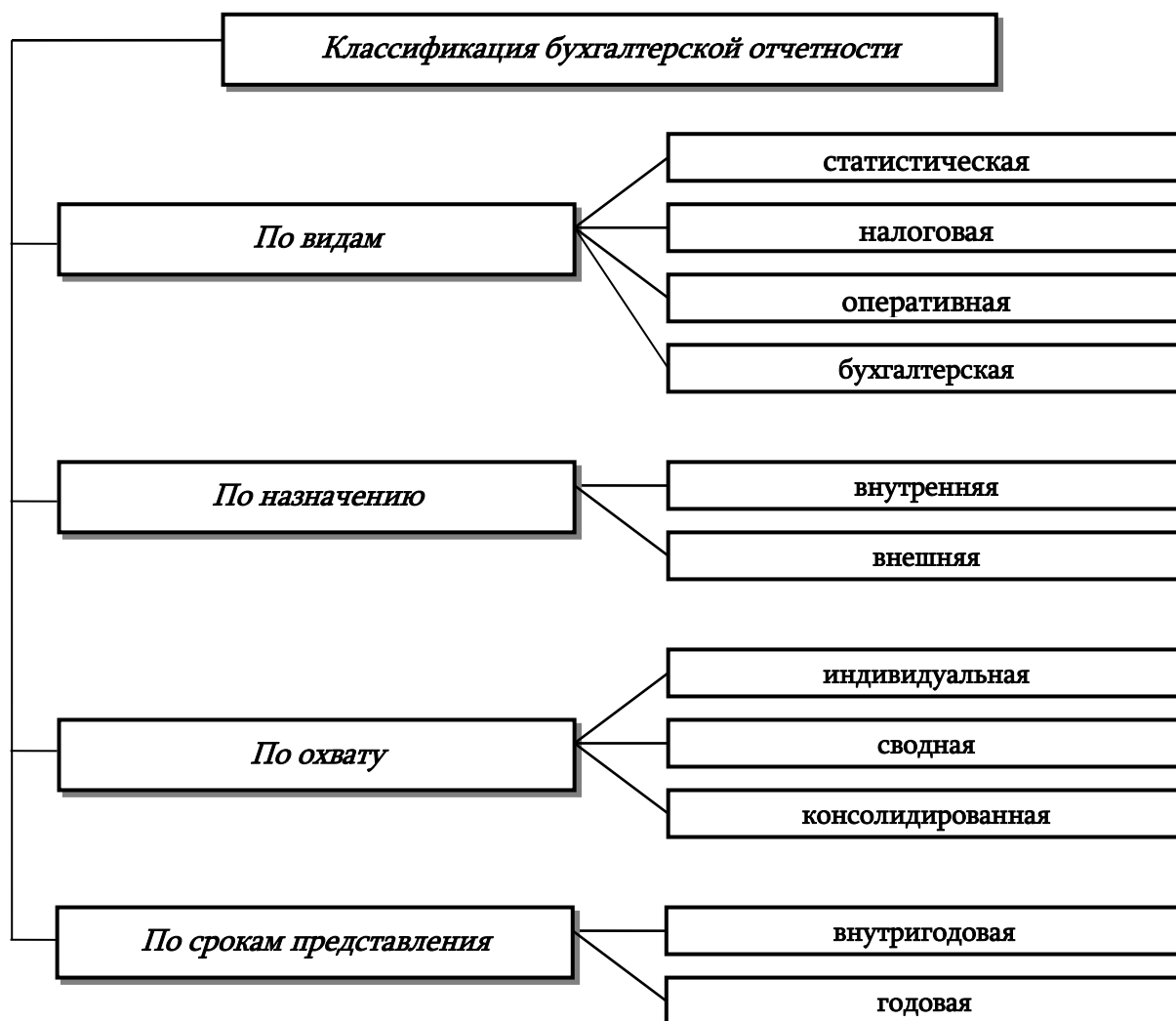
По **назначению** отчетность подразделяют на: внутреннюю и внешнюю.

По **охвату** выделяют индивидуальную, сводную и консолидированную.

По **срокам составления и представления** отчетность классифицируется как: внутригодовая, годовая.

**Бухгалтерская отчетность** представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. С помощью бухгалтерской отчетности осуществляются систематическое наблюдение и контроль за

выполнением конкретных показателей работы и сохранностью имущества хозяйствующего субъекта.



