

Т. В. Касаева, Ж. А. Коваленко

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Конспект лекций



Витебск
2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Т. В. Касаева, Ж. А. Коваленко

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Конспект лекций

для студентов специальности

1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и

слушателей специальности переподготовки

1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности»

Витебск
2018

УДК 657.01 (075.8)
ББК 65.052.2
К 28

Рецензенты:

главный бухгалтер УП «Полимерконструкция» Пучкова О. В.;

начальник центра бухгалтерского учета и финансов УО «ВГТУ» –
главный бухгалтер Липский А. В.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским
советом УО «ВГТУ», протокол № 3 от 30.03.2018.

Касаева, Т. В.

К 28 Теоретические основы бухгалтерского учета : конспект лекций / Т. В.
Касаева, Ж. А. Коваленко. – Витебск : УО «ВГТУ», 2018. – 105 с.
ISBN 978-985-481-557-2

В конспекте лекций представлен теоретический материал по всем темам, предусмотренным программой дисциплины «Теоретические основы бухгалтерского учета». В конспекте темы данной дисциплины излагаются в соответствии с действующими нормативными правовыми актами Республики Беларусь. Издание содержит значительный объем иллюстрационного материала в виде схем, таблиц и рисунков.

УДК 657.01 (075.8)
ББК 65.052.2

ISBN 978-985-481-557-2

© УО «ВГТУ», 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ, ЕГО СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ, ЗАДАЧИ	5
1.1 Понятие хозяйственного учёта, его роль в системе управления организацией	5
1.2 Учётные измерители	6
1.3 Виды хозяйственного учёта	8
1.4 Основные задачи бухгалтерского учета, его функции, требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету	10
ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА	13
2.1 Предмет бухгалтерского учета	13
2.2 Классификация активов и источников их формирования	14
2.3 Хозяйственные процессы и хозяйственные операции	17
2.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы	19
ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	21
3.1 Понятие баланса, его структура и содержание	21
3.2 Виды баланса	23
3.3 Изменения в бухгалтерском балансе, вызываемые хозяйственными операциями	24
ТЕМА 4. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	25
4.1 Счета бухгалтерского учета и их строение	26
4.2 Взаимосвязь между счетами и балансом	28
4.3 Двойная запись: сущность и значение	29
4.4 Виды учетных записей (бухгалтерских проводок)	31
4.5 Журнал хозяйственных операций	34
4.6 Оборотные ведомости	35
ТЕМА 5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА	37
5.1 Значение и виды классификации счетов	38
5.2 Классификация по экономическому содержанию	39
5.3 Классификация по структуре и назначению (по учётно-технологической функции)	40
5.4 Классификация по отношению к балансу	44
5.5 Синтетические и аналитические счета. Понятие о субсчетах	45
5.6 Планы счетов бухгалтерского учета	48
ТЕМА 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ОСНОВЫ УЧЁТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ	50
6.1 Оценка и калькуляция в измерении объектов бухгалтерского учета	50
6.2 Особенности оценки отдельных объектов бухгалтерского учета	52
6.3 Общая схема отражения кругооборота имущества на счетах бухгалтерского учета	54

6.4 Основы учета хозяйственных процессов	56
6.4.1 Учет операций по созданию организации (учет формирования уставного капитала)	56
6.4.2 Учет процесса снабжения	57
6.4.3 Учет процесса производства	61
6.4.4 Учет процесса реализации	66
6.4.5 Учёт процесса формирования прибыли (финансового результата), её распределение и использование	68
ТЕМА 7. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	72
7.1 Первичное наблюдение. Его роль в организации бухгалтерского учета	72
7.2 Виды бухгалтерских документов. Их классификация	73
7.3 Требования, предъявляемые к созданию бухгалтерских документов. Основные реквизиты бухгалтерских документов	75
7.4 Документооборот и его организация	77
7.5 Инвентаризация как способ первичного наблюдения. Виды инвентаризации	79
7.6 Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации	81
ТЕМА 8. УЧЁТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА	84
8.1 Понятие и классификация учетных регистров	84
8.2 Способы исправления ошибок в учетных записях	86
8.3 Понятие о формах бухгалтерского учета	88
8.3.1 Мемориально-ордерная форма	89
8.3.2 Журнальная ордерная форма	91
8.3.3 Упрощенная форма	94
8.3.4 Машинно-ориентированная (автоматизированная) форма	95
ТЕМА 9. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	96
9.1 Методологическое и правовое обеспечение бухгалтерского учета	96
9.2 Организация бухгалтерского учета в коммерческой организации	99
9.3 Понятие об учетной политике	101
Список использованных источников	104

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ, ЕГО СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ, ЗАДАЧИ

1.1 Понятие хозяйственного учёта, его роль в системе управления организацией

1.2 Учётные измерители

1.3 Виды хозяйственного учёта

1.4 Основные задачи бухгалтерского учета, его функции, требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

1.1 Понятие хозяйственного учёта, его роль в системе управления организацией

Учет в широком смысле слова – это способ или метод количественного отражения реальной или фактической действительности. В самом начале развития человеческой цивилизации учет – это *отражение в уме фактов окружающей действительности*. Позднее учет – это фиксация отдельных фактов и явлений с помощью *простейших носителей* (например, глиняных табличек и др.). В настоящее время учёт ведётся с помощью *технического обеспечения, учётных машин, компьютеров*.

Понятие «*хозяйственный учёт*» связано с хозяйственной деятельностью людей, то есть с их деятельностью по производству благ и услуг.

С помощью хозяйственного учёта формируется информация, которая необходима для:

- управления хозяйственными процессами;
- принятия решений;
- осуществления контроля за их выполнением;
- оценки результатов.

Процесс учета состоит из следующих этапов или стадий:

1 этап – наблюдение (начальный этап, на котором человек наблюдает события и может утверждать, что оно произошло). В настоящее время наблюдение может происходить без присутствия человека при помощи приборов, датчиков, различных устройств и т. д.;

2 этап – измерение (установление количественных характеристик, фактов и явлений);

3 этап – регистрация (результаты измерения и наблюдения записываются на бумаге или с помощью других технических средств (на магнитных дисках и т.д.));

4 этап – обобщение (эта стадия необходима, когда фактов и событий много, тогда их нужно сгруппировать, классифицировать, то есть представить в виде, удобном для восприятия и понимания).

В теории бухгалтерского учета существуют разные точки зрения на формирование и звание отдельных стадий учетного процесса:

Стражев В. И.:

- 1) регистрация,
- 2) измерение,
- 3) обработка,
- 4) обобщение.

Астахов В. П.:

- 1) наблюдение,
- 2) измерение,
- 3) регистрация,
- 4) группировка,
- 5) обобщение.

Таким образом, **хозяйственный учет** – это система наблюдения, измерения, регистрации, преобразования и передачи информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Учет, как метод количественного отражения фактической действительности, является основным источником в формировании информационной системы организации.

Учетная информация необходима собственникам организации, статистическим органам, банкам, налоговым органам, покупателям и т. д. Учётная информация обеспечивает реализацию других функций управления. С помощью учетной информации реализуются следующие взаимосвязи в управлении: учет и планирование, учет и контроль, учет и анализ и т. д. Любое управление может быть представлено в виде взаимодействия управляемой и управляющей систем. Место и роль учета в управлении организацией может быть представлено в виде схемы (рисунок 1.1).

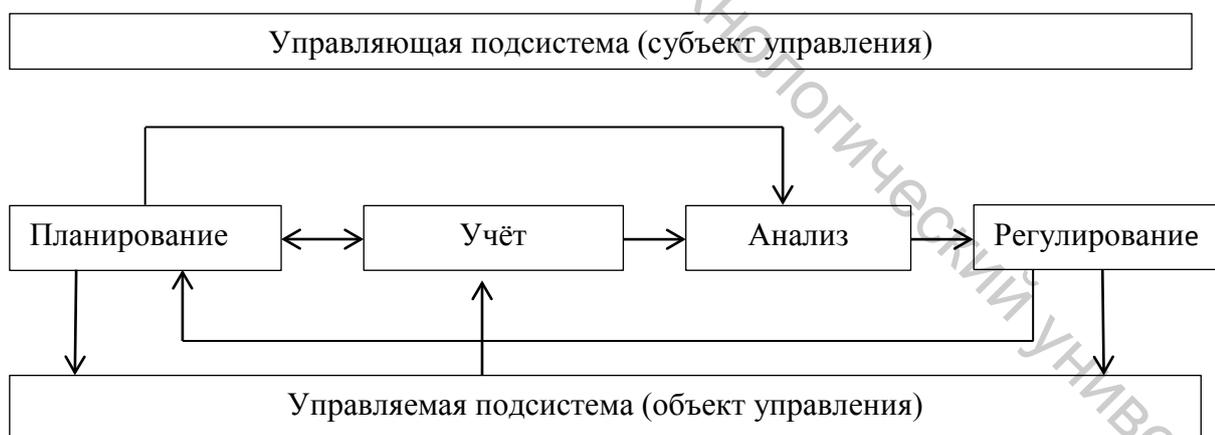


Рисунок 1.1 – Место и роль учёта в управлении организацией

1.2 Учётные измерители

С помощью учета хозяйственные процессы характеризуются как с качественной, так и с количественной стороны. Формирование информации в

учетной системе происходит путем измерения и регистрации.

Все факты финансово-хозяйственной деятельности организации измеряются в соответствующих единицах. В хозяйственном учете для количественного выражения хозяйственных операций используют три основных вида учётных измерителей:

1. Натуральные измерители. Учёт в натуральных единицах (натуральный учёт) – учёт объектов в единицах, свойственных физическому состоянию объектов. К ним относят: *меры длины, веса, объёма, площади, счёта (штуки, пары)*. Учёт в натуральных единицах обладает простотой и наглядностью, но не позволяет складывать (суммировать) объекты, учтённые в разных физических единицах, даже в том случае, если они имеют одну и ту же единицу измерения (т.е. нельзя сложить пару носков и пару обуви). Расширение сферы применения натурального измерителя достигается с помощью *условных единиц*.

2. Трудовые измерители. Предназначены для учета затраченного труда, т.е. для учета затраченного времени. Трудовые измерители в качестве единиц используют *единицы измерения времени*: дни, часы, минуты и т.д. Они используются для учёта отработанного (неотработанного) времени, учета выработки или производительности труда, начисления зарплаты. Они могут быть *объединёнными* (человеко-дни, человеко-часы). Трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными измерителями и имеют строго определенные границы применения.

3. Денежные (стоимостные) измерители. Наиболее распространенный обобщающий измеритель, позволяющий объединять разнородные объекты учета. Денежные измерители являются универсальными, и нашли самое широкое применение в хозяйственном учёте. Их основное преимущество – возможность суммировать разнородные объекты (например, стоимость материалов на складе + стоимость незавершённого производства + стоимость готовой продукции + деньги в кассе +... = сумма оборотных средств). Единицей денежного измерителя является единица национальной валюты, т.е. рубль Республики Беларусь.

4. Во внешнеэкономических операциях может использоваться валюта других стран. Но в учёте для отражения таких операций применяют два денежных измерителя: иностранная валюта и национальная валюта (валюта Республики Беларусь). При этом пересчёт производится по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции или дату составления отчёта. С помощью денежного измерителя суммируются затраты на производство; определяется объем реализации (выручки) продукции, работ, услуг; рассчитывается размер прибыли, полученной организацией.

Все три вида учетных измерителей могут применяться самостоятельно или в сочетании друг с другом (например, в товарно-транспортной накладной – натуральный измеритель + стоимостной измеритель).

1.3 Виды хозяйственного учёта

Традиционно систему хозяйственного учёта рассматривают как сочетание трех видов учёта:

- 1) оперативный;
- 2) бухгалтерский;
- 3) статистический.

1. Оперативный учёт (дословно «оперативно» или быстро). Он предполагает отражение результатов различных хозяйственных операций в ходе их совершения для принятия оперативных управленческих решений. Информация, полученная с помощью этого учёта, характеризует содержание отдельных, частных операций (явка на работу, расход определённого вида материала). Информация может воспроизводиться на бумажных или машинных носителях, световых табло, передаваться по телефону, факсу.

Основные отличительные черты оперативного учета:

- 1) ограниченность значимости данной информации во времени;
- 2) быстрое получение информации;
- 3) отражение в основном отдельных однородных операций, которые не требуют отдельного постоянного обобщения;
- 4) необязательность документального оформления информации;
- 5) отсутствие юридической доказательности.

Специфических приемов, методов обработки информации в оперативном учете нет.

2. Бухгалтерский учёт. В переводе с немецкого означает: *das buch* – книга, *halten* – иметь, держать, вести, то есть вести учет в книгах).

Существует множество определений бухгалтерского учета. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности»:

Бухгалтерский учёт – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учётной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчётности.

Среди всех видов хозяйственного учёта бухгалтерский учет занимает центральное место, а приоритетность его информации обеспечивается её значимостью и достоверностью. Информация, полученная с помощью бухгалтерского учета, отличается *правдивостью, полнотой, прозрачностью* (возможностью проверки), *нейтральностью* (отсутствием преднамеренных искажений).

Отличительные черты бухгалтерского учета

– *сплошное* наблюдение и измерение наличия и движения всех активов, обязательств, собственного капитала, а также отслеживание хозяйственных процессов;

- *непрерывность* во времени отражения хозяйственных операций;
- обязательное документальное оформление хозяйственных операций;
- использование *денежного* измерителя;
- использование *специфических* приёмов (счета, двойная запись, инвентаризация);
- периодическое *обобщение* данных текущего бухгалтерского учета (составляются формы бухгалтерского учета, баланс и др.).

3. Статистический учёт. Статистический учет предполагает учёт данных в государственном или общенациональном масштабе с помощью *натуральных, трудовых и денежных измерителей*. В системе статистического учета производится оценка массовых экономических и социальных явлений общественной жизни, происходящих явлений и процессов. К статистическим наблюдениям широко привлекаются данные бухгалтерского учета, а также организуются собственные наблюдения.

Статистический учет разрабатывает свои собственные методы наблюдений: сплошные и выборочные наблюдения статистическое наблюдение, метод средних величин, индексный метод и др. Данные статистического учета служат основой для принятия решений в области экономической политики.

Развитие экономических отношений привело к появлению таких новых видов хозяйственного учёта, как:

- экологический;
- социальный;
- налоговый.

4. Экологический учёт – описание взаимодействия экономики и окружающей среды. То есть экологический учет – это учётная система, которая позволяет формировать показатели для характеристики экологической деятельности субъекта хозяйствования.

Цель экологического учета – формирование экологической информации по результатам финансово-хозяйственной деятельности организации.

К основным элементам экологического учета относятся:

1. Стандарты и показатели по природоохранным мероприятиям.
2. Экологические аспекты деятельности организации (например, уровень выбросов).
3. Финансовые показатели (например, расходы на научные разработки и на приобретение природоохранных объектов).
4. Показатели ответственности по экологическим авариям, оценка возмещения экологического ущерба.

5. Социальный учёт.

Как самостоятельный вид учёта в Республике Беларусь ещё не признан. Однако в мировой практике активно разрабатываются и используются стандарты социальной отчётности.

Целью организации и ведения социального учета является: формирование информации о выполнении социальной политики организации.

Социальный учет включает:

1. Учёт социальной ответственности (условия работы, охрана труда, участие в управлении организацией и др.).
2. Учёт социальных показателей.
3. Учёт движения персонала.
4. Оценку затрат на социальные мероприятия и др.

6. Налоговый учёт.

Налоговый учет появился в Республике Беларусь с введением Налогового кодекса и представляет собой систему сбора, регистрации, обобщения информации о формировании налоговой базы по конкретным налогам.

Порядок ведения налогового учета устанавливается самой организацией и оговаривается в учётной политике.

Следовательно, система хозяйственного учета включает в себя несколько видов учета, каждый из которых отличается составом отражаемых явлений и способом осуществления, но в целом, все они формируют общую информационную систему организации, элементы которой могут быть представлены следующим образом:

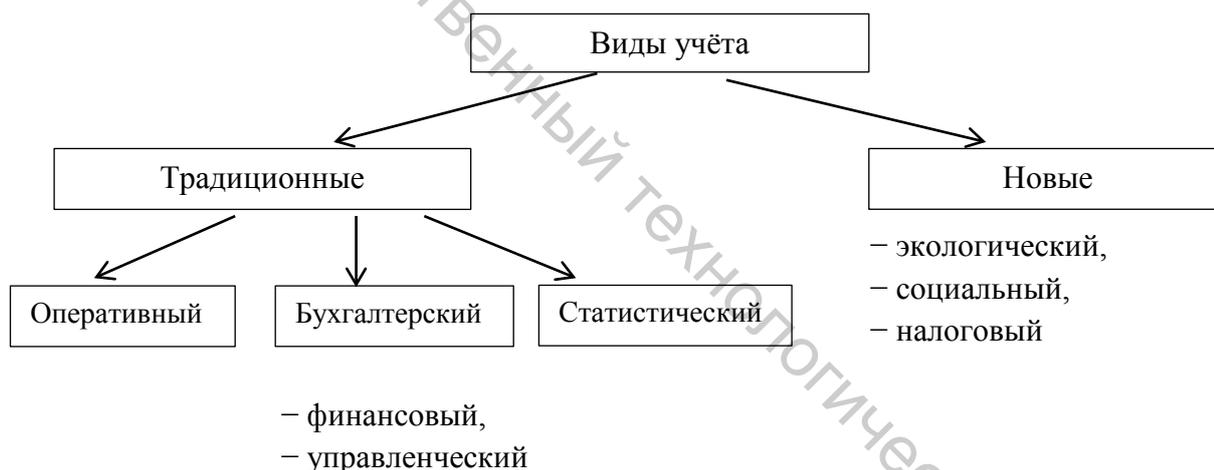


Рисунок 1.2 – Виды хозяйственного учёта

В современных условиях бухгалтерский учет можно рассматривать как сочетание таких видов учёта, как:

1. *Финансовый* (ориентирован на внешних пользователей).
2. *Управленческий* (обслуживает аппарат управления организацией).

1.4 Основные задачи бухгалтерского учета, его функции и требования предъявляемые к нему

К **основным задачам бухгалтерского учета** относятся:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности

организации, её имущественном положении, полученных доходах, понесённых расходах;

2) обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых, финансовых ресурсов;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление резервов повышения финансовой устойчивости.

Следовательно, основной целью бухгалтерского учета является формирование информации для внешних и внутренних пользователей (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Пользователи бухгалтерской информации

Основные функции бухгалтерского учета:

1. *Контрольная* (сохранность имущества, правильность расчёта).

2. *Информационная* (источник информации для планирования, прогнозирования).

3. *Аналитическая* (информация для анализа хозяйственной деятельности).

4. *Функция обратной связи* (сопоставление фактических данных со сметой, планом и выявление отклонений, резервов роста эффективности деятельности).

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, сформулированы в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности» в виде следующих принципов (таблица 1.1):

Таблица 1.1 – Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

Принцип	Содержание
<i>1 Непрерывности деятельности</i>	Информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем
<i>2 Обособленности</i>	Активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации
<i>3 Начисления</i>	Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним
<i>4 Соответствия доходов и расходов</i>	Расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии)
<i>5 Правдивости</i>	Активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности
<i>6 Преобладания экономического содержания</i>	Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания
<i>7 Осмотрительности</i>	Учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена
<i>8 Принцип нейтральности</i>	Отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата
<i>9 Полноты</i>	Означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации
<i>10 Принцип понятности</i>	Заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации
<i>11 Принцип сопоставимости</i>	Возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций
<i>12 Принцип уместности</i>	Полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации

Сформулированные в законе требования не отменяют, а подтверждают традиционно сложившиеся требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету: *точности, своевременности, достоверности, полноты, ясности.*

ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

- 2.1 Предмет бухгалтерского учета
- 2.2 Классификация активов и источников их формирования
- 2.3 Хозяйственные процессы и хозяйственные операции
- 2.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

2.1 Предмет бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет ведется всеми организациями и учреждениями независимо от их организационно-правовой формы и формы собственности. Бухгалтерский учет обеспечивает финансовую информацию по хозяйственным операциям, осуществляемым организацией, которая в дальнейшем используются для принятия управленческих решений. Бухгалтерский учет включает регистрацию события, то есть хозяйственной операции, измерение и передачу информации.

Бухгалтерский учёт – совокупность процессов и методов, используемых для получения, измерения и передачи экономической информации. Если рассматривать бухгалтерский учет как науку, можно дать следующее определение его предмета:

Предмет науки о бухгалтерском учете – методология, методика и организация бухгалтерского учета, применяемые на практике и рекомендуемые в соответствующих нормативных правовых актах и научной и учебной литературе.

Если рассматривать бухгалтерский учет как функцию системы управления и элемент информационной системы организации, то его предметом является *имущество организации, его движение и результаты хозяйственной деятельности.*

В учебной и научной литературе существует множество определений предмета бухгалтерского учета.

Большинство авторов в качестве предмета бухгалтерского учета определяют *имущество организации, имеющее стоимостную оценку.* Ряд авторов содержание предмета определяют как *хозяйственную или финансовую деятельность организации.*

Вместе с тем авторы едины в своём мнении, что содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается экономической сущностью учитываемых **объектов:**

1. Объектом бухгалтерского учета является **имущество организации** – **активы**, которые принято разделять на две группы.

2. Объектом бухгалтерского учета являются **источники формирования имущества**, которые принято разделять на **обязательства** и **собственный капитал**.

3. Многие авторы в качестве самостоятельных объектов выделяют **хозяйственные процессы**. В сфере производства активы (имущество) осуществляют кругооборот, последовательно проходя процессы **снабжения, производства, реализации**. Однако бухгалтерский учет изучает не столько сами процессы, сколько изменения, происходящие в активах, собственном капитале и обязательствах.

В соответствии с содержанием бухгалтерского учета, сформулированным в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности», к **объектам бухгалтерского учета относятся:**

1. **Активы** – имущество, возникшее в организации в результате хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение выгод.

2. **Обязательства** – задолженность организации, возникшая в результате хозяйственной операции, погашение которой уменьшает активы или увеличивает собственный капитал.

3. **Собственный капитал** – активы за вычетом обязательств.

4. **Доходы** – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала.

5. **Расходы** – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала.

2.2 Классификация активов и источников их формирования

Все активы организации могут быть разделены по определённым признакам на группы, классы и т. д. В основу классификации активов в бухгалтерском учете положены два основных классификационных признака:

- 1) вид, состав и функциональная роль в процессе производства;
- 2) источники образования.

Классификация активов первому признаку (вид, состав и функциональная роль в процессе производства) отвечает на вопросы:

В качестве чего используются активы?

Какую роль активы играют в деятельности организации?

Как активы восстанавливаются в процессе производства?

В современном бухгалтерском учете активы организации, согласно данному признаку, делятся на две группы (рисунок 2.1).

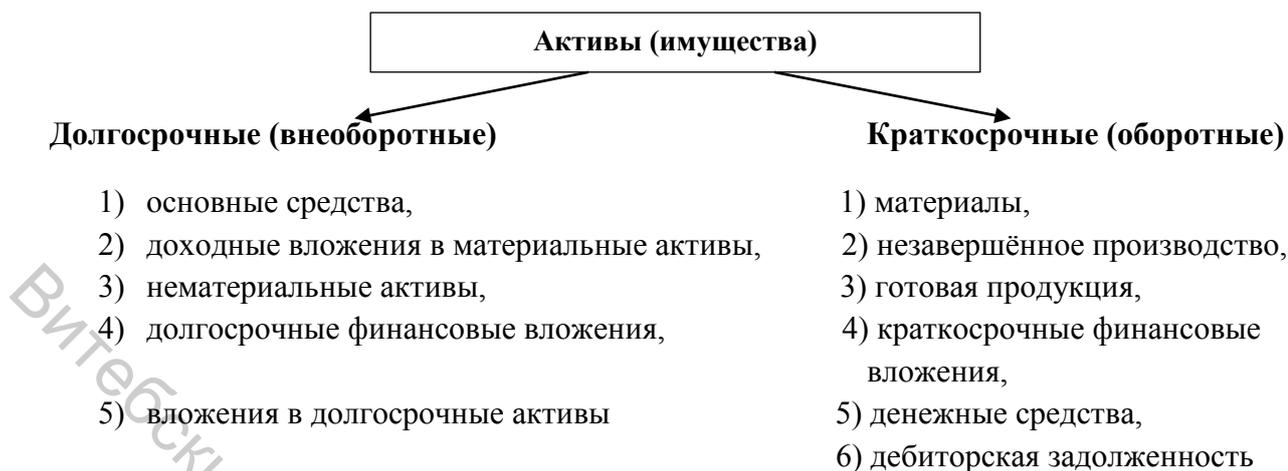


Рисунок 2.1 – Имущество организации

К долгосрочным активам относятся:

Основные средства – средства труда, которые многократно участвуют в производственных циклах, не меняют своей натурально-вещественной формы, постепенно переносят свою стоимость на готовую продукцию (здания, сооружения, машины, оборудование) по мере износа.

Доходные вложения в материальные активы – та часть основных средств, которая приобретается организацией не для производственного процесса, а, например, для сдачи в аренду, с целью получения прибыли.

Нематериальные активы – объекты долгосрочного использования, которые не имеют физической основы, но имеют стоимость и приносят доход (патенты, лицензии, программные продукты, торговые марки). Они, как и основные средства, переносят свою стоимость на готовый продукт постепенно в виде амортизационных отчислений.

Долгосрочные финансовые вложения (более 1 года) – инвестиции организации в акции, облигации, уставные фонды других организаций на срок более 1 года. Они позволяют получать организации доход в виде дивидендов.

Вложения в долгосрочные активы – затраты организации на строительство, приобретение оборудования, то есть это не законченные формированием основные средства или материальные активы.

К краткосрочным активам относятся:

Материалы, которые включают в себя сырьё, полуфабрикаты, покупные комплектующие, тару, запчасти, спецодежду, инвентарь и т. д.

Незавершённое производство – незаконченная обработкой продукция, которая прошла не все стадии производства и не сдана на склад.

Готовая продукция – сданное на склад изделие, предназначенное для реализации на сторону и соответствующее техническим условиям, стандартам.

Денежные средства – средства организации на расчётных, валютных, специальных счетах в банке, а также в кассе организации.

Краткосрочные финансовые вложения (менее 1 года) – инвестиции организации в ценные бумаги на срок до 1 года. Если они высоколиквидные, то

есть при необходимости могут быть быстро проданы, то их относят к денежным эквивалентам.

Дебиторская задолженность (средства в расчётах) – задолженность других организаций и лиц (дебиторов) перед данной организацией.

Второй классификационный признак (по источникам образования имущества) отвечает на вопросы:

За счёт каких источников сформулированы активы?

Чьи они?

Кому они нужны?

По данному признаку активы организации в бухгалтерском учете делятся на следующие группы (рисунок 2.1):



Рисунок 2.2 – Источники формирования имущества

Уставный капитал – стоимость имущества, переданного организации учредителями (денежные и неденежные вклады).

Добавочный капитал образуется за счёт переоценки долгосрочных активов; эмиссионного дохода акционерного общества при размещении акций по цене выше номинальной.

Резервный капитал – образуется за счёт нераспределённой прибыли для покрытия незапланированных расходов.

Прибыль – превышение доходов над расходами. Часть прибыли направляется в бюджет в виде налога на прибыль, а оставшаяся часть может быть направлена на пополнение резервного капитала, стимулирования работников, развития производства.

Целевое финансирование – средства, которые поступают из бюджета, специальных фондов для осуществления мероприятий строго целевого назначения.

Кредиторская задолженность – задолженность данной организации перед другими лицами и организациями, поставщикам – за товарно-

материальные ценности (ТМЦ), подрядчикам – за выполненные работы, бюджету – по налогам.

2.3 Хозяйственные процессы и хозяйственные операции

В производственной сфере хозяйственная деятельность организации состоит из трех относительно самостоятельных процессов:

1. **Снабжение.**

Организация приобретает необходимые товарно-материальные ценности и у неё возникает задолженность поставщикам. При погашении задолженности поставщикам уменьшается количество денег

$$Д \text{---} \rightarrow Т.$$

2. **Производство.**

В этом процессе потребляются приобретенные в процессе снабжения товарно-материальные ценности, начисляется зарплата работникам, то есть потребляется живой труд. Следовательно, стоимость готового продукта выше, чем стоимость потребленных товарно-материальных ценностей

$$Т \text{---} \rightarrow П \text{---} \rightarrow Т'.$$



Средства труда + Предметы труда + Живой труд

3. **Реализация.**

Готовая продукция отгружается покупателю, который перечисляет деньги на счета организации

$$Т \text{---} \rightarrow Д', \quad Д' \text{---} \rightarrow Д.$$

Новый цикл (оборот) начинается с использования приращения денежных средств (Д'-Д). Ряд ученых выделяют дополнительно такие экономические процессы, как:

Распределение. Часть прибыли изымается из оборота и перечисляется в бюджет в виде налога на прибыль. Другая часть прибыли остаётся в организации и распределяется на развитие организации и на потребление.

Потребление. Часть прибыли изымается из оборота и направляется на материальную помощь, путёвки, удешевление питания, спорт.

Указанная полная схема кругооборота имущества характерна только для промышленных организаций.

В *торговле* схема кругооборота имущества будет иметь вид:

$$D \rightarrow T \rightarrow D'$$

В банковской сфере эта схема будет иметь вид:

$$D \rightarrow D'$$

Полная схема кругооборота может быть представлена следующим образом:

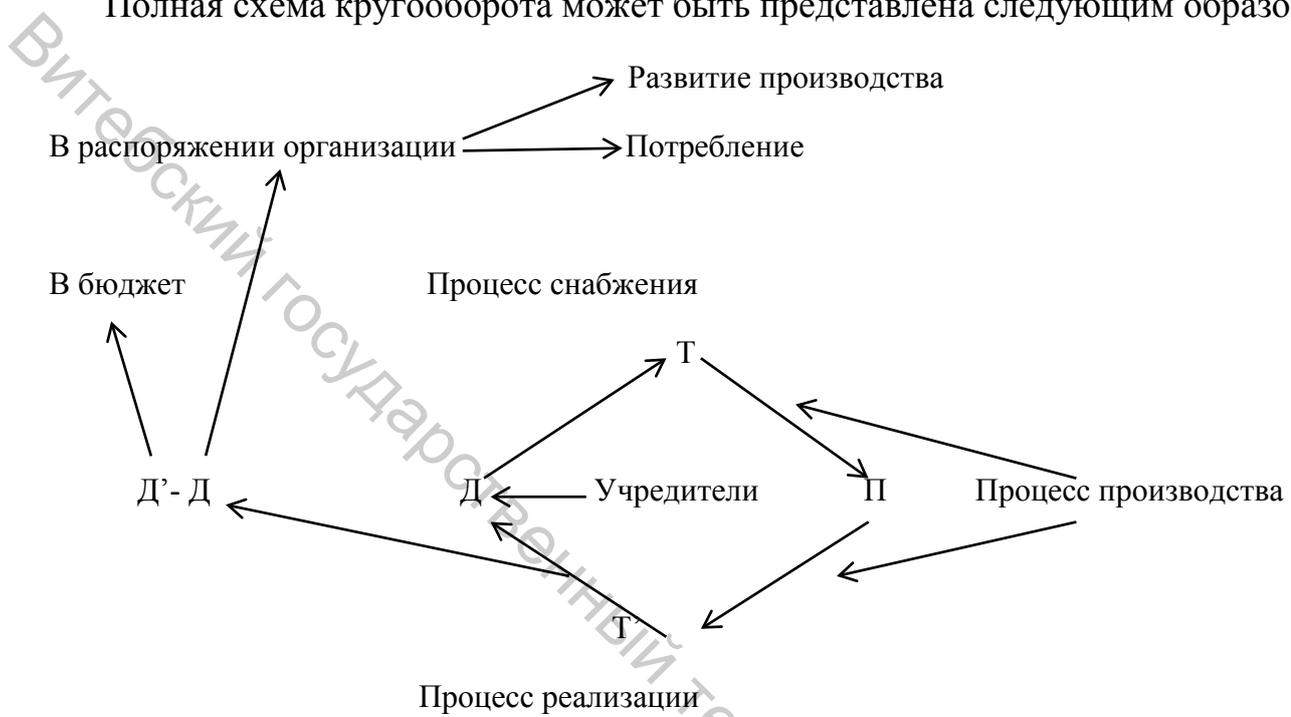


Рисунок 2.3 – Полная схема кругооборота имущества организации

Каждый из рассмотренных хозяйственных процессов состоит из особых действий – хозяйственных операций.

Хозяйственная операция – действие или событие, отражаемое организацией в бухгалтерском учете и приводящее к изменению в активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах.

Каждая хозяйственная операция имеет признаки и показатели.

Признак хозяйственной операции – это то, что отличает её от других, даёт возможность объединять одинаковые хозяйственные операции в группы (например, по виду активов, месту совершения операции).

Показатели хозяйственной операции – это ее количественные характеристики (например, количество активов, их стоимость).

Установлено, что в средних по размеру организациях ежедневно происходит от нескольких десятков до нескольких сотен хозяйственных операций, а в крупных организациях их количество в день может превышать тысячу.

С точки зрения изменений в имуществе, обязательствах и (или) собственном капитале организации хозяйственные операции принято делить на три группы:

- 1) вызывающие изменения только в активах;
- 2) вызывающие изменения в обязательствах и (или) собственном капитале;
- 3) вызывающие изменения и в том и другом, и в активах и в обязательствах (или) собственном капитале одновременно.

Показатели операции – это ее количественные характеристики (например, количество товарно-материальных ценностей, их стоимость).

2.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Метод бухгалтерского учета – это совокупность приемов или способов, обеспечивающих получение бухгалтерской информации путем сплошного непрерывного и взаимосвязанного документального отражения и обобщения в денежном отражении хозяйственных операций.

Учётный процесс включает четыре стадии:

- 1) наблюдение;
- 2) измерение;
- 3) регистрация;
- 4) обобщение.

На каждой из стадий бухгалтерский учет использует свои специфические приёмы, которые в совокупности и образуют метод бухгалтерского учета.

1. На стадии наблюдения:

- документирование;
- инвентаризация.

Документирование – составление документов по каждой хозяйственной операции.

Большое разнообразие хозяйственных операций приводит к необходимости привлечения к бухгалтерскому наблюдению должностных лиц. Эти должностные лица не просто наблюдают, но и составляют документ, то есть письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции. Этот документ впоследствии передается бухгалтеру.

Документация обеспечивает точность, достоверность и с юридической точки зрения, доказательность учетных данных.

Инвентаризация (от латинского – опись) – это проверка соответствия данных бухгалтерского учета реальному положению дел.

Инвентаризация необходима для выявления не зафиксированных в бухгалтерских документах изменений в объектах бухгалтерского учета. Инвентаризации могут подвергаться не только товарно-материальные ценности, но и задолженности, резервы, капитал.

Инвентаризация проводится специальной комиссией с обязательным участием бухгалтера. При этом составляется документ – *инвентаризационная*

опись, служащий основанием для внесения изменений в данные бухгалтерского учета.

2. На стадии измерения:

- оценка;
- калькуляция.

Оценка – это способ выражения в денежном измерителе хозяйственных операций, которые были первоначально отражены в натуральном или трудовом измерителях.

Перевод из натурального в денежный измеритель осуществляется умножением количества на цену (*цена × количество = стоимость*). Данная операция в бухгалтерском учете называется *таксировкой*.

Перевод из трудового в денежный измеритель осуществляется при помощи тарифных ставок, сдельных расценок, должностных окладов.

Калькуляция – определение всех затрат, относящихся к какому-либо процессу или объекту бухгалтерского учета.

Этот приём широко используется для определения себестоимости продукции, стоимости приобретённых товарно-материальных ценностей и т.д.

Применение таких приемов, как оценка и калькуляция позволяет выразить все объекты бухгалтерского учета в денежном измерителе, а, следовательно, даёт возможность их суммировать.

3. На стадии регистрации:

- система счетов;
- двойная запись.

Система счетов служит для группировки хозяйственных операций по объектам бухгалтерского учета и получения обобщающей характеристики этих объектов. С этой целью в бухгалтерском учете на каждый объект заводится отдельный счёт (счёт 01 – «Основные средства», счёт 80 – «Уставный капитал»).

Двойная запись – это способ отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете. Она основана на том, что каждая хозяйственная операция вызывает изменения в двух направлениях, и, следовательно, в учете она отражается дважды, то есть на двух счетах одновременно.

4. На стадии обобщения:

- балансовое обобщение;
- бухгалтерская отчётность.

Периодическое обобщение данных бухгалтерского учета завершается составлением *бухгалтерской отчётности*, которая включает *бухгалтерский баланс и приложения к нему*. Формы бухгалтерской отчётности утверждаются Министерством финансов Республики Беларусь, заполняются всеми организациями на основе данных бухгалтерского учета по строго установленным правилам.

Бухгалтерская отчётность – система показателей, комплексно характеризующих имущественное положение и финансовые результаты деятельности организации за отчётный период.

ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1 Понятие баланса, его структура и содержание

3.2 Виды баланса

3.3 Изменения в бухгалтерском балансе, вызываемые хозяйственными операциями

3.1 Понятие баланса, его структура и содержание

Термин «баланс» латинского происхождения. Дословно: *bis* – дважды, *lanz* – чаша весов, то есть двучашные весы, как символ равновесия.

Бухгалтерский баланс – обобщённое представление в денежном измерителе имущества организации по видам и источникам образования на определённую дату (на 1-ое или последнее число месяца/квартала/года).

В балансе имущество организации представлено двумя классификационными признакам:

- 1) по виду, составу, функциональной роли;
- 2) по источникам формирования.

В денежном выражении итоги этих двух классификаций должны быть равны (равенство баланса).

Баланс составляется на начало и на конец отчетного периода, следовательно, можно утверждать, что он не только статичен, но и динамичен.

Бухгалтерский баланс – двухсторонняя таблица. Левая часть – **актив** (от лат. *activus* – деятель, действительный). Правая часть – **пассив** (от лат. *passivus* – страдательный, бездеятельный).

По своей структуре бухгалтерский баланс состоит из **разделов** и **статей**, находящихся внутри разделов. Наименование статей и разделов соответствует принятой в экономике страны классификации имущества. При этом в бухгалтерском балансе несколько видов активов могут объединяться в один или какой-либо вид имущества, обязательств и собственного капитала может детализироваться.

В процессе изменений, которые происходят в реальной экономике, изменяются (уточняются) названия разделов, статей бухгалтерского баланса.

Актив бухгалтерского баланса состоит из двух разделов:

1. Долгосрочные активы.

В данном разделе содержится информация об основных средствах, нематериальных активах, вложениях в долгосрочные активы и т. д.

2. Краткосрочные активы.

В этом разделе представлена информация о производственных запасах, денежных средствах, дебиторской задолженности и т. д.

Пассив бухгалтерского баланса состоит из трех разделов (учитывая сплошную нумерацию):

3. Собственный капитал.

Данный раздел включает следующие статьи: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и т. д.

4. Долгосрочные обязательства.

В разделе отражается информация о долгосрочных кредитах, займах и прочих долгосрочных обязательствах.

5. Краткосрочные обязательства.

Раздел предназначен для формирования информации о заёмных источниках со сроком погашения до 1 года.

Основное балансовое равенство (валюта баланса) – итог актива баланса (ΣA) равен итогу пассива баланса ($\Sigma П$)

$$\Sigma A = \Sigma П.$$

Валюта бухгалтерского баланса показывает общую стоимость имущества организации или источников его формирования на указанную дату.

Таким образом, бухгалтерский баланс – двухсторонняя таблица, в которой отражается наличие активов и источников его формирования (собственного капитала и обязательств) на определённую дату.

Например.

Таблица 3.1 – Баланс организации на 01.02.201... г.

АКТИВ			ПАССИВ		
№	Наименование статей	Сумма, руб.	№	Наименование статей	Сумма, руб.
1	Основные средства	106 000	1	Уставный капитал	134 000
2	Материалы	42 000	2	Краткосрочные кредиты	24 000
3	Касса	500	3	Кредиторская задолженность:	
4	Расчетный счет	34 050		– поставщикам и подрядчикам	20 000
				– по оплате труда	2 400
				– по налогообложению	1 350
				– по социальному страхованию и обеспечению	800
	БАЛАНС	182 550		БАЛАНС	182 550

Форма бухгалтерского баланса, название разделов и статей – *типовые*, утверждённые Министерством финансов Республики Беларусь для всех производственных организаций.

Отдельные формы бухгалтерского баланса предусмотрены для банковских учреждений, небанковских кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций.

3.2 Виды баланса

В экономической практике используются различные виды балансов: материальные, трудовые, баланс основных средств, баланс производственных мощностей и т. д. Вся система национальных счетов построена по балансовому принципу.

В бухгалтерском учете речь идёт о бухгалтерском балансе, как форме обобщения данных об имуществе (активах) и источниках его формирования (обязательствах и собственном капитале) в денежном выражении на определённую дату.

Классификация бухгалтерских балансов осуществляется по ряду признаков:

1. По источникам составления:

- *книжные* (по данным Главной книги без проведения инвентаризации);
- *инвентарные* (по данным инвентаризации);
- *генеральные* (на основе учётных данных Главной книги, подтверждённых инвентаризацией).

2. По объёму информации:

- *единичные или индивидуальные* (составляются по данным одной организации);
- *сводные или консолидированные* отражают деятельность нескольких юридических лиц, взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении (например, головная организация и её филиалы).

3. По форме построения (по формату):

- *горизонтальный* (актив слева, пассив справа);
- *вертикальный* (актив сверху, пассив снизу);
- *разделенный* (в центре название разделов и статей, слева – суммы активов, справа – суммы пассивов);
- *шахматный* (по строкам – актив, по столбцам – пассив);
- *сводный* (слева указывается название статьи, справа – суммы активов и пассивов).

4. По времени составления:

- *начальный* (на начало нового календарного года);
- *промежуточный* (месячный, квартальный, годовой);
- *заключительный* (на конец года, он же будет начальным в следующем году).

5. По стадиям жизненного цикла организации:

- *вступительный* (при регистрации организации – создании);
- *текущий* (при функционировании организации);
- *разделительный* (при разделении организации);
- *объединительный* (при слиянии нескольких организаций);
- *оздоровительный* (при явных признаках банкротства организации);
- *ликвидационный* (на стадии ликвидации организации).