**Рис. 1. Классификация бухгалтерской отчетности**

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие требования:

- **достоверность** и **полнота** означают, что информация, содержащаяся в отчетности, надежна и сформирована исходя из правил, определенных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
- **сопоставимость** и **последовательность** предполагают соблюдение постоянства в содержании и формах отчетности, что позволяет анализировать отчетные данные в динамике;
- **целостность** означает, что отчетность охватывает всю деятельность организации, включая ее филиалы и представительства;
- **понятность** информации предполагает, что информация, представленная в отчетности, понятна всем заинтересованным пользователям;
- **нейтральность** информации исключает субъективное толкование каких-либо факторов деятельности организации, то есть она должна

удовлетворять интересы всех пользователей информации в равной степени и не искажать ее в чьих-то интересах;

- отчетный период указывает период, за который должна составляться отчетность;

- оформление отчетности должно соответствовать принятым формам.

**Внутригодовая бухгалтерская отчетность** называется периодической. К ней относится квартальная и полугодовая отчетность.

**Годовая бухгалтерская отчетность** характеризует итоговые результаты работы хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерская отчетность предприятия должна быть представлена в виде определенных форм, показатели которых характеризуют имущественное и финансовое положение экономического субъекта, а также финансовые результаты его деятельности, на отчетную дату. Так, в состав периодической отчетности включают:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2). В нем содержится информация, раскрывающая формирование финансовых результатов деятельности организации.

Кроме того, в состав периодической отчетности могут включаться приложения, предусмотренные нормативными актами и другие отчетные формы.

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2). Содержит данные о порядке формирования финансового результата деятельности;
- отчет о движении капитала (форма № 3). В нем приводятся данные о начальном и конечном остатках капитала, его увеличении и использовании;
- отчет о движении денежных средств (форма № 4). Отражает наличие и движение денежных средств по видам деятельности;
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5). В нем приводится детализация ряда показателей бухгалтерского баланса, характеризующих качественную работу организации. Информация, содержащаяся в этом отчете, позволяет проследить состояние и движение заемных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества, финансовых вложений, социальных показателей и др.;
- приложения, предусмотренные нормативными актами;
- аудиторское заключение;
- пояснительная записка. В ней отражается существенная информация об организации, основных технико-экономических показателях ее текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, сведения о распределении или нераспределенной прибыли организации, остающейся в ее распоряжении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий периоды, методах оценки и имущественных статьях бухгалтерской отчетности.

Предприятие должно последовательно, от одного отчетного периода к другому, придерживаться принятых им форм содержания отчетности. Изменение содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается лишь в исключительных случаях. При этом предприятие должно обосновать каждое такое изменение. Согласно ПБУ 4/99 существенное изменение содержания и формы отчетности должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках одновременно с указанием причин, которые вызвали это изменение.

В соответствии с действующим законодательством бухгалтерская отчетность организаций является открытой для пользователей, в качестве которых рассматриваются учредители, инвесторы, кредиторы, предприятия-контрагенты и другие лица. Таким образом, речь идет о внешних пользователях бухгалтерской информации. С точки зрения внутренних пользователей бухгалтерская (финансовая) отчетность носит слишком обобщенный характер и может быть использована ими в целях управления предприятием лишь при условии дополнительной детализации в том или ином разрезе.

В ряде случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организации обязаны опубликовывать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. В частности, данное правило распространяется на:

- открытые акционерные общества;
- банки и другие кредитные организации;
- страховые компании, биржи;
- инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств.

## ПРАКТИКУМ

**Задание 1.** Классифицируйте приведенные ниже объекты бухгалтерского учета: какие из них относятся к активам, а какие – к пассивам? Заполните таблицу, проставив галочки напротив каждого объекта в соответствующей колонке.

№ п/п	Объекты бухгалтерского учета	Активы	Пассивы
1	Готовая продукция		
2	Задолженность по долгосрочному кредиту банка		
3	Денежные средства		
4	Долгосрочные финансовые вложения		
5	Задолженность перед персоналом по оплате труда		
6	Нераспределенная прибыль		
7	Добавочный капитал		
8	Дебиторская задолженность покупателей		
9	Уставный капитал		
10	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал		
11	Полуфабрикаты собственного производства		
12	Товары		
13	Затраты в незавершенном производстве		
14	Основные средства		
15	Задолженность перед государственными внебюджетными фондами		
16	Нематериальные активы		
17	Краткосрочные финансовые вложения		
18	Материалы		
19	Задолженность перед поставщиками		
20	НДС по приобретенным ценностям		