6. По видам экономической деятельности:

- баланс уставных видов деятельности;
- баланс неуставных видов деятельности.

7. По степени очистки:

- баланс брутто;
- баланс нетто (с указанием сведений о суммах начисленной амортизации, наценок).

8. По способу составления:

- оборотный (по оборотам на синтетических счетах);
- сальдовый (по остаткам на синтетических счетах).

9. По видам:

- баланс производственных организаций;
- баланс банковских организаций;
- баланс организаций небанковской кредитно-финансовой сферы;
- баланс госбюджетных организаций.

3.3 Изменения в бухгалтерском балансе, вызываемые хозяйственными операциями

Бухгалтерский баланс – моментальный срез состояния имущества организации в денежном выражении. В реальной действительности в течение последующих часов, дней в организации происходит множество хозяйственных операций, каждая из которых вызывает изменения в активах (в составе имущества), либо в пассивах (в источниках имущества), либо в активе и пассиве одновременно.

Хозяйственные операции по влиянию на изменения, вызываемые в бухгалтерском балансе, делятся на следующие типы:

1 тип – активное изменение.

Под воздействием хозяйственной операции одна статья актива увеличивается, другая статья актива уменьшается. Валюта бухгалтерского баланса при этом не изменяется.

Формульное представление 1 типа хозяйственных операций:

$$\Sigma A + XO - XO = \Sigma П.$$

2 тип – пассивное изменение.

Под воздействием хозяйственной операции одна статья пассива увеличивается, другая статья пассива уменьшается. Валюта бухгалтерского баланса не изменяется.

Формульное представление 1 типа хозяйственных операций:

$$\Sigma A = \Sigma П + XO - XO.$$

3 тип – активно-пассивное изменение в сторону увеличения.

Под воздействием хозяйственной операции увеличивается одна статья актива и одна статья пассива. Валюта бухгалтерского баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Формульное представление 3 типа хозяйственных операций:

$$\Sigma A + XO = \Sigma П + XO.$$

4 тип – активно-пассивное изменение в сторону уменьшения.

Под воздействием хозяйственной операции уменьшается одна статья актива и пассива. Валюта бухгалтерского баланса уменьшается на сумму хозяйственной организации.

Формульное представление 4 типа хозяйственных операций:

$$\Sigma A - XO = \Sigma П - XO.$$

Например.

В организации в течение месяца были проведены следующие хозяйственные операции (таблица 3.2):

Таблица 3.2 – Хозяйственные операции

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Тип хозяйственной операции
С расчётного счёта организации получены денежные средства в кассу для выплаты зарплаты	2 000	1-й тип
Выплачена из кассы заработная плата работникам организации	2 000	4-й тип
Оплачены счета поставщиков за счёт краткосрочного кредита	18 000	2-й тип
Поступили на склад материалы, полученные от поставщика	5 000	3-й тип

ТЕМА 4. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

- 4.1 Счета бухгалтерского учета и их строение
- 4.2 Взаимосвязь между счетами и балансом
- 4.3 Двойная запись: сущность и значение
- 4.4 Виды учетных записей
- 4.5 Журнал хозяйственных операций
- 4.6 Оборотные ведомости

4.1 Счета бухгалтерского учета и их строение

Система счетов в бухгалтерском учете предназначена для отражения всех текущих изменений, происходящих постоянно в имуществе (активах) и источниках их формирования.

Система счетов – способ экономической группировки и непрерывного текущего наблюдения за хозяйственными операциями и изменениями в составе имущества и источников его формирования.

По сущности счёт предназначен для группировки и регистрации тех хозяйственных операций, которые привели к изменению суммы активов или источников их формирования (собственного капитала и обязательств). Счёт, с *другой стороны*, это основной приём, способ ведения бухгалтерского учета.

Счёт *по форме* – это таблица. В заглавную часть таблицы вносится название счёта. Оно, как правило, совпадает с названием статьи актива или пассива баланса. При этом счета, открываемые на статьи актива, – **активные**, на статьи пассива – **пассивные**.

Таблица счёта – двухсторонняя. С левой стороны указывается **дебет (Д-т)**, с правой стороны – **кредит (К-т)**. Дебет (debit) в переводе с латинского – «он должен». Кредит (credit) в переводе с латинского – «он верит».

Термины *дебет* и *кредит* появились в период становления товарно-денежных отношений и использовались в расчетных и ссудных операциях. В настоящее время они утратили своё первоначальное значение и используются только для обозначения сторон счёта. Но на практике широкое применение получили их производные: «дебиторские», «кредиторские» и др.

В таблицу счёта из баланса переносится не только название, но и сумма (отражает остаток этого вида актива или пассива на дату составления баланса). В бухгалтерском учете этот остаток принято называть **сальдо**. При этом сальдо на начало месяца называется **начальное сальдо**, на конец месяца – **конечное сальдо**.

Схема записи на активных и пассивных счетах разная (рисунок 4.1, 4.2).

Д-т	А	К-т
НС		
ХО (+)	ХО (-)	
ОбД		
КС		

Рисунок 4.1 – Схема активного счёта

В активных счетах:

– по дебетовой стороне указываются начальное сальдо (НС), конечное сальдо (КС), суммы хозяйственных операций (ХО), вызывающих увеличение имущества;

– по кредитовой стороне указываются суммы хозяйственных операций (ХО), вызывающие уменьшение имущества.

Оборот по дебету (ОбД) – это общая сумма всех хозяйственных операций, отраженных за месяц по дебету счёта.

Оборот по кредиту (ОбК) – это общая сумма всех хозяйственных операций, отражённых за месяц по кредиту счёта.

Конечное сальдо по счёту рассчитывается по формуле:

$$КС_a = НС_a + ОбД_a - ОбК_a.$$

Д-т	П	К-т
НС		
ХО (+)	ХО (-)	
ОбД		
КС		

Рисунок 4.2 – Схема пассивного счёта

В пассивных счетах:

– по кредитовой стороне указывают начальное сальдо и конечное сальдо, суммы хозяйственных операций, вызывающие увеличение собственного капитала и обязательств;

– по дебетовой стороне указываются суммы хозяйственных операций, вызывающие уменьшение собственного капитала и обязательств.

Конечное сальдо по счёту рассчитывается по формуле:

$$КС_n = НС_n + ОбК_n - ОбД_n.$$

В бухгалтерском учете существуют такие счета, природа которых четко не определена, то есть сальдо может поменять стороны на схеме счёта, а счёта может превращаться из активного в пассивный, и наоборот. Такие счёта называются **активно-пассивными**, а сальдо на них – **«плавающим»**. Как правило, по активно-пассивным счётам известно:

1. Они преимущественно активные: счёта 62 «Расчёта с покупателями и заказчиками».

2. Они преимущественно пассивные: счёта 60 «Расчёта с поставщиками и подрядчиками».

В бухгалтерском учете могут использоваться такие счёта, на которых предусматривается одновременно *два сальдо*. Такое сальдо называется **«развернутое»**. Например, счёта 76 «Расчёта с разными дебиторами и кредиторами»:

– сальдо по дебету счёта показывает сумму задолженности дебиторов;

– сальдо по кредиту счёта показывает сумму задолженности кредиторам.

В бухгалтерском учете используются и такие счета, которые не имеют *ни начального, ни конечного сальдо и в бухгалтерском балансе не отражаются*. Они служат для учета и распределения затрат либо для сопоставления доходов и расходов организации.

Например, счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

– по кредиту счета учитываются доходы по текущей деятельности;

– по дебету счета учитываются расходы по текущей деятельности.

4.2 Взаимосвязь между счетами и балансом

Баланс отражает одномоментное состояние имущества организации. В нём приведены суммы отдельных видов актива и источников их формирования (собственного капитала и обязательств) на определенную дату.

После каждой хозяйственной операции возникают изменения в составе активов либо в источниках их формирования (собственном капитале и обязательствах), которые отражаются на счетах. Эти изменения группируются и накапливаются на счетах в течение отчётного периода (месяца), а затем с учетом этих изменений составляют баланс на конец отчетного периода или на начало следующего периода.

Следовательно, баланс и счета основаны на единой классификации имущества и тесно взаимосвязаны между собой. Эта взаимосвязь проявляется в следующем:

1. Счета бухгалтерского учета открываются по данным баланса на начало отчётного периода.

2. Начальное сальдо в активных счетах – с левой стороны (по дебету счета), в пассивных счетах – с правой стороны (по кредиту счета), согласно их отражению в балансе.

3. Конечное сальдо на счетах бухгалтерского учета – основание для составления баланса на конец отчётного или начало следующего периода.

4. Для раскрытия содержания балансовых показателей необходимы данные об оборотах на счетах.

Взаимосвязь между счетами и балансом может быть представлена в виде схемы (рисунок 4.3).

Названия счетов и статей баланса, как правило, совпадают, но могут быть ситуации, когда один счёт представлен в балансе разными статьями.

Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:

– в активе баланса – статья «Расчеты с разными дебиторами»;

– в пассиве баланса – статья «Расчеты с разными кредиторами».

Могут быть ситуации, когда данные нескольких счетов группируются и объединяются в одну статью баланса.

Например, статья «Незавершённое производство» в балансе отражает сумму сальдо счёта 20 «Основное производство» и сальдо счёта 23

«Вспомогательные производства».

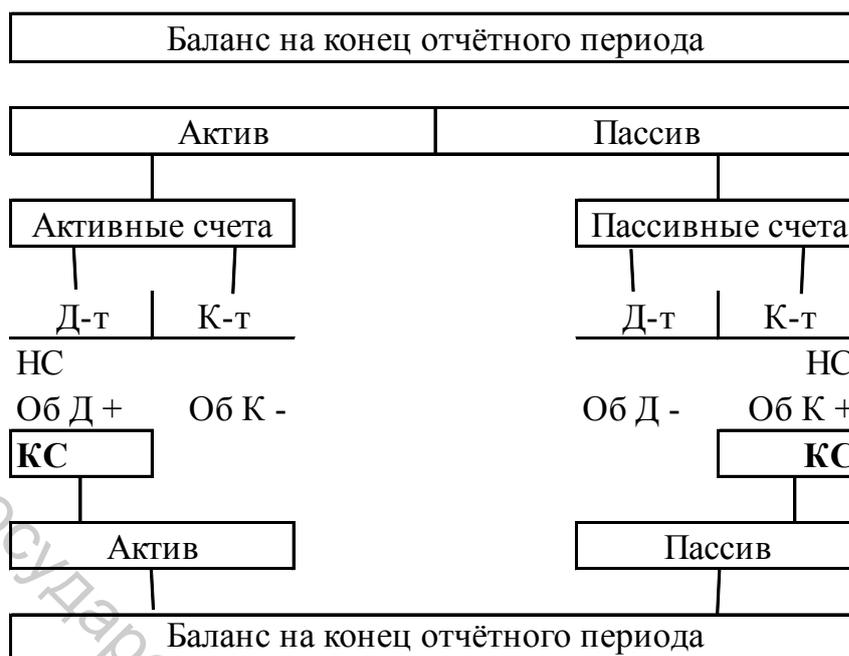


Рисунок 4.3 – Взаимосвязь счетов и баланса

В бухгалтерском учете могут использоваться счета, которые в балансе не отражаются, так как не имеют ни начального сальдо, ни конечного сальдо.

Кроме этого в бухгалтерском учете отражаются хозяйственные операции, связанные с имуществом, не принадлежащим организации (принятые на комиссию товары, арендованные основные средства). На эти счета не распространяется двойная запись и их сальдо не включается в валюту баланса. Такое имущество учитывается за балансом, а сами счета называются **забалансовыми**.

Таким образом, в бухгалтерском учете движение активов и источников их формирования (собственного капитала и обязательств) отражается двумя способами:

1. *Дискретным* – периодически составляется баланс.
2. *Непрерывным* – каждая хозяйственная операция ежедневно отражается на счетах бухгалтерского учета.

Между этими двумя способами существует тесная взаимосвязь.

4.3 Двойная запись: сущность и значение

Изменения в балансе вызываемые хозяйственными операциями, затрагивают два объекта бухгалтерского учёта, поэтому они могут быть:

- 1) активными;
- 2) пассивными;

- 3) активно-пассивными в сторону увеличения;
4) активно-пассивными в сторону уменьшения.

Это обусловило необходимость применения **двойной записи**: каждая хозяйственная операция отражается дважды, то есть на двух счетах.

Например. Откроем счета бухгалтерского учета по данным баланса на 01.02.201...г. и отразим на них указанные в таблице 3.2 хозяйственные операции. Подсчитаем обороты и выведем конечное сальдо на счетах бухгалтерского учета.

Д-т сч. 01 Основные средства К-т

НС. 106 000	
ОБД -	ОБК -
КС. 106 000	

Д-т сч. 10 Материалы К-т

НС. 42 000	
4) 5 000	
ОБД -	ОБК -
КС. 47 000	

Д-т сч. 50 Касса К-т

НС. 500	
1) 2 000	2) 2 000
ОБД 2 000	ОБК 2 000
КС. 500	

Д-т сч. 51 Расчётный счёт К-т

НС. 34 050	
	2) 2 000
ОБД	ОБК 2 000
КС. 32 050	

Д-т сч. 80 Уставный капитал К-т

	НС. 134 000
ОБД -	ОБК -
	КС. 134 000

Д-т сч. 66 Краткосрочные кредиты К-т

	НС. 24 000
	3) 18 000
ОБД -	ОБК 18 000
	КС. 42 000

Д-т сч. 70 Расчёты с персоналом по оплате труда К-т

	НС. 2 400
2) 2 000	
ОБД 2 000	ОБК -
	КС. 400

Д-т сч. 60 Расчёты с поставщиками и подрядчиками К-т

	НС. 20 000
3) 18 000	4) 5 000
ОБД	ОБК 25 000
	КС. 7 000

Д-т сч. 68 Расчёты по налогам и сборам К-т

	НС. 1 350
ОБД -	ОБК -
	КС. 1 350

Д-т сч. 69 Расчёты по социальному страхованию К-т

	НС. 800
ОБД -	ОБК -
	КС. 800

Такое отражение хозяйственных операций по дебету одного счёта и одновременно по кредиту другого счета называется **двойной записью**. Применение двойной записи в бухгалтерском учете обусловлено:

1. Двойной классификацией имущества – по видам и источникам формирования.

2. Перемещением актива из одного хозяйственного процесса в другой.

Двойная запись имеет контрольное значение.

Считается так же, что двойная запись имеет познавательное значение, так как она позволяет проследить взаимосвязи в составе имущества и источников его формирования (собственном капитале и обязательствах).

На основании остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода можно составить баланс на начало следующего отчетного периода.

Основное правило двойной записи: сумма оборотов по дебету всех счетов за отчетный период равна сумме оборотов по кредиту всех счетов за этот период и равна сумме всех хозяйственных операций, отраженных на счетах бухгалтерского учета.

По данным конечных сальдо на счетах бухгалтерского учета составим баланс на конец февраля (таблица 4.1) или на начало марта текущего года.

Таблица 4.1 – Баланс на 28.02.201...г.

АКТИВ			ПАССИВ		
№	Наименование статей	Сумма, руб.	№	Наименование статей	Сумма, руб.
1	Основные средства	106 000	1	Уставный капитал	134 000
2	Материалы	47 000	2	Краткосрочные кредиты	42 000
3	Касса	500	3	Кредиторская задолженность:	
4	Расчетный счет	32 050	– поставщикам и подрядчикам	7 000	
			– по оплате труда	400	
			– по налогообложению	1 350	
			– по социальному страхованию и обеспечению	800	
Баланс	185 500	Баланс	185 500		

Следовательно, в результате совершения хозяйственных операций валюта баланса увеличилась. Равенство актива и пассива баланса не нарушено, так как все хозяйственные операции были отражены способом двойной записи. Отсутствие такого равенства в бухгалтерском учете указывает на нарушение правила двойной записи.

4.4 Виды учетных записей

В системе счетов бухгалтерского учета каждая хозяйственная операция отражается дважды: один раз по дебету одного счёта, второй раз по кредиту другого счёта. В этом выражается сущность двойной записи – основного приема бухгалтерского учета.

При отражении любой хозяйственной операции взаимодействуют два счёта. Эта взаимосвязь между счетами в бухгалтерском учете получила

название **корреспонденции счетов**, а сами счета, взаимосвязанные при отражении хозяйственной операции, называются **корреспондирующими**.

Указание корреспонденции счетов вместе с суммой по данной хозяйственной операции – **учетная запись**. Учетные записи производятся с указанием номера (кода) счёта, его названия.

Например, хозяйственная операция (получены по чеку с расчётного счёта и оприходованы в кассе денежные средства в сумме 2 000 руб.) будет отражаться следующей учетной записью:

1) Д – т сч. 50 «Касса»
К – т сч. 51 «Расчётный счёт» } 2 000 руб.

2) Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч. 51 «Расчетный счёт» – 2 000 руб.

3) Д – т сч. 50 «Касса»
К – т сч. 51 «Расчетный счёт» } 2 000 руб.

4) Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч. 51 «Расчетный счёт» – 2 000 руб.

Учетные записи:

1. **Простые** (один счет дебетуется и один счет кредитруется).

2. **Сложные** (один счет дебетуется, а несколько – кредитуются, или наоборот).

Например, на расчётный счёт организации поступили денежные средства:

– из кассы 5000 руб.,

– кредит банка 24000 руб.

Сложная запись:

Д-т сч. 51 «Расчётный счёт» – 29 000 руб.

К-т сч. 50 «Касса» – 5 000 руб.

К-т сч. 66 «Краткосрочный кредит» – 24 000 руб.

При этом **обязательно** соблюдение правила двойной записи:

$$\sum ОбД = \sum ОбК.$$

Любая сложная учетная запись может быть заменена простыми. В нашем примере данная хозяйственная операция могла быть отражена учетными записями:

1) Д – т сч. 51 «Расчётный счёт»
К – т сч. 50 «Касса» } 5 000 руб.

2) Д – т сч. 51 «Расчётный счёт»
К – т сч. 66 «Краткосрочный кредит» } 24 000 руб.

Вместе с тем, применение сложных учетных записей сокращает их количество, уменьшает трудоемкость. Но их использование целесообразно лишь тогда, когда они обеспечивают ясность, наглядность учёта.

Иногда применяют классификацию бухгалтерских записей по способу отражения. С этой точки зрения учетные записи могут быть:

1. Формульные.

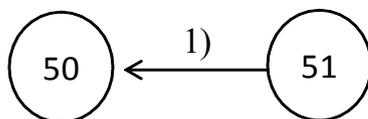
Имеют линейный вид. Указывается название счёта, наименование счета, его номер и сумма хозяйственных операций.

Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч. 51 «Расчётный счёт» – 2 000 руб.

2. Графические.

Призваны раскрыть типизацию корреспондирующих счетов Широко используются при разработке автоматизированных программ учета. В данном случае каждая учетная запись – это алгоритм конкретной хозяйственной операции.

Графическая запись – граф, в котором направление стрелки с указанием номера хозяйственной операции идет от кредитуемого счёта к дебетуемому. Внутри графа указывается номер (код) счёта:



3. Матричные (структурные).

Матрица-корреспонденция – это квадратная матрица, определенная на плане счетов, в которой на пересечении дебета и кредита находится единица, а остальные элементы равны нулю.

Матрица-проводка – это произведение суммы операции на матрицу-корреспонденцию.

Например, для отражения хозяйственной операции «В кассу поступила выручка за реализованную продукцию» может быть составлена матричная запись.

$$\begin{array}{c}
 \text{В}_{(50, 90)6} \\
 \left[\begin{array}{c|cccc}
 \text{Д} & 01 & \dots & 50 & \dots & 62 & \dots \\
 \hline
 \text{К} & & & & & & \\
 01 & & & & & & \\
 \dots & & & 1 & & & \\
 50 & & & & & & \\
 \dots & & & & & & \\
 62 & & & & & & \\
 \dots & & & & & &
 \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c|cccc}
 \text{Д} & 01 & \dots & 50 & \dots & 62 & \dots \\
 \hline
 \text{К} & & & & & & \\
 01 & & & & & & \\
 \dots & & & 6 & & & \\
 50 & & & & & & \\
 \dots & & & & & & \\
 62 & & & & & & \\
 \dots & & & & & &
 \end{array} \right]
 \end{array}$$

Кроме этого в бухгалтерском учете имеют место *обезличенные (сборные)* учетные записи, в которых одновременно дебетуются и кредитуются несколько счетов.

Например:

Д-т сч. 50 «Касса» – 5 000 руб.

Д-т сч. 51 «Расчётный счёт» – 20 000 руб.

К-т сч. 62 «Расчёты с покупателями» – 12 000 руб.

К-т сч. 60 «Краткосрочный кредит» – 10 000 руб.

К-т сч. 71 «Расчёты с подотчётными лицами» – 3 000 руб.

В национальной практике бухгалтерского учета они запрещены, так как по такой записи нельзя восстановить и проконтролировать экономическую сущность хозяйственной операции. В некоторых странах с развитой рыночной экономикой они имеют место.

Применяются в бухгалтерском учете и **отрицательные (исправительные)** учетные записи. В них суммы хозяйственных операций указаны красными чернилами. При подведении итогов оборотов на счетах эти суммы вычитают.

Наряду с двойной записью в бухгалтерском учете имеет место и **одинарная запись**. Все объекты учета, отраженные в бухгалтерском балансе, учитываются с помощью двойной записи, а объекты, представленные за балансом, не включаемые в валюту баланса, учитываются с помощью одинарной записи.

Например, получение в аренду объектов основных средств стоимостью 100 000 руб. будет отражено в учете записью:

Д-т сч. 001 «Арендованные основные средства» – 100 000 руб.

После окончания аренды этот объект будет возвращен и выполнена учетная запись:

К-т сч. 001 «Арендованные основные средства» – 100 000 руб.

Двойная запись в бухгалтерском учете получила название **диграфической**, а одинарная запись – **униграфической**.

4.5 Журнал хозяйственных операций

Запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета происходит по проверенным документам, подтверждающим факт совершения хозяйственной операции. Эти документы группируются в хронологическом порядке. Записи хозяйственных операций в порядке их совершения во времени называются **хронологическими записями**.

Хронологические записи производятся в специальном учетном регистре – **журнале регистрации хозяйственных операций** (регистрационном журнале). Такие журналы (таблица 4.2) применяются при небольшом объеме работ. Записи хозяйственных операций в данном журнале позволяют:

1. Присваивать номер хозяйственной операции.
2. Обеспечивать сохранность документов.
3. Обеспечивать полноту проверки правильностью учетных записей.

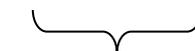
Систематическая запись – это запись на счетах, предусматривающая группировку хозяйственных операций по экономическому содержанию.

Такая запись ведётся в карточках, ведомостях, главной книге и в других

учётных регистрах).

Таблица 4.2 – Журнал регистрации хозяйственных операций за февраль 201...г.

№ ХО	Документ		Содержание хозяйственной операции	Сумма хозяйственной операции	Корреспон- денция счетов	
	Дата	Наименование			Д-т	К-т
...
2	05.02.20__	Платежная ведомость № 04	Выплачена из кассы зарплата работникам	2 000	70	50
...
	Итого			27 000		



$$\Sigma \text{ХО} = 27\,000$$

(сверяется с оборотной ведомостью)

4.6 Оборотные ведомости

Регистрация хозяйственных операций на счетах позволяет накапливать информацию об изменениях в объектах бухгалтерского учёта ежедневно. Такой учёт называют **текущим**. Для обобщения данных текущего учета устанавливается внутренний **учетный период** (учетный цикл). В большинстве случаев это месяц, а дата – 1-ое число месяца, следующего за отчётным месяцем. Такие обобщения необходимы:

1. Для контроля за правильностью ведения учета на счетах.
2. Для получения в обобщенном виде данных об активах и источниках их формирования (собственном капитале и обязательствах).

Для получения исходных данных составляют **оборотные ведомости** – таблицы, в которых отражаются остатки на счетах и итоги оборотов за месяц по счетам **бухгалтерского учёта**.

Оборотная ведомость содержит равенство трех пар итогов:

1 пара равенств: обусловлена тем, что счета открывались на статьи активов и пассивов баланса, то есть равенством активов и пассивов на начало отчётного периода;

2 пара равенств: обусловлена применением двойной записи в бухгалтерском учете (сумма оборотов по дебету равна сумме оборотов по кредиту за отчётный период);

3 пара равенств: представляет равенство актива и пассива баланса на конец отчётного периода.

Таким образом, оборотная ведомость позволяет обнаружить ошибки в

записях, если они были вызваны нарушением двойной записи. Но она не позволяет обнаружить ошибки другого рода.

Например, сумма указана по дебету и кредиту счетов, но неправильно; хозяйственная операция вообще не отражена.

Для обнаружения такого рода ошибок производится сверка с итогами журнала хозяйственных операций, а также с данными аналитического учета. Обязательное равенство сумм оборотов по дебету всех счетов и оборотов по кредиту всех счетов ($\sum ОбД = \sum ОбК$) в оборотной ведомости (таблица 4.3) и дали ей название **оборотный баланс**.

Если в ведомости отражены только остатки, а обороты не зафиксированы – это **сальдовая ведомость**.

Таблица 4.3 – Оборотная ведомость за февраль 201... года

№ счё-та	Наименование счёта	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
01	Основные средства	106 000	–	–	–	106 000	–
10	Материалы	42 000	–	5 000	–	47 000	–
50	Касса	500	–	2 000	2 000	500	–
51	Расчётный счёт	34 050	–	–	2 000	32 050	–
80	Уставный капитал	–	134 000	–	–	–	134 000
66	Краткосрочные кредиты	–	24 000	–	18 000	–	42 000
60	Расчёты с поставщиками и подрядчиками	–	20 000	18 000	5 000	–	7 000
70	Расчёты с персоналом по оплате труда	–	2 400	2 000	–	–	400
68	Расчёты по налогам и сборам	–	1 350	–	–	–	1 350
69	Расчёты по соц. страх. и обеспечению	–	800	–	–	–	800
	Итого	182 550	182 550	27 000	27 000	185 550	185 550

Сверяется с журналом хозяйственных операций

В практике работы организации для получения информации об оборотах на счетах бухгалтерского учета часто используется **шахматная оборотная ведомость** (таблица 4.4).

Эти ведомости на пересечении строк и граф показывают корреспонденцию счетов. Равенство сумм на пересечении итоговой строки по дебету счетов и итоговой строки по кредиту счетов свидетельствует о

правильности составления шахматной ведомости.

Таблица 4.4 – Шахматная оборотная ведомость за февраль 201... г.

Наименование счёта	Д / К	01	10	50	51	80	66	60	70	68	69	Итого по Д
Основные средства	01							5000				
Материалы	10											5000
Касса	50				2000							2000
Расчётный счёт	51											
Уставный капитал	80											
Краткосрочные кредиты	66											
Расчёты с поставщиками и подрядчиками	60						18000					18000
Расчёты с персоналом по оплате труда	70			2000								2000
Расчёты по налогам и сборам	68											
Расчёты по соц. страх. и обеспечению	69											
Итого	Итого по К			2000	2000		18000	5000				27000

В большинстве случаев, суммы на пересечении строк и граф указаны не по отдельным хозяйственным операциям, а месячный итог одинаковых учетных записей по нескольким хозяйственным операциям.

Шахматная оборотная ведомость позволяет определить (восстановить) экономическую сущность хозяйственных операций. Если экономический смысл хозяйственной операции однозначно не определяется по учетной записи, либо такая учетная запись не предусмотрена действующими положениями и инструкциями, необходимо проверить правильность отражения хозяйственной операции по первичным документам.

ТЕМА 5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

5.1 Значение и виды классификации счетов

- 5.2 Классификация по экономическому содержанию
- 5.3 Классификация по структуре и назначению (по учётно-технологической функции)
- 5.4 Классификация по отношению к балансу
- 5.5 Синтетические и аналитические счета. Понятие о субсчетах
- 5.6 Планы счетов бухгалтерского учета

5.1 Значение и виды классификации счетов

Система счетов – основной элемент метода бухгалтерского учета.

Процесс хозяйственной деятельности состоит из множества хозяйственных операций по движению активов и источников их формирования, которые систематизируются на счетах бухгалтерского учета. Количество этих счетов достаточно большое.

Для того чтобы правильно применять счета бухгалтерского учета в учётной практике, необходимо знать их классификацию.

Классификация счетов – это разделение их на группы по однородным существенным признакам сходства или различия.

Существует множество группировочных признаков классификации счетов.

Основными из них являются:

1. *По экономическому содержанию информации на счета.*

Экономическое содержание определяется содержанием учитываемых объектов.

2. *По назначению и структуре записей на счетах (по учётно-технологической функции).*

Назначение счёта – это содержание дебета и кредита счета, сущность хозяйственной операции, содержание сальдо и его отражение в бухгалтерском балансе.

Структура счёта – это порядок построения счета по дебету и кредиту.

3. *По отношению к балансу.*

3.1. По отношению к сторонам бухгалтерского баланса (активные, пассивные).

3.2. По отношению к итогу бухгалтерского баланса, в зависимости от включения в валюту баланса (балансовые, забалансовые).

4. *По уровню обобщения отражаемой информации:*

– синтетические;

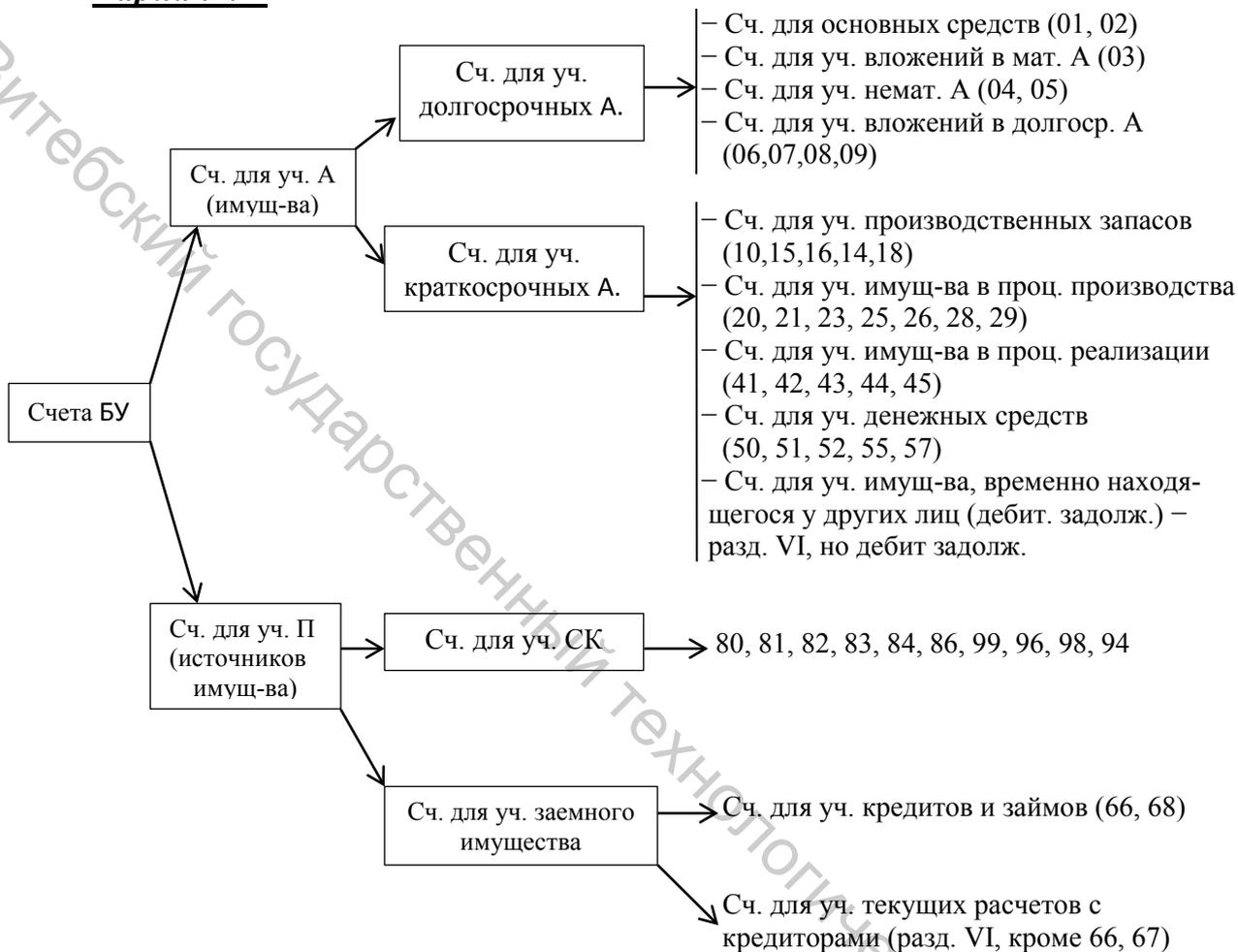
– аналитические;

– субсчета (промежуточные счета между синтетическими и аналитическими).

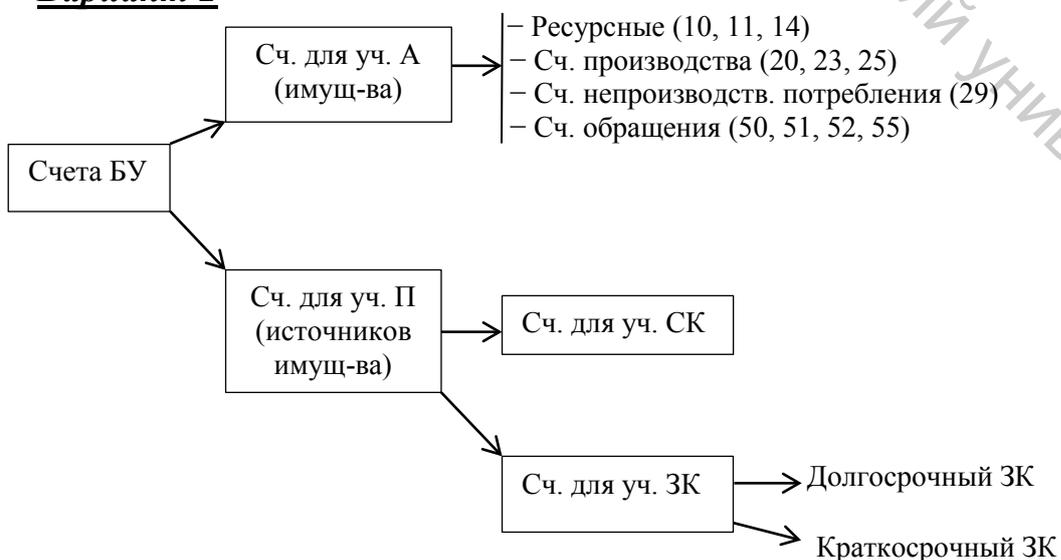
5.2 Классификация по экономическому содержанию

Существует множество вариантов классификации счетов по экономическому содержанию.

Вариант 1



Вариант 2



Вариант 3



5.3 Классификация по структуре и назначению (по учётно-технологической функции)

По структуре и назначению все счета бухгалтерского учёта делятся на три группы:

1. Основные.
2. Регулирующие.
3. Операционные.

1. Основные счета. Предназначены для учёта активов и источников их формирования и могут быть, в соответствии с принятой классификацией имущества, разделены на ряд подгрупп:

1. *Инвентарные счета* (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»). Предназначены для учёта долгосрочных активов, которым присвоены инвентарные номера.

2. *Неинвентарные счета* (10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары»). Предназначены для учёта краткосрочных активов.

3. *Счета по учёту денежных средств* (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 55 «Валютные счета», 55 «Специальные счета»).

4. *Счета учёта собственного капитала* (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал»).

5. *Счета расчетов.*

2. Регулирующие счета. Служат для уточнения объекта бухгалтерского

учета, отражённого на основных счетах.

Например, есть основной счет 01 «Основные средства» – активный счет, сальдо всегда дебетовое, оно отражает первоначальную (переоцененную) стоимость всех объектов основных средств организации. Вместе с тем, при составлении бухгалтерского баланса по строке «Основные средства» указывается не первоначальная, а остаточная стоимость, то есть стоимость за вычетом начисленной амортизации.

Для отражения начисленной амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств». Сумма амортизации отражается по кредиту этого счёта.

<u>Д-т сч.01 Основные средства К-т</u>		<u>Д-т сч.02 Амортизация основных средств К-т</u>	
НС. 500 000			НС. 100 000

В балансе по строке «Основные средства» будет отражена сумма 400 000 руб.

Таким образом, счет 02 «Амортизация основных средств» служит для регулирования оценки основных средств, учтенных на основном счете 01 «Основные средства».

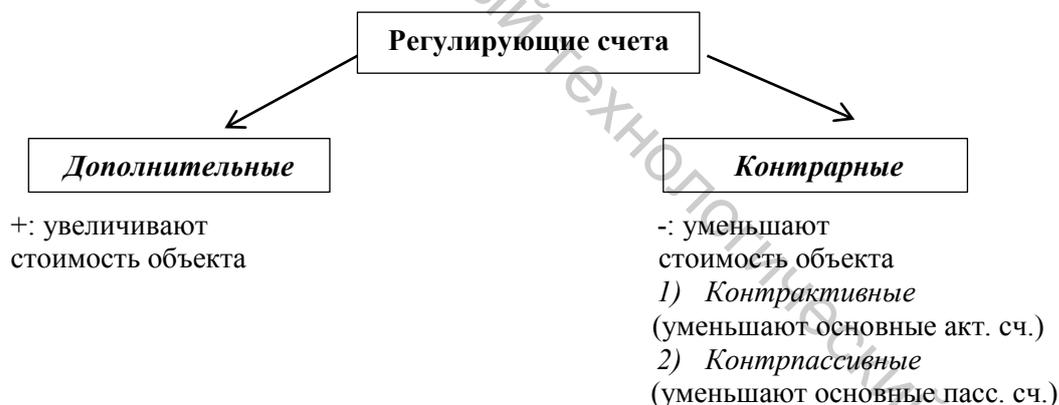


Рисунок 5.1 – Виды регулирующих счетов

Дополнительные счета увеличивают основной счёт, контрарные – уменьшают основной счёт, контрактивные уменьшают активный счёт, контрпассивные – уменьшают пассивные счета.

В бухгалтерском учёте существуют такие счета, которые могут уточнять оценку объекта бухгалтерского учёта, как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Эти счета называют контрдополнительные.

Например, счет 80 «Уставный капитал» – основной, пассивный. Счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» – регулирующий, контрарный, контрпассивный.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» служит для уточнения

оценки материалов, отраженных на счете 10 «Материалы». Счет 10 «Материалы» – основной, активный. По дебету счета 10 «Материалы» отражается учётная цена приобретённых материалов. На счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» отражается отклонение фактической себестоимости от учетной цены приобретаемых материалов.

Вариант 1

Д-т сч. 10 **Материалы** К-т

НС. 250 000

Активный

Д сч. 16 **Отклонение в стоимости
материальных ценностей** К-т

НС. 15 000

Дополнительный (к активному)

Вариант 2

Д-т сч. 10 **Материалы** К-т

НС. 250 000

Активный

Д сч. 16 **Отклонение в стоимости
материальных ценностей** К-т

НС. 15 000

Контрактивный

3. Операционные счета. Счета этой группы делятся на три типа:

- распределительные;
- калькуляционные;
- сопоставляющие (результативные).

3.1. Распределительные:

- собирательно-распределительные;
- отчётно-распределительные (бюджетно-распределительные).

Собирательно-распределительные счета предназначены для отражения всех затрат, которые в течение месяца не могут быть прямо отнесены к конкретному виду продукции, работ, услуг. Такие затраты в течение месяца собираются по дебету счетов:

- счет 25 «Общепроизводственные затраты»;
- счет 26 «Общехозяйственные затраты».

По окончании отчетного периода по специально выполняемому расчёту эти затраты распределяются между видами продукции и списываются с кредита этих счетов на себестоимость конкретных работ, услуг. На этих счетах нет ни начального сальдо, ни конечного сальдо, они не отражаются в бухгалтерском балансе.

Отчётно-распределительные (бюджетно-распределительные) служат для распределения затрат между отчетными периодами. К ним относятся противоположные по своему экономическому содержанию счета:

- счет 96 «Резервы предстоящих платежей»;

– счет 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 96 «Резервы предстоящих платежей» предназначен для включения в себестоимость продукции в данном отчетном периоде тех затрат, которые фактически будут производиться в будущие отчетные периоды (например, создание резерва на оплату отпусков). Накапливаемые суммы резервов отражаются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих платежей». Когда организация будет фактически производить затраты, то их сумма уже не будет включаться в себестоимость, а будет списываться по дебету счета 96 «Резервы предстоящих платежей».

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для отражения затрат, которые были фактически произведены в данном отчетном периоде, но в себестоимость продукции будут включаться в будущих отчетных периодах (например, расходы на подготовку производства новых видов продукции). По дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» такие затраты собираются. А затем, когда наступит период массового выпуска продукции, они списываются на себестоимость с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов».

Калькуляционные счета предназначены для расчёта (калькулирования) себестоимости продукции, работ и услуг основного и вспомогательного производства, для калькулирования стоимости объектов основных средств. К ним относятся:

- счет 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
- счет 20 «Основное производство»;
- счет 23 «Вспомогательные производства».

Сопоставляющие (результативные) счета, которые включают:

- счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Д-т	сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	К-т
Расходы, связанные с получением доходов от текущей деятельности		Доходы

Д-т	сч. 91 «Прочие доходы и расходы»	К-т
Расходы, связанные с получением доходов от инвестиционной и финансовой деятельности		Доходы

Сопоставлением дебетового и кредитового оборота по счетам определяется финансовый результат:

Если $ОбК > ОбД$ – получена прибыль, которая списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если $ОбД > ОбК$ – получен убыток, который списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Сопоставляющие счета закрываются заключительными записями.

Отражена прибыль:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Отражен убыток:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Данные счета не имеют ни начального, ни конечного сальдо и в бухгалтерском балансе не отражаются.

5.4 Классификация по отношению к балансу

Счета классифицируются по двум направлениям.

1. По отношению к сторонам баланса:

- активные;
- пассивные;
- активно-пассивные (все счета расчётов).

Если на них сальдо по дебету (дебиторская задолженность) – это **активные счета**; отражаются в активе баланса.

Если на них сальдо по кредиту (кредиторская задолженность) – это **пассивные счета**; отражаются в пассиве баланса.