**Задание 2.** Какие из приведенных операций будут затрагивать только имущество предприятия (актив баланса), только источники имущества (пассив баланса), а какие и то, и другое? Заполните таблицу.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Изменяют структуру имущества (актив баланса)	Изменяют структуру источников (пассив баланса)	Затрагивают и имущество, и источники (как актив, так и пассив баланса)
1	Поступили деньги в счет погашения дебиторской задолженности покупателей			
2	Выпущена из производства готовая продукция			
3	Поступили товары от поставщиков			
4	Погашена задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль			
5	Начислена амортизация на производственное оборудование			
6	Материалы переданы на производственные нужды			
7	Получен и акцептован счет от транспортной компании за доставку товаров на склад			
8	Уставный капитал увеличен за счет нераспределенной прибыли			
9	Выдана заработная плата сотрудникам			
10	Выданы деньги под отчет из кассы			

**Задание 3.** Заполните таблицу, классифицировав приведенные ниже активы: разделите их на объекты имущества со сроком оборачиваемости более 12 месяцев и объекты, срок оборачиваемости которых меньше либо равен 12 месяцам.

№ п/п	Активы организации	Срок оборачиваемости больше 12 месяцев	Срок оборачиваемости меньше либо равен 12 месяцам
1	Товары		
2	Краткосрочные финансовые вложения		
3	Оборудование к установке		



4	Затраты в незавершенном производстве		
5	Готовая продукция		
6	Денежные средства в кассе		
7	Дебиторская задолженность заказчиков		
8	Затраты в незавершенном строительстве		
9	Долгосрочные финансовые вложения		
10	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал		
11	Материалы		
12	НДС по приобретенным ценностям		
13	Нематериальные активы		
14	Полуфабрикаты собственного производства		
15	Денежные средства на валютном счете		

**Задание 4.** Укажите, в каких разделах баланса отражаются объекты бухгалтерского учета, представленные ниже. Заполните таблицу, проставив галочки напротив каждого объекта в соответствующей колонке.

№ п/п	Объекты бухгалтерского учета	Разделы баланса				
		I	II	III	IV	V
1	Краткосрочные финансовые вложения					
2	Добавочный капитал					
3	Задолженность перед персоналом по оплате труда					
4	Уставный капитал					
5	Полуфабрикаты собственного производства					
6	Готовая продукция					
7	НДС по приобретенным ценностям					
8	Задолженность по долгосрочному кредиту банка					
9	Дебиторская задолженность покупателей					
10	Товары					
11	Денежные средства на расчетных счетах					
12	Задолженность перед персоналом по оплате труда					

13	Нематериальные активы					
14	Оборудование к установке					
15	Затраты в незавершенном строительстве					
16	Задолженность подотчетных лиц по выданным суммам					
17	Задолженность перед подрядчиками					
18	Материалы					
19	Затраты в незавершенном производстве					
20	Задолженность перед учредителями по дивидендам					

**Задание 5.** Установите типы ниже приведенных хозяйственных операций. Заполните таблицу, проставив галочки напротив каждой операции в соответствующей колонке.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	I тип	II тип	III тип	IV тип
1	Поступило оборудование от поставщиков				
2	Начислена заработная плата управленческому персоналу				
3	Погашена задолженность перед подрядчиками				
4	Начислен налог на доходы физических лиц				
5	Поступили денежные средства от покупателей в счет предоплаты за готовую продукцию				
6	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту банка				
7	Начислена амортизация на производственное оборудование				
8	Переданы материалы на нужды вспомогательного производства				
9	Получен и акцептован счет за оказанные услуги				
10	Выпущена из производства готовая продукция				

**Задание 6.** Заполните журнал хозяйственных операций в соответствии с их содержанием.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
-------	-----------------------------------	-------	--------	-------

1	Получены денежные средства от покупателей за поставленную ранее продукцию			60 000
2	Начислена заработная плата производственным рабочим			186 000
3	Материалы отпущены на нужды основного производства			35 000
4	Погашена задолженность перед подрядчиками за выполненные работы			42 000
5	Начислена амортизация на производственное оборудование			8 000
6	Выданы деньги под отчет из кассы			10 000
7	Получен краткосрочный кредит банка			2 800 000
8	Подотчетным лицом приобретены материалы			9 000
9	Погашена задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль			20 000
10	Из производства выпущена готовая продукция			64 000

**Задание 7.** Какие изменения в бухгалтерском балансе вызовут нижеприведенные хозяйственные операции? Заполните таблицу, проставив галочки напротив каждой операции в соответствующей колонке.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Приведут к увеличению валюты баланса	Приведут к уменьшению валюты баланса	Валюта баланса не изменится
1	Начислена заработная плата директору предприятия			
2	Получены материалы от поставщиков			
3	Материалы переданы на офисные нужды			
4	Перечислены деньги за поставленные ранее товары			
5	Получен долгосрочный кредит банка			
6	Денежные средства были переведены с расчетного счета в кассу для выдачи заработной платы			
7	Получена предоплата от покупателей за готовую продукцию			
8	Начислена амортизация за оборудование, использованное во вспомогательном производстве			
9	Получен и акцептован счет от подрядчика за выполненный ремонт производственного оборудования			
10	Погашена задолженность перед коммунальной компанией			