2. По отношению к итогу баланса:

- балансовые;
- забалансовые.

Балансовые счета включаются в валюту баланса (I–VIII разделы типового плана счетов). **Забалансовые счета** не включаются в валюту баланса (IX раздел).

	Балансовые	Забалансовые
1) Код	Двухзначный (01)	Трёхзначный (001)
2) Учётная запись	Двойная Д-т сч. 50 К-т сч. 51-500 р.	Одинарная Д-т сч. 001-20000
3) Включение в валюту баланса	Включаются	Не включаются

К забалансовым относят те счета, которые:

1) отражают имущество, не являющееся собственностью организации:

- счет 001 «Арендованные основные средства»;
- счет 002 «Имущество, принятое на хранение»;

2) необходимы для контроля отдельных объектов бухгалтерского учета:

- счет 006 «Бланки строгой отчетности»;

– счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»;

3) для учёта условных прав и обязательств (залог по кредитам и займам).

5.5 Синтетические и аналитические счета. Понятие о субсчетах

На счетах бухгалтерского учета накапливается информация о наличии и движении активов и источников их формирования (собственном капитале и обязательствах) как в целом по видам активов, так и в разрезе их составляющих частей. Для принятия управленческих решений в первом случае необходимы обобщенные данные в стоимостном варианте, во втором случае – детализированные данные в натуральном и стоимостном выражении.

Счета бухгалтерского учета классифицируются по уровню обобщения информации на синтетические и аналитические.

1. Синтетические счета.

Ведение на них учета в обобщенном виде, регистрация хозяйственных операций называется *синтетическим учетом*. Синтетические счета называются *счетами первого порядка*. Они ведутся только в денежном измерителе.

2. Аналитические счёта.

Используются для оперативного контроля за отдельными видами материальных ценностей, расчетов. Информация на аналитических счетах может вестись в натуральных, трудовых, денежных измерителях.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны.

Например. На 1-ое число отчетного месяца на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

сальдо по кредиту 285420 руб., в том числе:

– поставщику А (задолженность) – 145 200 руб.,

– поставщику Б – 140 220 руб.

За отчетный месяц проведены следующие хозяйственные операции:

1. С расчетного счета оплачены счета поставщика А на сумму 145000 руб.

2. С расчетного счета оплачены счета поставщика Б на сумму 130000 руб.

3. От поставщика А поступили материалы на сумму 120500 руб.

4. От поставщика Б поступили материалы на сумму 808 руб.

В синтетическом учете на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» это отразится следующим образом:

Д-т сч. 60 «Расч. с поставщиками и подрядч.» К-т	
	НС 285 420
1) 145 000	3) 120 500
2) 130 000	4) 808
Об 275 000	Об 121 308
	КС 131 728

При составлении оборотной ведомости за отчетный месяц по синтетическим счетам (таблица 5.1) данные по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отразятся одной строкой.

Таблица 5.1 – Оборотная ведомость по синтетическим счетам

№ счёта	Наименование счёта	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Д	К	Д	К	Д	К
...
	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	–	285 420	275 000	121 308	–	131 728

Сверяется с итогом оборотной ведомости по аналитическим счетам счёта 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

В аналитическом учете будут открыты обособленные счета для поставщика А и поставщика Б.

Д-т	сч. «Поставщик А»	К-т
	НС 145 200	
1) 145 000	3) 120 500	
Об 145 000	Об 120 500	
	КС 120 700	

Д-т	сч. «Поставщик Б»	..... К-т
	НС 140 220	
2) 130 000	4) 808	
Об 130 000	Об 808	
	КС 11 028	

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» составляется по форме таблицы 5.2:

Таблица 5.2 – Оборотная ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

№	Наименование счёта	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Д	К	Д	К	Д	К
1	Поставщик А	–	145 200	145 000	120 500	–	120 700
2	Поставщик Б	–	140 220	130 000	808	–	11 028
	Итого по счёту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	–	285 420	275 000	121 308	–	131 728

Сверяется с соответствующей строкой оборотной ведомости по синтетическим счетам счёта

Таким образом, итог оборотной ведомости по активным счетам равен соответствующей строке в оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Когда открываются активные счета к счетам учета товарно-материальных ценностей (ТМЦ), они имеют более детальное изложение сущности

хозяйственных операций.

Например. Остатки на счете 10 «Материалы» на начало месяца 840 000 руб., в том числе:

- материал А – 240 000 (4000 единиц по 60 руб.);
- материал Б – 400 000 (8000 единиц по 50 руб.);
- материал В – 200 000 (5000 единиц по 40 руб.).

За месяц по счету 10 «Материалы» проведены следующие хозяйственные операции:

1. Отпущено в производство материала А 3000 единиц по 60 руб.
2. Отпущено в производство материала Б 6000 единиц по 50 руб.
3. Отпущено в производство материала В 3000 единиц по 40 руб.
4. Поступил от поставщика материал А 2000 единиц 70 руб.
5. Поступил от поставщика материалы Б 1000 единиц по 55 руб.
6. Поступил от поставщика материалы В 2000 единиц по 40 руб.
7. Реализован на сторону материал Б 1000 единиц по 50 руб.

В синтетическом учете на счете 10 «Материалы» эти хозяйственные операции отражены:

Д-т	сч. 10 «Материалы»	К-т
НС 840 000		
4) 140 000		1) 180 000
5) 55 000		2) 300 000
6) 80 000		3) 120 000
		7) 50 000
Об 275 000		Об 650 000
КС 465 000		

Построим аналитический счёт материала Б (таблица 5.3).

Таблица 5.3 – Аналитический счёт «Материал Б»

Дата	№ доку-мента	Содержание ХО	Приход		Расход		Остаток	
			Кол-во, ед.	Сумма, руб.	Кол-во, ед.	Сумма, руб.	Кол-во, ед.	Сумма, руб.
Остаток на начало месяца							8000	400000
05.03	Требование № 259	Отпущено в основное производство			6000	300000		
12.03	Приходный ордер № 190	Оприходованы на склад полученные от поставщика материалы	1000	55000				
15.03	ТТН	Реализовано покупателям			1000	50000		
Обороты за месяц			1000	55000	7000	350000		
Остаток на конец месяца							2000	105000

Сальдо на кон. мес. = Сальдо на нач. мес. + Об. по приходу – Об. по расходу.

Сальдо по аналитическому счету определяется в двух измерителях: в натуральном и денежном.

В нашем примере сальдо по количеству:

$$8000 + 1000 - 7000 = 2000 \text{ (единиц).}$$

Сальдо по сумме: $400000 + 55000 - 350000 = 105000$ руб.

5.6 Планы счетов бухгалтерского учета

План счетов – научно обоснованный, систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, на которых происходит регистрация и группировка активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Как правило, в плане счетов приводится полное наименование счета и его цифровой код (номер). Присвоение кода ускоряет процесс составления учетных записей. Вместе с планом счетов разрабатывается и утверждается **инструкция по применению плана счетов**.

Коммерческие организации Республики Беларусь применяют в настоящее время типовой план счетов бухгалтерского учета, утверждённый Министерством Финансов РБ 29.06.2011 № 50.

Типовой план счетов содержит *8 разделов* для отражения балансовых счетов и *9-й раздел* для отражения забалансовых счетов.

Счета раздела 1

Предназначены для отражения наличия и движения долгосрочных активов. По дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – поступление долгосрочных активов. По кредиту этих счетов – выбытие долгосрочных активов. Счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» – регулирующие (уточнение объектов основных средств и нематериальных активов).

Счета раздела 2

Предназначены для обобщения информации о наличии и движении предметов труда, которые включаются в состав оборотных средств.

Счета раздела 3

Предназначены для обобщения информации о затратах организации в зависимости от места возникновения этих затрат: в основном производстве, во вспомогательных производствах, в обслуживающих производствах, в обслуживании и управлении производством и организацией в целом, формирования информации о затратах организации и калькулировании себестоимости готовой продукции, выполненных работ, услуг.

Счета раздела 4

Предназначены для учета товаров (в торговой деятельности) и готовой

продукции (в производственной деятельности).

Счета раздела 5

Предназначены для отражения информации о денежных средствах организации и краткосрочных финансовых вложениях.

Счета раздела 6

Предназначены для отражения информации о расчетах организации с различными юридическими и физическими лицами. Счета этого раздела во многих случаях являются активно-пассивными, то есть могут иметь сальдо, как по дебету, так и по кредиту. По большинству этих счетов известно:

– они преимущественно пассивные (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»);

– они преимущественно активные (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

Активные счета отражают дебиторскую задолженность, пассивные счета отражают кредиторскую задолженность.

Счета раздела 7

Предназначены для отражения информации о собственных источниках имущества организации (собственный капитал). По кредиту счетов – увеличение собственного капитала, по дебету – уменьшение собственного капитала.

Счета раздела 8

Предназначены для отражения информации о финансовых результатах деятельности организации. Основной итоговый счет, на котором отражен финансовый результат, – прибыль (убыток), полученные организацией за отчетный период – счёт 99 «Прибыли и убытки». Если сальдо по кредиту счета – прибыль, если сальдо по дебету счета – убыток. Для расчёта прибыли (убытка) за отчетный период используются счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту этих счетов, ежемесячно рассчитывается финансовый результат деятельности организации.

Счета раздела 9 – забалансовые счета.

Предназначены для учета тех хозяйственных операций, которые не отражены в типовом плане счетов и инструкции по применению типового плана счетов, организация может применять **свободные коды (номера)** счетов. Но это возможно только по согласованию с Министерством Финансов РФ.

На основании типового плана счетов разрабатывается **рабочий план счетов**, который должен содержать полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в соответствии с особенностями экономической деятельности.

Субсчета, которые приведены в типовом плане счетов, организации используют исходя из потребностей обеспечения определённых функций управления. То есть организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, исключать, объединять, вводить дополнительные.

Перечень аналитических счетов разрабатывается организацией самостоятельно, применительно к условиям её функционирования, исходя из того, что необходимо обеспечить получение данных о наличии, движении активов и обязательств в том виде, который необходим для управления организацией и формирования бухгалтерской отчётности.

ТЕМА 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ОСНОВЫ УЧЁТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

6.1 Оценка и калькуляция в измерении объектов бухгалтерского учета

6.2 Особенности оценки отдельных объектов бухгалтерского учета

6.3 Общая схема отражения кругооборота имущества на счетах бухгалтерского учета

6.4 Основы учета хозяйственных процессов

6.4.1 Учет операций по созданию организации (учет формирования уставного капитала)

6.4.2 Учет процесса снабжения

6.4.3 Учет процесса производства

6.4.4 Учет процесса реализации

6.4.5 Учёт процесса формирования прибыли (финансового результата), её распределение и использование

6.1 Оценка и калькуляция в измерении объектов бухгалтерского учета

Измерение – одна из основных стадий учетного процесса, позволяющая получить количественные характеристики конкретных объектов.

В бухгалтерском учете все объекты в обязательном порядке должны измеряться в *денежном измерителе* (универсальный измеритель, который позволяет обобщать, объединять результаты измерений различных объектов, за разные периоды, в целом по организации, по виду экономической деятельности, по национальной экономике в целом). Денежный измеритель – единица национальной валюты – рубль Республики Беларусь.

Таким образом, в бухгалтерском учете могут быть объединены только те объекты, которые обладают стоимостью.

Оценка – способ стоимостного измерения объекта учета.

При оценке товара его сравнивают с рублём, то есть с эталонной стоимостью. Результаты измерения выражают определённой суммой в рублях, что является его *ценой*.

Если объект учёта *делимый*, то цена может устанавливаться на единицу

измерения (тонну, литр, метр, штуку). И в дальнейшем умножением количества на цену (**таксировка**) определяется стоимость объекта.

Уровень цен на рынке непостоянен, так как меняются условия производства, спрос и предложение. Следовательно, цены подвержены колебаниям, что приводит к необходимости переоценки ранее приобретенных товаров.

В результате переоценки стоимости объектов бухгалтерского учета доводится до их реальной, установившейся на рынке величины. А разница от переоценки (дооценка, уценка) отражается как самостоятельный объект.

Переоцененная стоимость – стоимость объекта после переоценки.

Всё имущество организации, изменяя свою форму с денежной на товарную, и наоборот, совершает кругооборот.

Например, при приобретении необходимых активов для производства продукции, организация утрачивает деньги (этот процесс – снабжение). За каждый приобретённый в процессе снабжения объект организация уплачивает определенную сумму денег, которая формирует стоимость для учета. В результате все объекты, приобретенные при снабжении, учитываются по фактическим затратам на их приобретение, то есть **фактической себестоимости**.

Аналогично учитывается дебиторская и кредиторская задолженности, то есть сумма денег, которая должна поступить от дебитора, и сумма денег, которую необходимо уплатить кредитору.

Величина источников собственных и заемных средств также оценивается величиной денег, которую организация должна оплатить или возвратить учредителю или займодателю.

Однако покупка необходимых товарно-материальных ценностей – это такой вид деятельности промышленной организации, который помимо затрат на покупку сопровождается другими затратами (на транспорт, оплату командировок, зарплату занятых снабжением, таможенных пошлин) – **транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)**.

Окончательно себестоимость доставленного в организацию объекта

Фактическая себестоимость = цена приобретения + ТЗР.

То есть необходимо рассчитать фактическую стоимость объекта.

Калькулирование фактической себестоимости происходит в системе счетов бухгалтерского учета. На счетах собираются данные о суммах затрат и подготавливаются к расчету на *собираательно-распределительных и калькуляционных счетах*. Калькулированием определяется фактическая себестоимость приобретенного сырья, материалов, основных средств, произведенной продукции, выполненных работ, услуг.

При продаже товара (готовой продукции) по сложившимся на рынке ценам происходит соизмерение затрат с полученным результатом, определяется сумма прибыли. Аналогично сопоставляются и другие результаты деятельности

(инвестиционная, сдача в аренду и др.).

Оценка объектов бухгалтерского учета по фактической себестоимости *субъективна*, так как она может скрывать либо будущую потенциальную прибыль, либо будущий потенциальный убыток.

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета № 2 «Запасы» предусматривается оценка по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости или по возможной цене реализации, за вычетом расходов по реализации. В Международных стандартах помимо фактической себестоимости и реализуемой стоимости предусматривается ещё два метода оценки:

- восстановительная (текущая) стоимость,
- дисконтированная стоимость.

Восстановительная – в Республике Беларусь «переоцененная стоимость».

Дисконтированная – применяется в основном в банковской сфере. Стоимость активов уменьшается на дисконт (%), так как суммы от их использования поступят в будущем.

В оценке долгосрочных активов:

– **первоначальная стоимость** – это стоимость нового объекта в момент приобретения;

– **остаточная стоимость** – первоначальная стоимость за вычетом суммы накопленной амортизации. Если объект подвергся переоценке, то остаточная стоимость рассчитывается как разность *переоценённой стоимости и суммы накопленной амортизации*.

Таким образом, стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета осуществляется методом прямой оценки и в дальнейшем приводится к реальной оценке путем переоценки.

Общий порядок оценки активов и источников их формирования определён Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности».

6.2 Особенности оценки отдельных объектов бухгалтерского учета

Несмотря на то что основной документ, определяющий оценку активов и обязательств, – Закон РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности», ряд видов имущества, источников их формирования обладают определенными особенностями, которые отражаются в действующих нормативных правовых актах.

Основные средства, доходные вложения в материальные активы, нематериальные активы и другие долгосрочные активы оцениваются по *фактической стоимости* путём калькулирования при их покупке, постройке, то есть по первоначальной стоимости. По первоначальной стоимости активы учитываются до переоценки или постоянно, если не было переоценки. Так как

они постоянно изнашиваются, а изношенная часть стоимости с помощью амортизации включается в стоимость продукции, то:

***реальная (остаточная) стоимость =
первоначальная (переоцененная) стоимость – сумма амортизации.***

Данные о первоначальной (переоцененной) стоимости отражаются на счете 01 «Основные средства», а сумма амортизации на контрактивном счете 02 «Амортизация основных средств».

В активе бухгалтерского баланса по строке «Основные средства» отражается остаточная стоимость. Таким образом, в текущем учете (на счетах) основные средства учитываются по *первоначальной стоимости*, а в бухгалтерском балансе (отчётности) – по *остаточной*.

Нематериальные активы оцениваются аналогично основным средствам: на активном счете 04 «Нематериальные активы» – по *первоначальной (переоцененной) стоимости*, на контрактивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» – сумма накопленной амортизации. В бухгалтерском балансе по строке «Нематериальные активы» указывается *остаточная стоимость нематериальных активов*.

Доходные вложения в материальные активы – счет 03 «Доходные вложения в материальные активы». Оценка и учет стоимости доходных вложений ведется аналогично счету 01 «Основные средства».

Оборудование к установке и вложения в долгосрочные активы учитываются соответственно на счетах 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» и 08 «Вложения в долгосрочные активы». Когда завершаются работы по их созданию (приобретению), их *фактическая себестоимость* определяется путём калькулирования и становится *первоначальной стоимостью* основных средств, доходных вложений в материальные активы, нематериальные активы.

Производственные запасы (сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты) отражаются в бухгалтерском балансе по *фактической себестоимости*. В текущем учете (на счетах) их фактическая себестоимость может быть представлена двумя слагаемыми:

1. Учетной ценой.
2. Отклонениями от учетной цены (сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов»).

Товары (в торговле, снабженческо-сбытовой деятельности) в отчётности отражаются по *покупной стоимости*. В текущем учете это может быть:

1. Цена приобретения.
2. Цена продажи (цена приобретения + торговая наценка).

Готовая продукция в отчётности оценивается по *фактической производственной себестоимости* (по затратам на производство). В текущем учете она может оцениваться по *плановой, нормативной стоимости, отпускным ценам*, но с обязательным определением отклонения фактической

себестоимости производства от учетных цен.

Незавершенное производство оценивается по *фактической себестоимости*, но в отдельных видах экономической деятельности может оцениваться только по прямым затратам либо по прямым материальным затратам (в соответствии с учетной политикой организации).

Денежные средства учитываются в *реальных суммах по номинальной стоимости*. Иностранная валюта учитывается в белорусских рублях путем пересчета по курсу Национального Банка РБ.

Финансовые вложения оцениваются исходя из стоимости *вложенных организацией средств* в акции, облигации, уставные фонды других организаций. По ценным бумагам цена приобретения может отличаться от номинальной стоимости. Это разница списывается за счет полученных доходов. К моменту погашения номинальная себестоимость и фактическая себестоимость должны совпадать.

Уставный капитал должен соответствовать *величине, указанной в учредительных документах* (уставе, учредительном договоре). Если уставный капитал изменяется – вносятся соответствующие изменения в учредительные документы. В отдельных случаях величина уставного капитала может отличаться от зарегистрированной на величину собственных акций, выкупленных у акционеров (счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» – контрпассивный к счету 80 «Уставный капитал»).

Обязательства по расчетам (дебиторская и кредиторская задолженность) оцениваются и учитываются по действующему законодательству или по взаимной договоренности в *реальных суммах*, подлежащих уплате, получению. Задолженность в иностранной валюте учитывается по курсу Национального Банка РБ.

6.3 Общая схема отражения кругооборота имущества на счетах бухгалтерского учета

Кругооборот активов включает три основных хозяйственных процесса:

1. Снабжение.

Покупка сырья, материалов, основных средств, обеспечивающих процесс производства ресурсами. Возникает необходимость определения *фактической себестоимости товаров*.

Д---> Т.

2. Производство.

Необходимо определить *фактическую себестоимость остатка неиспользованных товаров, незавершенного производства, готовой продукции*.

Т---> П ---> Т'.

3. Реализация.

Калькулируется фактическая себестоимость реализованной продукции и выручка от реализации, путем сопоставления определяется финансовый результат.

$$T \rightarrow D', D' > D.$$

Следовательно, процесс калькулирования сопровождает все стадии производственной деятельности организации. Непрерывность кругооборота, существующего в реальной действительности, в бухгалтерском учете, обеспечивается применением двойной записи.

Рассмотрим упрощенную схему кругооборота активов.

Начальное положение в учете: учредитель внес в качестве вклада в уставный капитал денежные средства на расчетный счет 200 тыс. руб. Таким образом, у организации образовались активы – деньги на расчётном счёте.

Д-т сч. 10 «Расчетный счет» К-т	Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т
НС. 200	НС. 200

За отчётный период в организации проведены следующие хозяйственные операции:

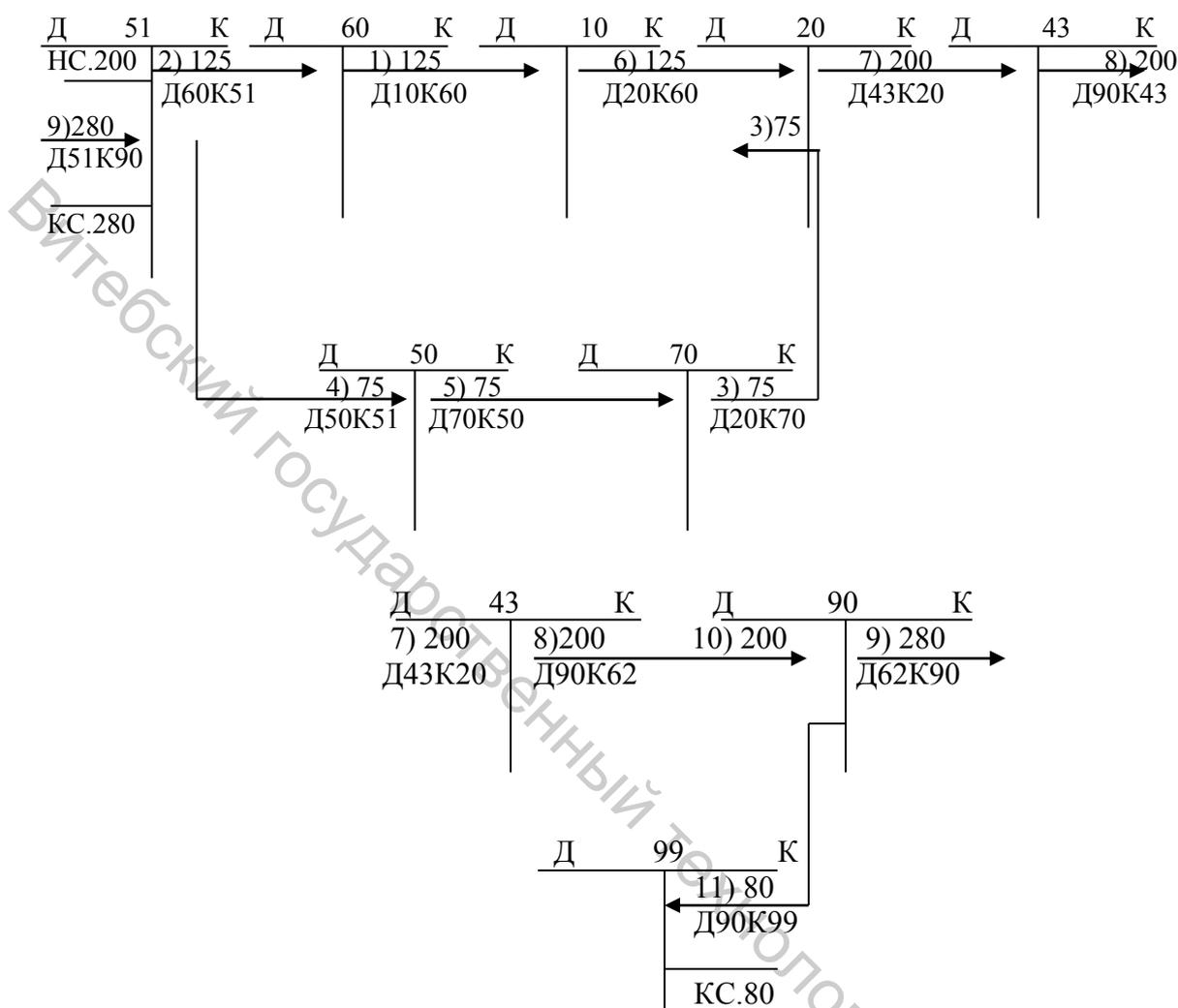
1. Поступили от поставщика материалы – 125 руб.
2. Оплачены счета поставщика – 125 руб.
3. Начислена зарплата работникам – 75 руб.
4. Получено в кассу с расчётного счёта на выплату зарплат – 75 руб.
5. Выплачена зарплата – 75 руб.
6. Отпущены в производство материалы – 125 руб.
7. Рассчитывается и списывается с производства себестоимость готовой продукции – 208 руб.
8. Продукция отгружена покупателю – 200 руб.
9. Поступило от покупателя за реализованную продукцию – 280 руб.
10. Списывается прибыль от реализованной продукции – 80 руб.

То есть в результате кругооборота имущества стоимость активов увеличилась, получена прибыль в сумме 80 руб. Все оставшиеся счета открылись и закрылись, в бухгалтерском балансе не отражаются, так как сальдо равно нулю.

В реальной действительности такого положения не бывает:

1. Не все материалы отпускаются в производство (на счете есть сальдо).
2. Не вся заработная плата по состоянию на 1-ое число выплачена (на счете есть сальдо).
3. Не вся продукция сдана на склад (на счете есть сальдо).
4. Не всё, что произведено, отгружено покупателям (на счете есть сальдо).

5. Не всё, что отгружено, оплачено (на счете есть сальдо) и т. д.



6.4 Основы учета хозяйственных процессов

6.4.1 Учет операций по созданию организации (учет формирования уставного капитала)

В соответствии с Гражданским кодексом РБ создать новую организацию могут учредители: государство; физическое лицо; юридическое лицо; группы физических лиц или группы юридических лиц.

При этом оформляются **учредительные документы** (устав, учредительный договор).

Устав обязательно фиксирует собственников, название, организационно-правовую форму, местонахождение, цели деятельности, перечень органов управления, порядок и условия распоряжения имуществом, распределение прибыли, условия ликвидации и реорганизации. В уставе обязательно указывается величина *уставного капитала*.

Уставный капитал – это сумма средств, которую вкладывают учредители во вновь созданную организацию для обеспечения её деятельности.

Величина уставного капитала фиксируется при регистрации организации в местных исполнительных органах. С даты регистрации организация начинает свою деятельность, то есть начинает вести бухгалтерский учет. Первая хозяйственная операция вновь созданной организации – объявление уставного капитала. Она отражается учётной записью:

Д-т сч. 75 «Расчёты с учредителями».

К-т сч. 80 «Уставный капитал».

По мере внесения реальных активов в счет вкладов в уставный капитал погашается дебиторская задолженность учредителей.

Если учредитель вносит деньги в счет вклада в уставный капитал:

Д-т сч. 50 «Касса» – наличные деньги.

Д-т сч. 51 «Расчётный счёт» – безналичные деньги.

Д-т сч. 52 «Валютные счета» – иностранная валюта.

К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями».

Уставный капитал может быть сформирован путем внесения учредителями:

– *основных средств:*

Д-т сч. 01 «Основные средства» (или 08 «Вложения в долгосрочные активы») К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»,

– *нематериальных активов:*

Д-т сч. 04 (или 08 «Вложения в долгосрочные активы») К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»,

– *материалов:*

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»,

– *товаров:*

Д-т сч. 41 «Товары» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»,

– *готовой продукции:*

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» и так далее.

Уставный капитал объявляется и далее формируется. После этого начинается кругооборот имущества организации:

снабжение ---> производство ---> реализация ---> снабжение и т. д.

6.4.2 Учет процесса снабжения

Снабжение – совокупность операций, в результате которых экономический субъект обеспечивает себя активами.

Большинство хозяйственных операций в снабжении связано с приобретением материалов, хотя происходит снабжение нематериальными

активами, основными средствами и т. д.

Снабжение организации материальными ресурсами происходит на основании *договоров купли-продажи* с поставщиками. Промышленные организации в этом случае несут два вида затрат:

1. Покупная стоимость материальных ценностей.

Указывается в товарных и расчетных документах (счета-фактуры, товарные накладные (ТН), товарно-транспортные накладные (ТТН)).

2. Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР).

Включают акцизы, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, загрузку, отгрузку, командировочные расходы, расходы на тару, потери в пути (бой стекла, усушка), недостачи в пределах норм естественной убыли, расходы на страхование грузов

$$\text{Фактическая себестоимость материальных ценностей} = \\ \text{Покупная стоимость материальных ценностей} + \\ \text{Транспортно-заготовительные расходы.}$$

По фактической себестоимости товарно-материальные ценности отражаются в бухгалтерском балансе и включаются в затраты процесса производства.

Основные задачи учета процесса снабжения:

1. Контроль за своевременным исполнением договоров на поставку и расчётов с поставщиками.
2. Полный и достоверный учет транспортно-заготовительных расходов.
3. Правильное определение фактической себестоимости заготовленных материальных ценностей.
4. Контроль за сохранностью материальных ценностей.

Все организации ведут аналитический и синтетический учет поступающих материальных ценностей.

Аналитический учет организуется в местах их хранения (на складах) в карточках складского учета, которые заводятся на каждый вид, сорт материалов. Записи в них ведутся либо в натуральном, либо в натурально-стоимостном измерителе.

Синтетический учет организуется на счете 10 «Материалы» (активный счёт). По дебету счета учитываются операции по поступлению материалов на склад. По кредиту счета учитываются операции по расходу материалов (в производство, реализация на сторону). Сальдо показывает остатки материала на складах на начало и конец отчетного периода.

Большинство материалов поступают в организацию от поставщиков:

Д-т сч. 10 «Материалы».

К-т сч. 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

В документах, сопровождающих поступление материалов, могут указываться суммы приобретенного НДС (по действующей ставке в соответствии с законодательством):

материалов»).

Если фактическая себестоимость > учётной цены – это **положительное отклонение**, которое отражается записью:

Д-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов» К-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материалов».

Если фактическая себестоимость < учётной цены – это **отрицательное отклонение**, которое отражается записью:

Д-т сч. 15 «Заготовление и приобретение материалов» К-т сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Тогда при составлении бухгалтерского баланса по строке «Материалы»:

– в случае положительного отклонения:

КС сч.10 «Материалы» + КС сч.16 «Отклонение в стоимости материалов»,

– в случае отрицательного отклонения:

КС сч.10 «Материалы» – КС сч.16 «Отклонение в стоимости материалов».

При отпуске материалов в производство они могут оцениваться по-разному:

– по себестоимости каждой единицы;

– по средней себестоимости;

– по методу FIFO;

– по методу LIFO (не применяется в Республике Беларусь по действующему законодательству).

Использование того или иного метода оказывает влияние на сумму относимых на себестоимость продукции материальных затрат.

Например, необходимо оценить стоимость израсходованных материалов и их остатков при следующих условиях:

Показатели сч. 10 «Материалы»	Кол-во, ед.	Цена за ед., руб.	Сумма, руб.
1 Остаток на начало месяца	30	20	600
2 Поступило за месяц:			
I партия	15	25	375
II партия	40	30	1200
III партия	20	35	700
Итого: поступило с остатками	105		2875
3 Израсходовано за месяц	80		?
4 Остаток на конец месяца	25		?

Метод средней себестоимости. Сначала рассчитывается средняя цена единицы материала, а потом его расход:

Средняя цена: $2875 / 105 = 27,38$ руб.

Расход: $80 \text{ ед.} * 27,38 \text{ руб.} = 2190$ руб.

Остаток: $2875 - 2190 = 685$ руб.

Метод FIFO. First in – first out (первая партия на приход – первая в расход). Расходуемые материалы списываются в очередности, начиная с первоначально поступивших материалов, хотя их фактическое движение по складу может быть другим:

Расход: 30 ед. по 20 руб. + 15 ед. по 25 руб. + 35 ед. по 30 руб. = 2025 руб.

Остаток: 2875-2025 = 850 руб.

Метод LIFO

Last in – first out (последняя партия на приход – первая в расход). Последняя полученная партия списывается в первую очередь

Расход: 20 ед. по 35 руб. + 40 ед. по 30 руб. + 15 ед. по 25 руб. + 5 ед. по 20 руб.
= 2375 руб.

Остаток: 2875 – 2375 = 250 руб.

6.4.3 Учет процесса производства

Процесс производства – основной в кругообороте имущества промышленной организации. *Основная задача* учёта процесса производства: учесть все затраты, которые понесла организация на выпущенный объем производства, и рассчитать фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции. Этот расчет выполняется как в целом по всей продукции, так и в разрезе её отдельных наименований.

Учитывая, что в производстве используются различные ресурсы (сырье, материалы, топливо, энергия, трудовые ресурсы, основные средства) на счетах бухгалтерского учета необходимо сформировать информацию не только для калькулирования себестоимости продукции, но и для контроля за рациональным использованием ресурсов.

Для выполнения этих задач затраты в процессе производства классифицируются следующим образом:

1. По отношению к себестоимости конкретных видов продукции:

– *прямые* (могут быть отнесены на себестоимость конкретного вида продукции);

– *косвенные* (их нельзя отнести на конкретный вид продукции).

2. По отношению к объему производимой продукции:

– *переменные, или условно-переменные* (изменяются прямо пропорционально объему выпускаемой продукции);

– *постоянные или условно-постоянные* (не изменяются при изменении объема выпускаемой продукции).

3. По связи с процессом производства продукции

– *основные* (непосредственно связаны с производством);

– накладные (связаны с обслуживанием отдельных подразделений).

4. По элементам затрат:

- материальные;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- другие затраты.

5. По статьям калькуляции:

- сырье и материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- налоги, отчисления в бюджет и во внебюджетные фонды, отчисления местным органам власти;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- износ инструментов и приспособлений целевого назначения;
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы
- общехозяйственные затраты;
- коммерческие расходы.

Все затраты, кроме двух последних (общехозяйственные затраты, коммерческие расходы), в бухгалтерском учете включаются в производственную себестоимость.

6. По местам возникновения:

- затраты основного производства (счет 20 «Основное производство»);
- затраты вспомогательных производств (счет 23 «Вспомогательные производства»);
- затраты обслуживающих производств (счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

В аналитическом учете все эти счета делятся по видам производств. Например, счет 23 «Вспомогательные производства» – на аналитические счета «Транспорт», «Ремонт», «Инструменты» и т. д., счет 20 «Основное производство» – по цехам, участкам.

7. По календарным периодам:

- текущие (данного отчетного периода);
- единовременные (относящиеся к нескольким последующим месяцам (счет 96 «Резервы предстоящих платежей», счет 97 «Расходы будущих периодов»)).

В основу построения бухгалтерского учета затрат в производстве положена их классификация *по статьям калькуляции*. Наибольшую роль при этом играет отнесение затрат к *прямым или косвенным*.

Прямые (сырье, материалы, комплектующие, топливо, энергия, зарплата производственных рабочих, начисления на зарплату, расходы на подготовку и освоение продукции, брак) в течение месяца списываются с кредита соответствующих счетов в дебет счета 20 «Основное производство».

Косвенные затраты отражаются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

Параллельно с синтетическим учетом организуется аналитический учет затрат, то есть учет затрат на счете 20 «Основное производство» ведется по каждому виду выпускаемой продукции.

В конце отчетного периода затраты, собранные по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты», с помощью специального расчёта распределяются между видами продукции и списываются в рассчитанных суммах в дебет счетов аналитического учета.

Суммы затрат, относимых на конкретный вид продукции, устанавливают по оговоренной в учетной политике **базе распределения** (в большинстве случаев, пропорционально зарплате производственных рабочих).

В синтетическом учете это отразится записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты».

Данной записью счет 25 «Общепроизводственные затраты» закрывается, так как он не имеет ни конечного ни начального сальдо и в бухгалтерском балансе не отражается.

Косвенные затраты общехозяйственного характера (заработная плата бухгалтера, проценты по кредитам) отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» и в конце отчетного периода распределяются между видами экономической деятельности (если это предусмотрено учетной политикой). А в синтетическом учете они полностью признаются *расходами отчетного периода* и списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Этой записью счет 26 «Общехозяйственные затраты» закрывается, так как он не имеет ни конечного, ни начального сальдо и в бухгалтерском балансе не отражается.

В соответствии с учетной политикой организации затраты, относимые на счет 25 «Общепроизводственные затраты», могут делиться на две группы:

1. Переменные.
2. Постоянные.

В этом случае **переменная часть** затрат в аналитическом учете списывается в дебет аналитических счётов. В синтетическом учете выполняется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты».

Постоянная часть этих затрат может, в соответствии с учетной политикой, признаваться расходами отчетного периода и списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» записью:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты».

Таким образом, затраты, относящиеся к продукции *данного отчетного периода*, отражаются на счете 20 «Основное производство». Все затраты, которые относятся к продукции *будущих периодов*, на счете 97 «Расходы будущих периодов». А когда наступает отчетный период, в котором их можно включать в себестоимость продукции, они списываются записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов».

В учетной практике может наблюдаться и обратное положение: затраты отражаются в данном периоде, хотя реально будут произведены в будущем периоде (например, создание резерва на отпуски). При их отражении они включаются в себестоимость записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей».

Списав все прямые и косвенные затраты, после приступают к калькулированию **фактической производственной себестоимости выпущенной готовой продукции**.

Для этих целей вначале определяется *сумма оборота по дебету счета 20* (прямые + косвенные затраты), затем определяют наличие и стоимость *незавершенного производства* (НЗП) на конец месяца. Для этих целей проводят инвентаризацию НЗП и его оценку (метод оценки указан в учетной политике организации).

Таким образом, стоимость НЗП – это сальдо счета 20 «Основное производство». В следующем месяце НЗП в первую очередь превращается в готовую продукцию.

Формула калькулирования себестоимости будет иметь вид:

$$\begin{aligned} C/C &= \text{НЗП}_{\text{нач.мес.}} + \text{З}_{\text{мес.}} - \text{НЗП}_{\text{кон. мес.}} \\ \text{ОбК} &= \text{НС} + \text{ОбД} - \text{КС}. \end{aligned}$$

Фактическая себестоимость готовой продукции списывается записью:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20 «Основное производство».

Счет 43 «Готовая продукция» – активный. По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается поступление на склад готовой продукции, по кредиту – отпуск со склада готовой продукции, сальдо счета показывает наличие готовой продукции на складе в оценке по фактической производственной себестоимости.

В реальной действительности формула калькулирования (расчёта себестоимости) сложнее. Это вызвано наличием следующих объектов учета:

1. Часть материалов возвращается из производства на склад (статья калькуляции «**Возвратные отходы**»):

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 20 «Основное производство».

2. Выпущенная из производства некачественная продукция, не прошедшая контроль ОТК, признается **браком** и к готовой продукции не относится. Выпуск брака из производства отражается записью:

Д-т сч. 28 «Брак в производстве» К-т сч. 20 «Основное производство».

3. **Недостача незавершенного производства**, установленная при инвентаризации, отражается записью:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» К-т сч. 20 «Основное производство».

В этом случае фактическая производственная себестоимость готовой продукции рассчитывается по формуле:

$$С/С = НЗП_{нач.мес.} + З_{мес.} - НЗП_{кон.мес.} - ВО - Б - НедНЗП.$$

Таков порядок калькулирования себестоимости готовой продукции в синтетическом учете.

Аналитический учет затрат каждый субъект хозяйствования организует в зависимости от особенностей вида деятельности, масштабов производства, количества видов продукции, но **главный** принцип – в зависимости от информационных потребностей управленческого персонала.

Количество аналитических счетов, как правило, определяется количеством видов выпускаемой продукции. Каждому из аналитических счетов присваивается свой код, заводится свой учетный регистр (карточка):

- по строкам – номенклатура статей калькуляции;
- по графам – показатели счёта.

Параллельно ведется учет в синтетическом учете на счете 20 «Основное производство» и на соответствующих аналитических счетах.

Например, отпуск материалов со склада на производство продукции А:

– в *синтетическом учете* отразится записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 10 «Материалы» – 1000 руб.;

– в *аналитическом учете* будет выполнена запись:

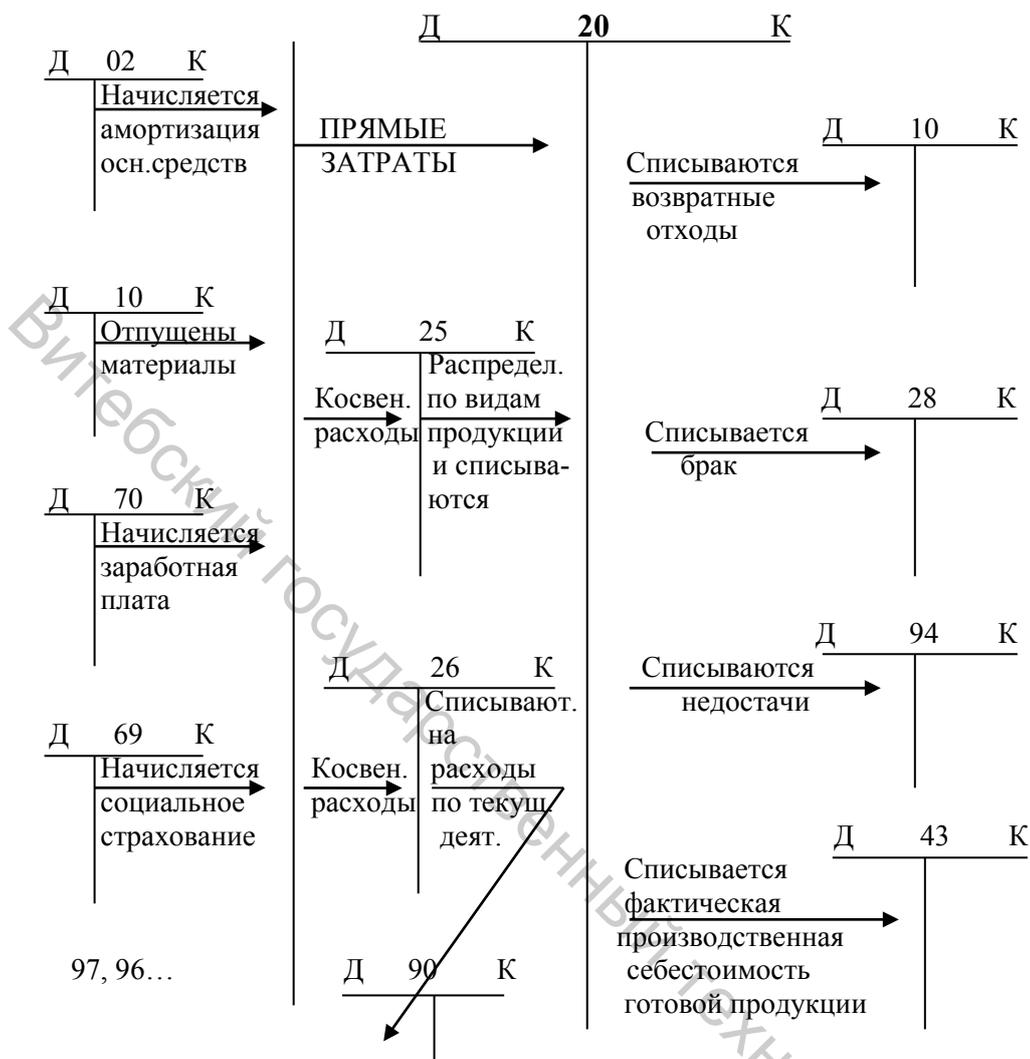
Д-т сч. «Продукция А» К-т сч. 10 «Материалы» – 1000 руб.