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Приведут к увеличени ю валюты баланса	Приведут к уменьшени ю валюты баланса	Валюта баланса не изменится
11	Получены товары от учредителей в счет вклада в уставный капитал			
12	Начислен налог на прибыль			
13	Подотчетным лицом в кассу возвращены неиспользованные денежные средства			
14	Отпущены материалы на строительство основного средства			
15	Уставный капитал увеличен за счет нераспределенной прибыли			

**Задание 8.** На начало месяца на складе организации находилось материалов на общую сумму 450 000 руб. В течение месяца были произведены следующие операции:

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	В организацию поступили материалы от ООО «Спарта»			200 000 руб.
2	Отражен НДС по поступившим материалам			
3	Материалы были отпущены на производственные нужды			80 000 руб.
4	Погашен счет поставщика материалов			240 000 руб.
5	В организацию поступили материалы от ЗАО «Стройцемент»			150 000 руб.
6	Отражен НДС по поступившим материалам			
7	Был акцептован (подтвержден) счет транспортной компании за доставку материалов на предприятие			8 000 руб.
8	Отражен НДС по услуге доставки материалов			
9	В результате инвентаризации была выявлена недостача материалов			16 000 руб.
10	Недостача материалов списана на материально-ответственное лицо			16 000 руб.
11	Подотчетным лицом приобретены материалы			12 000 руб.
12	Отражен НДС по приобретенным материалам			
13	Материалы были переданы на офисные нужды			4 000 руб.

Заполните таблицу, произведя необходимые расчеты. Нарисуйте схему счета 10 «Материалы». Найдите сальдо конечное по данному счету.

**Задание 9.** В течение отчетного периода в организации были произведены следующие операции:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т
1	Начислена амортизация на производственное оборудование		
2	Отпущены вспомогательные материалы на производство продукции		
3	Начислена заработная плата основному производственному персоналу		
4	Начислена арендная плата за офисное помещение		
5	Акцептован счет за рекламные услуги		
6	Отпущены материалы на текущий ремонт производственного здания		
7	Начислена амортизация на производственную технологию		
8	Получен счет за ремонт переданного в аренду основного средства		
9	Начислена заработная плата финансовому директору		
10	Акцептован счет транспортной компании за доставку материалов на склад организации		
11	Отпущены материалы для офисных нужд		
12	Получен счет от охранный предприятия за оказанные услуги		

Отразите хозяйственные операции, связанные с осуществлением расходов. Какие из приведенных расходов:

- а) можно отнести к периодическим, а какие – к затратам на продукт?
- б) являются производственными, а какие – непроизводственными?
- в) характеризуются как основные, а какие – как накладные?

**Задание 10.** Предприятие, производящее четыре вида продукции, в отчетном месяце имело следующие затраты:

Виды продукции	Прямые затраты на производство	Косвенные производственные затраты	В производства
<b>А</b>	1. Основные материалы – 200 тыс. руб. 2. Зарплата основных рабочих – 400 тыс. руб.	1. Счет за текущий ремонт оборудования, произведенный подрядчиками – 160	2 600 ед.

Виды продукции	Прямые затраты на производство	Косвенные производственные затраты	V производства
	3. Социальные отчисления - ?	тыс. руб. + НДС	
<b>В</b>	1. Основные материалы – 460 тыс. руб. 2. Заработная плата основных рабочих – 320 тыс. руб. 3. Социальные отчисления - ?	2. Расходы вспомогательных материалов – 180 тыс. руб. 3. Заработная плата обслуживающего производственного персонала – 120 тыс. руб.	4 200 ед.
<b>С</b>	1. Основные материалы – 520 тыс. руб. 2. Заработная плата основных рабочих – 700 тыс. руб. 3. Социальные отчисления - ?	4. Амортизация производственного оборудования – 90 тыс. руб. 5. Счет за использованную электроэнергию – 280 тыс. руб. + НДС	2800 ед.
<b>Д</b>	1. Основные материалы – 360 тыс. руб. 2. Заработная плата основных рабочих – 580 тыс. руб. 3. Социальные отчисления - ?		1500 ед.

Отразите расходы методом двойной записи (составьте бухгалтерские проводки). Рассчитайте производственную себестоимость единицы каждого вида продукции, распределив косвенные производственные расходы между видами продукции пропорционально прямым затратам.