В упрощенном виде **карточка аналитического учета** (таблица 6.2) имеет следующий вид:

Таблица 6.2 – Карточка аналитического учета (материал А)

Статья калькуляции	НЗП на начало месяца	Затраты за месяц	НЗП на конец месяца	Списание (брак, возв. отх., недостача)	Фактическая себестоимость	
					всего	единицы
Материалы	...	...	...	...	...	...
Заработная плата произв. рабочих	...	...	...	...	...	...
...
Итого	[НС]	[ОбД]	[КС]	[ОбК]		

В общем виде схема учета затрат в процессе производства может быть представлена следующим образом:



В том случае, когда в составе подразделений организации имеются свои *вспомогательные производства*, которые не только оказывают услуги своему основному производству, но и выпускают продукцию, оказывают услуги на сторону (другим организациям), на счете 23 «Вспомогательные производства» аналогичным образом калькулируется себестоимость этой продукции, работ или услуг.

Аналогично счёту 20 «Основное производство» сальдо счёта 23 «Вспомогательные производства» показывает стоимость незавершенного производства, образовавшегося во вспомогательных цехах.

Обслуживающие производства (спорт, культурно-массовая деятельность) могут также калькулировать себестоимость своих услуг на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

6.4.4 Учет процесса реализации

Реализация продукции, работ, услуг – завершающий этап

производственной деятельности.

Данный этап предполагает в качестве *основных задач учета*:

1. Определение объема реализации или выручки в целом, по видам продукции.
2. Организацию расчетов с покупателями и заказчиками.
3. Своевременное и достоверное отражение расходов на реализацию продукции.
4. Правильное определение финансового результата от реализации продукции, работ, услуг.

Учитывая то, что при реализации продукции организация несёт *дополнительные затраты* (на тару, упаковку, погрузку, доставку, рекламу и др.), отдельно организуется их учет на счете 44 «Расходы на реализацию».

Данные расходы отражаются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию». Например,

– *расходы на тару*:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 10 «Материалы»,

– *начисленная заработная плата работников, занятых упаковкой*:

Д-т сч. «Расходы на реализацию» К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

– *начисления на данную зарплату*:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В конце отчётного периода расходы на реализацию приравниваются к расходам текущей деятельности:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

Основным счетом для учета процесса реализации является **счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**. Экономическое содержание учетных записей, выполняемых на этом счете, полностью раскрывает система субсчетов к этому счёту:

90.1 Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

90.2 НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

90.3 Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации, товаров, работ, услуг;

90.4 Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;

90.5 Управленческие расходы;

90.6 Расходы на реализацию.

Эти счета используются для отражения доходов и расходов по *основной текущей деятельности* (реализация продукции, товаров, работ, услуг).

Для отражения доходов и расходов по *прочей текущей деятельности* используются субсчета:

90.7 Прочие доходы по текущей деятельности;

90.8 НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности;

90.9 Прочие налоги и сборы, исчисляемы от прочих доходов по текущей деятельности;

90.10 Прочие расходы по текущей деятельности.

Схема счёта 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

<u>Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»</u>	<u>К-</u>
– налоги;	Доходы
– себестоимость готовой продукции без УР и РР;	– от реализации П, Т, Р, У;
– управленческие расходы;	– от прочей текущей деятельности
– расходы на реализацию;	
– прочие расходы	

Об К сч.90 – доходы, Об Д сч.90 – расходы.

Сопоставление *ОбД сч.90* и *ОбК сч.90* позволяет определить **финансовый результат деятельности** (текущей):

$ОбД сч.90 < ОбК сч.90 (P < Д) = \text{прибыль,}$

$ОбД сч.90 > ОбК сч.90 (P > Д) = \text{убыток.}$

Рассчитанный на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» финансовый результат (прибыль или убыток) ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»: в кредит – прибыль, в дебет – убыток.

Таким образом, счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ежемесячно закрывается, так как не имеет ни начального, ни конечного сальдо и в балансе не отражается. Такая схема учетных записей будет только в том случае, если никакой другой, кроме основной текущей деятельности, организация не имеет. При этом основная текущая деятельность – это производство и реализация продукции, товаров, работ, услуг.

Если организация занимается только основной текущей деятельностью (без прочей), то схема реализации представлена на рисунке 6.1.

6.4.5 Учёт процесса формирования прибыли (финансового результата), её распределение и использование

Прибыль, которая получена организацией в процессе своего функционирования, является основным источником расширенного воспроизводства.

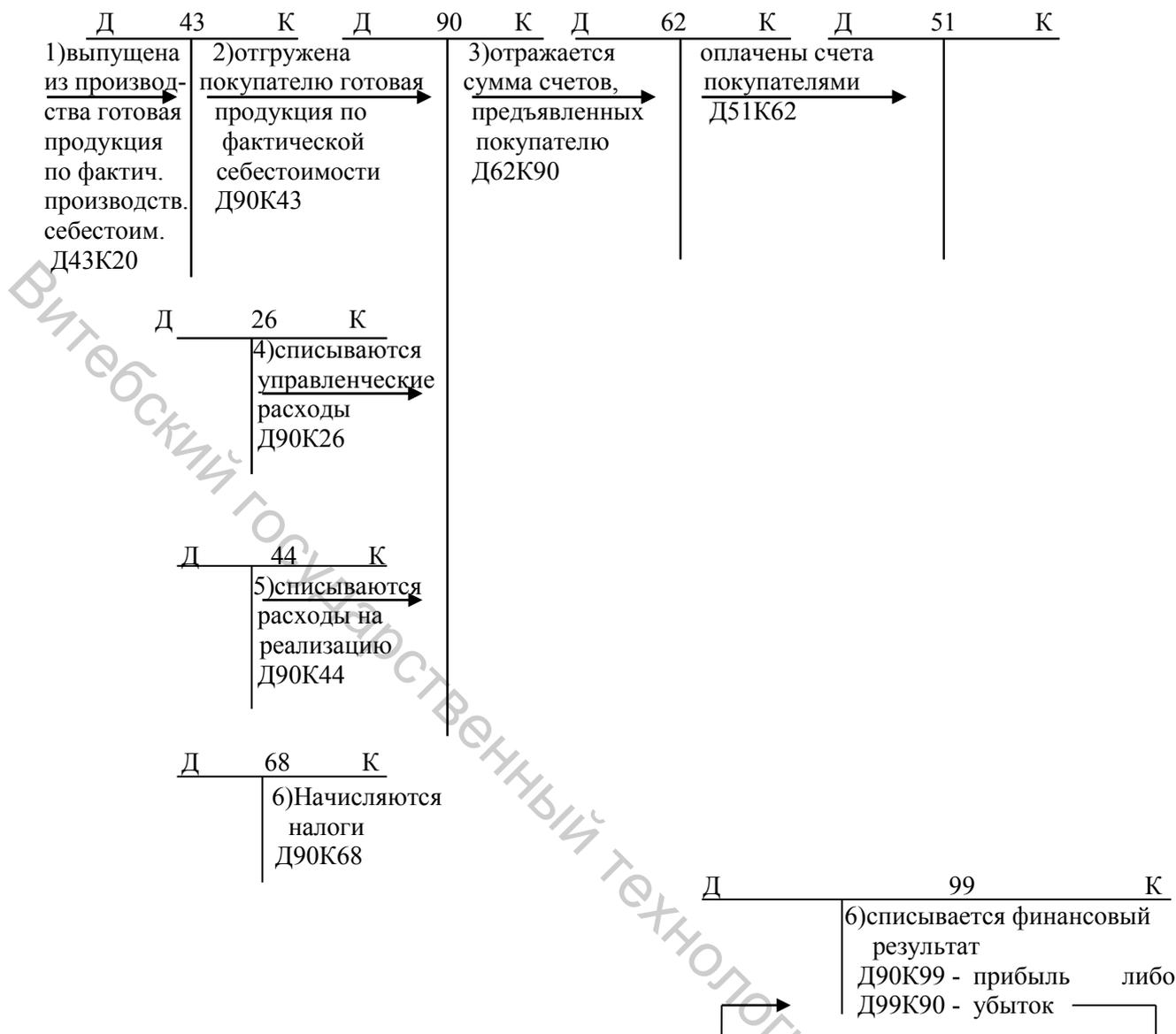


Рисунок 6.1 – Схема отражения процесса реализации на счетах

Однако, в соответствии с существующим законодательством, полученная прибыль подлежит, прежде всего, распределению между бюджетом и организацией. То есть часть прибыли изымается в бюджет в виде налога на прибыль (по действующей ставке согласно законодательству РБ). Оставшаяся часть может использоваться на расширение производства, непроизводственное потребление (премии, путёвки).

Часть прибыли, израсходованная на непроизводственное потребление, как и налог на прибыль, выбывает из кругооборота, то есть не участвует дальше в нём.

Процесс формирования финансового результата функционирования организации начинается в начале отчетного года и завершается в конце отчетного года.

Этот процесс осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки».

Ежемесячно на счет 99 «Прибыли и убытки» списывают прибыль

(убыток) от текущей деятельности со счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т

90.2	90.1
90.3	
90.4	
90.5	
90.6	90.7
90.8	
90.9	
90.10	
Расходы	Доходы
90.11 (П или У)	
Убыток	Прибыль
Списывается в Д-т сч. 99	Списывается в К-т сч. 99

Ежемесячно на счет 99 «Прибыли и убытки» списывают прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности со счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Д-т	сч. 90 «Прочие доходы и расходы»	К-т
91.2	91.1	
91.3		
91.4		
Расходы	Доходы	
91.5 (П или У)		
Убыток	Прибыль	
Списывается в Д-т сч. 99	Списывается в К-т сч.	

Таким образом, прибыль (убыток) по всем видам деятельности аккумулируется на счете 99 «Прибыли и убытки»: в К-т – прибыли, в Д-т – убытки.

Схема учетных записей будет разной, в зависимости от того, прибыльной (рисунок 6.2) или убыточной (рисунок 6.3) будет деятельность организации.

В конце отчетного периода прибыль списывается со счёта 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». Это касается не использованной в течение года прибыли. В этом случае выполняется учётная запись:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» – *реформация баланса*.

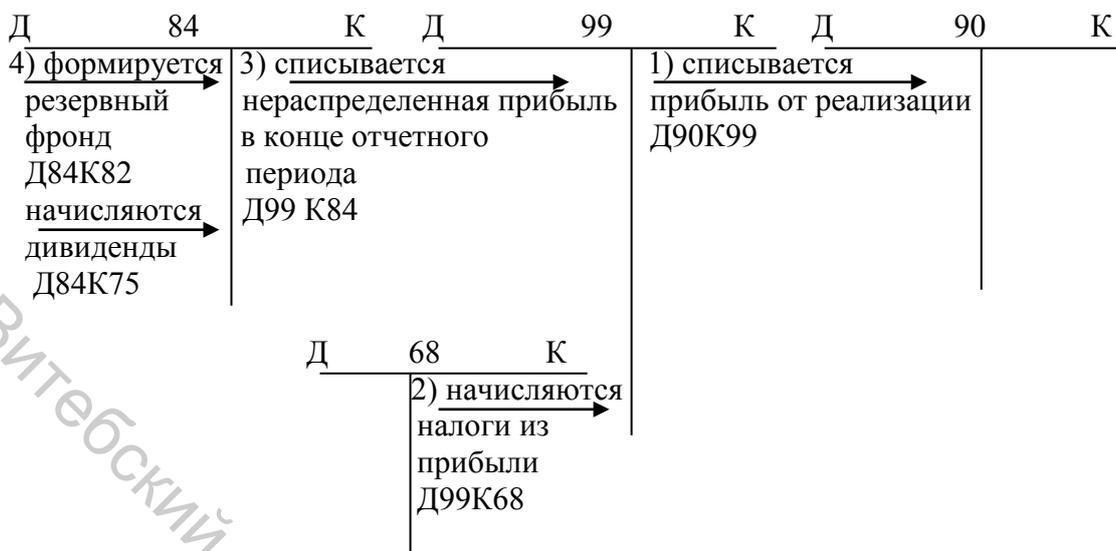


Рисунок 6.2 – Схема отражения процесса формирования прибыли



Рисунок 6.3 – Схема отражения процесса формирования убытка

На счете 99 «Прибыли и убытки» отражается прибыль отчётного года, на счете 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» – прибыль, заработанная ранее. В момент, когда заканчивается отчетный год и начинается новый, прибыль текущего года превращается в прибыль прошлого периода. Следовательно, каждый новый отчетный год начинают с нулевого сальдо на счете 99 «Прибыли и убытки». Далее на нём накапливаются прибыль или убыток.

Нераспределенная прибыль счета 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» может расходоваться на выплату дивидендов, формирование резервного капитала, пополнение уставного капитала.

Образовавшийся убыток организация может погасить путем получения дополнительного вклада от учредителей, уменьшения уставного капитала, направления резервного капитала на погашение убытка, направление добавочного капитала на погашение убытка.

Необходимо учесть, что не всегда реальной действительности все виды деятельности прибыльные или убыточные. Например, текущая деятельность является прибыльной, а инвестиционная и финансовая – убыточная. Тогда схемы учетных записей изменяются:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 99 «Прибыли и убытки» формируется итоговый финансовый результат – прибыль (убыток). И в зависимости от него дальнейшие учетные записи идут по первой или второй схеме.

В аналитическом учете счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», как правило, детализируются.

Сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – по видам осуществляемой деятельности; по географическим регионам.

Сч. 91 «Прочие доходы и расходы» – доходы и расходы по инвестиционной деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности.

Такое деление необходимо для формирования основных форм отчетности. Схема счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» соответствует показателям формы № 2 бухгалтерской финансовой отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

ТЕМА 7. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

7.1 Первичное наблюдение. Его роль в организации бухгалтерского учета

7.2 Виды бухгалтерских документов. Их классификация

7.3 Требования, предъявляемые к созданию бухгалтерских документов.

Основные реквизиты бухгалтерских документов

7.4 Документооборот и его организация

7.5 Инвентаризация как способ первичного наблюдения. Виды инвентаризации

7.6 Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации

7.1 Первичное наблюдение. Его роль в организации бухгалтерского учета

Первичное наблюдение – начальное звено в цепочке функционирования бухгалтерского учета.

По сути, это информационное обеспечение всей системы бухгалтерского

учета.

Цель наблюдения: убедиться в том, что объект наблюдения, изменения в его составе, объеме имели место. Наблюдение ведется за объектами, которые составляют предмет бухгалтерского учета: активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы.

Многочисленность объектов бухгалтерского учета, большое количество и одновременность совершения хозяйственных операций не позволяют физически бухгалтеру непосредственно их наблюдать. Следовательно, бухгалтер наблюдает всё это с помощью документирования хозяйственных операций: документы поступили в бухгалтерию – хозяйственная операция произошла, нет документов – объект в неизменном состоянии.

Для ведения наблюдения за имуществом оно закрепляется за материально ответственными лицами (МОЛ), которые всякое движение имущества подтверждают документами. Их наблюдения – это основа **первичного учета**.

Бухгалтерия, используя данные первичного наблюдения (в натуральном, трудовом измерителе), ведет **вторичный учет** в стоимостном выражении. Но методологическое обеспечение первичного учета предоставляет бухгалтерия.

Бухгалтерия периодически контролирует точность текущего учета с помощью инвентаризации.

Инвентаризация – это проверка соответствия фактического наличия объекта данным бухгалтерского учета.

Таким образом, ведение постоянного наблюдения за хозяйственными операциями осуществляется должностными лицами, которые должны быть обеспечены соответствующим рабочим местом, оргтехникой, весовыми и измерительными приборами. С отдельными такими работниками (кладовщиками, кассирами) при их приеме на работу заключают *договор о материальной ответственности*. Их прием ведется только по согласованию с главным бухгалтером.

Рациональное построение первичного наблюдения предполагает:

1. Оценку и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности.
2. Однозначное, полноценное описание отобранных объектов и фактов.
3. Своевременную передачу данных для дальнейшей переработки в бухгалтерию.

7.2 Виды бухгалтерских документов. Их классификация

Документ – это материальный носитель, с зафиксированной на нём информацией в виде текста, звукозаписи, изображения, предназначенных для передачи во времени и пространстве, в целях хранения и общественного использования.

Документ (в системе бухгалтерского учета) – это письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции, объёме

имущества, состояние которого изменилось при совершении хозяйственной операции.

В целом документы бухгалтерского учета делятся на три уровня.

Первый уровень

Первичные бухгалтерские документы: фиксируют факты совершения хозяйственной операции.

Второй уровень

Учетные регистры: систематизация и накопление информации первичных документов для отражения этой информации на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Третий уровень

Бухгалтерская отчетность: составляется по данным учетных регистров; характеризует имущественное и финансовое состояние организации.

Такая градация полностью отвечает определению документооборота в бухгалтерском учете, последовательности и логике документирования хозяйственной деятельности организации.

Однако когда речь идет о том, что в соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности» все хозяйственные операции должны оформляться документами, речь идёт о **первичных учетных документах**.

Многообразие применяемых в бухгалтерском учете документов обуславливает их классификацию.

Классификация первичных документов:

1. Назначение документа:

– *распорядительные* (содержат распоряжение на выполнение хозяйственной операции; необходимы для передачи указаний руководителей исполнителям);

– *исполнительные, или оправдательные* (удостоверение факта совершения хозяйственной операции: ТТН, акт выполненных работ);

– *документы бухгалтерского оформления* (создаются внутри бухгалтерии: ведомость по распределению заработной платы);

– *комбинированные документы* (объединяются признаки вышеперечисленных документов; одновременное распоряжение и оформление хозяйственной операции: платёжное требование, платёжное поручение).

2. Порядок формирования (последовательность составления):

– *первичные* (составляются в момент совершения хозяйственной операции: ж/д билет);

– *сводные* (составляются на основании первичных документов: авансовый отчет о командировке).

3. Способ использования (степень охвата):

– *разовые* (для одной хозяйственной операции: требование, накладная);

– *накопительные* (собираются однородные хозяйственные операции в течение определённого периода: лимитно-заборная карта).

4. Место составления:

– *внутренние* (составляются внутри организации: кассовые ордера,

требования);

– *внешние* (поступают из вне: выписка банка, счет-фактура поставщика).

5. Количество отражаемых объектов (количество позиций или строк):

– *однопозиционные* (только одна строка);

– *многопозиционные* (несколько наименований).

6. Форма документа:

– *типовые* (применяются во всех сферах экономической деятельности: платежное требование или поручение);

– *специализированные* (применяются в отдельных видах экономической деятельности: торговые, строительные документы).

7. Способ заполнения (степень использования учетной техники) :

– *составленные вручную;*

– *составленные на пишущей машинке;*

– *составленные на ЭВМ.*

8. Воспроизведение информации:

– *подлинники, или оригиналы;*

– *копии* (воспроизведение всех реквизитов подлинника);

– *выписки* (копия части документа).

9. Вид материального носителя:

– *бумажные;*

– *машинные.*

10. Срок хранения:

– *документы текущего срока хранения* (1–5 лет);

– *документы постоянного хранения.*

7.3 Требования, предъявляемые к созданию бухгалтерских документов. Основные реквизиты бухгалтерских документов

Значение первичных документов в бухгалтерском учете определяет то, что они:

1. Используются для формирования учетных регистров и отчетности.

2. Подтверждают объективность данных.

3. Используются для оценки законности и целесообразности хозяйственной операции.

4. Определяют качество бухгалтерской информации.

5. Позволяют выявлять ошибки в бухгалтерских записях.

6. Позволяют предотвратить нерациональное использование ресурсов.

Таким образом, **основные функции** первичных документов:

1. Обеспечение юридического подтверждения фактов хозяйственной деятельности.

2. Обеспечение возможности контроля хозяйственной операций, в том

числе и за материально-ответственными лицами.

3. Обеспечение возможности передачи данных, их группировки, обобщения.

4. Обеспечение хранения данных о хозяйственной деятельности.

Для того чтобы документ стал основой для ведения бухгалтерского учета, он должен удовлетворять ряду **требований**:

1. *Своевременное отражение документов.*

Выписка документа должна происходить в момент совершения хозяйственной операции.

2. *Полнота зафиксированных данных.*

Все реквизиты документа должны быть заполнены.

3. *Простота регистрации и обработки информации.*

Все лишние реквизиты, расчёты из документов должны быть убраны.

4. *Правильное оформление:*

– пастой синего, чёрного, фиолетового цвета;

– аккуратно;

– разборчиво;

– без подчисток и помарок;

– без неоговоренных исправлений;

– свободные строки должны быть прочёркнуты;

– указание цифр прописью и др.

5. *Рациональная организация документооборота.*

6. *Приспособленность документов к последующей обработке.*

Реквизиты документов должны обеспечивать быстрое перенесение данных в учетные регистры.

7. *Сохранение документов в течение установленных сроков.*

В каждом конкретном случае определяется то должностное лицо, в чьи обязанности входит составление документа и сроки сдачи его в бухгалтерию.

Форму документа либо выбирают из типовых, либо она разрабатывается в самой организации и фиксируется в учетной политике.

В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 марта 2011 г. № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов» в Республике Беларусь утверждены только **девять обязательных форм первичных документов**:

1. Товарно-транспортная накладная (ТТН).

2. Товарная накладная (ТН).

3. Приходный кассовый ордер (ПКО).

4. Расходный кассовый ордер (РКО).

5. Акт о приеме-передаче основных средств.

6. Акт о приеме-передаче нематериальных активов.

7. Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ.

8. Акт о передаче не завершенного строительством объекта.

9. Акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженер-

ной и (или) транспортной инфраструктуры.

Все другие формы первичных документов организации могут разрабатывать самостоятельно. Хотя отдельные формы могут разрабатываться органами государственного управления, но по согласованию с Министерством Финансов РБ.

Бланк формы первичного документа содержит текстовую часть и макеты таблиц. Части документа: заголовочная, содержательная, оформляющая.

Реквизит – это каждая неделимая часть документа (requisitum – требуемое).

1. а) реквизиты-признаки;
б) реквизиты-основания (численное содержание).
2. а) обязательные реквизиты;
б) необязательные реквизиты.

Порядок расположения реквизитов – **структура документа**.

Первичный учетный документ должен содержать **обязательные реквизиты**, которые придают ему юридическую силу:

1. Наименование и номер документа.
2. Дата составления.
3. Место составления (наименование организации).
4. Содержание и основание хозяйственной операции.
5. Количественное измерение хозяйственной операции.
6. Наименование должностей, ФИО, подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции.
7. Штамп (печать) организации – при необходимости.

Могут быть и другие реквизиты, например, банковские – номер расчётного счёта и др.

Законодательством Республики Беларусь допускается создание первичных документов не только на бумажных, но и на машинных носителях. Они должны удовлетворять всем *требованиям, предъявляемым к традиционным бумажным*:

- возможность визуального просмотра;
- получение бумажных копий;
- своевременность составления;
- соответствие установленным формам;
- возможность длительного хранения;
- возможность перемещения в пространстве;
- возможности идентификации личностей (участников операции);
- возможность ограниченного доступа к информации.

7.4 Документооборот и его организация

Документооборот – неотъемлемая часть организации бухгалтерского

учета, которая разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем при утверждении учетной политики.

Документооборот – это движение первичных учетных документов от места их получения (выписки), последующей обработки, до сдачи в архив на хранение.

Для того чтобы упорядочить и проконтролировать движение бухгалтерских документов, составляют **график документооборота** – регламент, который закрепляет сроки и очередность бухгалтерской документации. Он оформляется в виде схемы или перечня работ, выполняемых каждым подразделением, исполнителям по подготовке и проверке документов.

Например, график документооборота может иметь следующий вид (таблица 7.1):

Таблица 7.1 – График документооборота

Наименование документа	№ формы	Оформление документа				Проверка и обработка			Передача в архив	
		Кол-во	Отв. за оформл.	Периодичность	Куда передается документ	Кто представляет и в какие сроки	Ответственный за проверку	Срок обработки	Ответственный за передачу	Срок передачи
Приходный кассовый ордер	1	КО-1	Кассир	В момент приема наличных денег в кассу	В бухгалтерию	Кассир до 17-00	Бухгалтер	В течение след. дня	Бухгалтер	По оконч. рабочего месяца
...
...

Таким образом, график документооборота включает четыре стадии:

1. Создание документа.
2. Проверка и принятие к учету.
3. Бухгалтерская обработка.
4. Передача в архив.

1. Создание документа.

Определяются места выписки документов, объекты учета, возможные операции с ними. Выбирается форма документа. Определяется порядок заполнения. При этом сроки составления, передачи в бухгалтерию закрепляются в должностных инструкциях материально-ответственных лиц (МОЛ.)

2. Проверка и принятие к учету.

Проверка происходит по форме и существу в бухгалтерии.

По форме:

– соответствие документа установленному образцу,

- наличие всех реквизитов,
- отсутствие исправлений,
- своевременная сдача в бухгалтерию.

По существу:

- законность и обоснованность операции (соответствие объемам и нормам),
- происходит арифметическая проверка документа.

3. Бухгалтерская обработка: таксировка, группировка, контировка.

Таксировка – перевод натуральных и трудовых измерителей в денежные по каждой позиции документа и подсчет общего итога.

Группировка – подбор документов по однородности (кассовые документы, документы по начислению зарплаты и др.). Документы подбирают в папки и группируют по видам имущества, обязательств.

Контировка – на документах ставится учетная запись (корреспонденция счетов). Иногда одна учетная запись составляется на папку документов. Такая учетная запись требует сопроводительного документа (*реестра*) либо *накопительной ведомости*. Данные учетных записей по документам переносятся в учетные регистры, а сами первичные документы передаются в текущий архив бухгалтерии.

4. Передача в архив.

Для передачи документов в архив они группируются в специальных папках в хронологическом порядке по счетам, объектам. В конце отчетного года они подшиваются в специальную книгу и передаются из текущего архива в архив организации. Организация работы архива, порядок и сроки хранения документов определяются законодательством по архивному делу. Главный бухгалтер ответственен за работу текущего архива. Руководитель ответственен за работу архива организации.

7.5 Инвентаризация как способ первичного наблюдения. Виды инвентаризации

При ведении учетных записей могут возникать расхождения между данными учета и фактическим наличием имущества и обязательств. Причинами таких расхождений могут быть:

1. Естественные изменения в имуществе (усушка, утриска, выветривание).
2. Ошибки, допущенные при приеме и отпуске товарно-материальных ценностей (ТМЦ).
3. Ошибки в бухгалтерском учете (арифметические, неверные записи).
4. Злоупотребление материально-ответственных лиц (МОЛ).

Инвентаризация – один из основных методов бухгалтерского учета, который обеспечивает достоверность учетных данных путем сверки и

документального подтверждения фактического наличия имущества и обязательств, выявления отклонений от учетных данных, принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации регулируется:

1. Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности».

2. Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства Финансов РБ от 30.11.2007 № 180.

В соответствии с инструкцией, к **инвентаризируемым активам** относят:

1. Долгосрочные активы (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы и др.).

2. Краткосрочные активы (запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и др.).

К **инвентаризируемым обязательствам** относят:

1. Долгосрочные кредиты и займы.

2. Краткосрочные кредиты и займы.

3. Кредиторская задолженность.

4. Резервы предстоящих расходов.

5. Прочие виды обязательств.

При составлении годового бухгалтерского баланса каждая статья баланса должна быть подтверждена результатами инвентаризации.

Основные цели инвентаризации:

1. Выявить фактическое наличие имущества и обязательств.

2. Проверить реальность имущества и обязательств.

3. Сопоставить реальные данные об имуществе и обязательствах с данными бухгалтерского учета.

4. Выявить неполноценное, ненужное имущество

5. Проверить условия сохранности имущества.

6. Выявить недостатки в организации контроля.

7. Выявить ошибки и злоупотребление.

8. Проверить обоснованность подбора материально-ответственных лиц.

В соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности», установлены случаи, в которых проведение инвентаризации **обязательно**:

1. При смене собственника или реорганизации.

2. При ликвидации организации.

3. Перед составлением годовой бухгалтерской отчётности.

4. При смене руководителя и (или) материально-ответственного лица.

5. При установлении факта хищения, порчи, утраты.

6. В случае стихийных бедствий.

7. По решению судебных, контролирующих и других уполномоченных органов.

Инвентаризация **классифицируется** по ряду признаков:

1. По степени охвата активов и обязательств:

– *полная* (охватывает все активы и обязательства);

– *частичная* (отдельные виды активов и обязательств: инвентаризация

основных средств, дебиторской задолженности).

2. По периодичности:

- а) *ежесменные,*
ежемесячные,
ежеквартальные,
годовые.
- б) *плановые,*
внеплановые.

3. По порядку и методу проведения:

– *сплошная.*

Инвентаризируется всё имущество, закреплённое за конкретным материально-ответственным лицом;

– *выборочная.*

Проверяются только некоторые ценности у конкретных материально-ответственных лиц;

– *необходимая.*

Проводится при смене материально-ответственного лица, после стихийных бедствий, при краже;

– *повторная.*

Проводится, если возникли сомнения в качестве проведения инвентаризации; в том, что материально-ответственное лицо знало заранее и готовилось к инвентаризации;

– *контрольно-проверочная.*

Проводится сразу после проведения инвентаризации. Повторной проверке подвергают не менее 10 % ТМЦ. Если установлены отклонения, комиссия распускается, виновные привлекаются к ответственности, назначается новая комиссия;

– *перманентная (непрерывная).*

Проводится в соответствии с планом работы бухгалтерии по различным видам имущества на разные даты.

4. По объекту проверки:

– *натуральная.*

Непосредственное наблюдение и определение количества ТМЦ подсчётом, взвешиванием, обмером;

– *документальная.*

Например, инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности, то есть подтверждение имеющейся задолженности документами (акты сверки).

7.6 Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации

В соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства Финансов РБ от 30.11.2007 № 180, для проведения инвентаризации в организации издается приказ руководителя о создании *инвентаризационной комиссии*. В крупных

организациях создаются *постоянно действующая* и *рабочие* инвентаризационные комиссии:

Постоянно действующая инвентаризационная комиссия	Рабочие инвентаризационные комиссии
<i>Назначение и обязанности</i>	
1. Оказывает методическую помощь рабочим комиссии. 2. Рассматривает материалы, предоставленные работниками комиссии. 4. Готовит для руководителей предложения по регулированию результатов инвентаризации	1. Проводят инвентаризацию активов и обязательств. 2. Оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами. 3. Получают от МОЛ объяснительные по выявленным отклонениям. 4. Готовят предложения для центральной инвентаризационной комиссии по регулированию выявленных расхождений
<i>Состав</i>	
– руководитель (или его заместитель) ⇨ председатель, – главный бухгалтер (или его заместитель), – начальники структурных подразделений, – работники организации	– руководитель (или его заместитель, или начальник структурного подразделения) ⇨ председатель, – специалисты в зависимости от специфики инвентаризации (инженер, технолог, товаровед, механик, бухгалтер)

Проведение инвентаризации можно условно разделить на три этапа.

1. Подготовительный:

- создается инвентаризационная комиссия;
- устанавливаются сроки начала и окончания инвентаризации;
- члены комиссии знакомятся с приказом;
- председатель получает пломбир (печать);
- составляется план;
- председатель проводит инструктаж.

В это время материально-ответственные лица все приходные, расходные документы разносят в соответствующие регистры, выводят остатки в них, ставят дату и подпись. Комиссия берёт у материально-ответственного лица расписку о том, что все документы сданы в бухгалтерию, а ценности оприходованы. При необходимости проверяются приборы.

2. Основной (этап снятия остатков).

Комиссия опечатывает места хранения товарно-материальных ценностей, взвешивает, пересчитывает их, составляет инвентаризационные описи в двух экземплярах (незаполненные строки прочёркиваются, каждая страница подписывается всеми членами комиссии, материально-ответственными лицами).

Составленная инвентаризационная ведомость передается в бухгалтерию. В бухгалтерии происходит проверка инвентаризационных описей по каждой товарной позиции. Если выявляются расхождения, составляется *сличительная ведомость*. Определяются результаты инвентаризации:

- соответствие,
- излишки,
- недостачи.

3. Заключительный.

Изучается каждый конкретный случай излишков (недостач), устанавливаются причины и виновники их возникновения, определяются возможные меры по их устранению. Материально-ответственные лица дают объяснения по поводу расхождений. Члены комиссии определяют способы покрытия расхождений, оформляют протоколы. Протокол комиссии утверждает руководитель организации и выносит окончательное решение о регулировании выявленных расхождений.

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете:

1. Излишки.

Отражаются как доходы. При этом, если установленные излишки долгосрочных активов (основные средства, нематериальные активы), они показываются как прочие доходы:

Д-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения в долгосрочные активы» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Все остальные ТМЦ, в случае выявления излишков, приходятся как доходы по прочей текущей деятельности:

Д-т сч. 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса» 90.7 «Доходы от прочей текущей деятельности».

2. Недостачи.

Отражаются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» следующей учетной записью:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» К-т сч. 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция».

После этого в зависимости от установленных причин и виновников выполняют следующие записи:

А. Если на недостающие ТМЦ существуют нормы естественной убыли и недостачи находятся в пределах этих норм, то это недостача относится на затраты, то есть себестоимость продукции:

Д-т сч. «Недостачи и потери от порчи имущества» К-т сч. 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса».

Отнесение на себестоимость:

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Б. Недостачи сверхъестественной убыли и недостачи по ТМЦ, на которые не установлены нормы естественной убыли, относятся

– либо на виновное лицо:

Д-т сч. 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»,

– либо списываются как прочие расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» (по основным средствам и нематериальным активам),

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» (по остальным ТМЦ).

ТЕМА 8. УЧЁТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

8.1 Понятие и классификация учетных регистров

8.2 Способы исправления ошибок в учетных записях

8.3 Понятие о формах бухгалтерского учета

8.3.1 Мемориально-ордерная форма

8.3.2 Журнальная ордерная форма

8.3.3 Упрощенная форма

8.3.4 Машинно-ориентированная (автоматизированная) форма

8.1 Понятие и классификация учетных регистров

Информацию о хозяйственных операциях, содержащуюся в первичных документах, регистрируют в специальных таблицах – **учетных регистрах**. Они могут быть представлены в виде книг, ведомостей, карточек.

Регистры предназначены для накопления, группировки, систематизации по счетам однородных хозяйственных операций. В реальной практике в организации могут применяться от нескольких десятков до нескольких сотен учетных регистров разных по форме и содержанию.

Классификация учетных регистров:

1. По назначению (по видам учетных записей):

– *хронологические*.

Запись операций последовательная во времени (журнал хозяйственных операций);

– *систематические*.

Запись хозяйственных операций в определённой системе: в системе синтетических счетов (Главная книга, в которой на каждый синтетический счет отводится отдельный лист) либо на счетах автоматизированного учета (ведомость остатков материалов на складе);

– *комбинированные*.

Хронологические и систематические регистры одновременно (журнал-ордер № 1 «Касса», то есть записи только по кассе, но в хронологическом порядке).

2. По видам учета (по степени детализации; по объему информации):

– *аналитические.*

Записи в разрезе аналитических счетов (инвентаризационные карточки на каждый объект основных средств, карточки складского учета по виду материалов);

– *синтетические.*

Записи в разрезе синтетических счетов (Главная книга, оборотная ведомость);

– *комбинированные.*

Сочетают синтетический и аналитический учет (журнал-ордер № 7 «Расчёты с подотчётными лицами»).

3. По внешней форме:

– *книги.*

В них все листы пронумерованы, прошнурованы, с печатью и подписью;

– *карточки.*

Как правило, они изготовлены из тонкого картона, не скреплены, хранятся в ящиках в определённой системе (картотеке). Их регистрируют в специальном реестре. Например, карточки складского учета;

– *свободные листы.*

Отдельные листы или несколько скрепленных, которые открываются на месяц, хранятся в папках (ведомости).

4. По форме графления (по строению):

– *односторонние;*

– *двусторонние.*

5. По характеру расположения показателей и последующих записей в регистрах:

– *шахматной (матричной) формы.*

На пересечении строк и граф – суммы хозяйственных операций (журналы-ордера, ведомости);

– *линейной формы.*

Записи по строкам. Если в линейной форме являются графы, то такую форму регистра называют *линейно-позиционной.*

6. По продолжительности отчетного периода:

– *годовые,*

– *квартальные,*

– *месячные.*

7. По уровню использования техники:

– *регистры машинного ведения,*

– *регистры ручного ведения.*

8. По материальной основе:

– *бумажные,*

– *безбумажные.*

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах осуществляется в определённом порядке на основании оформленных и обработанных

документов. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах принято называть **разноской операций**.

Разноска производится на основании **контрировки** (корреспонденция на самих документах), и, чтобы исключить повторную запись, на самих документах ставится «I».

К ведению учетных регистров предъявляются требования:

- документальности,
- своевременности,
- краткости,
- ясности.

Для удовлетворения этих требований ведение учетных регистров подчиняется следующим правилам:

1. Записи в учетных регистрах должны производиться только на основании проверенных документов (бухгалтерская отчетность составляется на основании достоверных учетных регистров).

2. До перенесения данных учетных регистров в бухгалтерский баланс производится сверка данных синтетического учета и аналитического учета.

3. В организации принимается определенный порядок записей в регистрах синтетического учета и аналитического учета:

а) сначала в регистрах синтетического учета, потом в регистрах аналитического учета;

б) сначала в регистрах аналитического учета, потом в регистрах синтетического учета.

4. В конце отчетного периода учетные регистры закрываются путём подведение итогов и выведения остатков по счетам. Когда открываются учетные регистры на следующий отчетный период, эти остатки являются начальным сальдо для них.

В целом последовательность действий работников бухгалтерии следующая:

1. Регистрация хозяйственных операций в первичных документах.
2. Разноска документов в учетные регистры.
3. Подведение итогов в учетных регистрах, их заключение.
4. Запись итогов из учетных регистров в Главную книгу.
5. Составление бухгалтерского баланса.

8.2 Способы исправления ошибок в учетных записях

При ведении учетных записей в учетных регистрах могут быть допущены различные ошибки:

1. Неверно указана сумма хозяйственной операции.
2. Неправильный подсчет итогов.
3. Неправильная корреспонденция счетов и т. д.

Следовательно, существует целый ряд обязательных учетных процедур, позволяющих выявлять ошибки:

а) повторная сверка записей в учетных регистрах с данными в первичных документах.

б) сверка данных синтетического учета и аналитического учета.

в) составление оборотных ведомостей.

г) сверка итоговых сумм по строкам и по графам.

Существуют и более сложные приемы проверок:

1. Встречные проверки между организациями.

2. Повторная обработка данных по контрольным программам (если учет ведется на ЭВМ).

3. Сверка остатков.

Для исправления допущенных ошибок в учетных записях применяют следующие способы:

1. Корректирный (correctura – исправление, улучшение).

Он применяется до подведения итогов в учетных регистрах и подсчета оборотов за месяц. Ошибочная запись зачеркивается тонкой чертой так, чтобы она оставалась читаемой, сверху пишется правильная запись. Исправление оговаривается и заверяется подписью.

	Исправлен
300 525	Бухгалтер 
300 522	28.11.201...г

2. Способ дополнительной записи.

Если ошибка заключается в том, что сумма хозяйственной операции указана меньше, чем следовало бы, тогда запись повторяется еще раз с недостающей суммой:

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 - 855 000 (так должно быть)

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 - 850 000 (отразили)

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 - 5 000 (исправили, дополнив)

3. Способ «красное сторно» (проводка отрицательных чисел).

Storno – «перевод счёта».

Применяется, если произведенная ранее запись была ошибочная или нет документа, неправильная корреспонденция счетов, либо сумма хозяйственной операции завышена. Тогда неправильная запись повторяется красными чернилами, а при подведении итогов вычитается. Если нет красных чернил, сумма обводится в рамку:

Д-т сч. 20 К-т 10	855 000	
Д-т сч. 20 К-т сч. 10	<table border="1"><tr><td>855 000</td></tr></table>	855 000
855 000		

Если ошибка состоит в том, что сумма завышена, то красными чернилами

(в рамке), как правило, показывают сумму завышения:

Д-т сч. 20 К-т сч. 855 000 (так должно быть)

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 955 000 (отразили)

Д-т сч. 20 К-т сч. 10

100 000

 (исправили)

Способ сторнировочной записи используется не только для исправления ошибок, но и при списании отклонений фактической себестоимости от учетных цен по израсходованным материалам, по выпускаемой продукции.

4. Способ обратной проводки (записи).

Корреспондирующие счета меняются местами:

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 955 000

Д-т сч. 10 К-т сч. 20 955 000

Но на практике данный вид исправления не распространён (или применяется крайне редко), так как на счетах завышаются обороты.

8.3 Понятие о формах бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета – это определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записи, синтетического учета и аналитического учета для целей текущего контроля за хозяйственными операциями и составления отчётности.

Форма бухгалтерского учета – это комплекс взаимосвязанных учетных регистров, применяемых в организации для ведения учета.

Формы учета исторически появлялись, развивались, отмирали, заменялись более совершенными.

1492 г. – Лука Пачоли в своем трактате «О счетах и записях» привёл описание **староитальянской формы бухгалтерского учета**. В нём описывались три основных учетных регистра (книги):

1. *Мемориал* – памятная повседневная книга.
2. *Журнал* – хронологический регистр с проводками.
3. *Главная книга* – показаны все счета, их обороты и сальдо.

На базе этой формы сформировались национальные формы бухгалтерского учета: французская, немецкая, американская, русская и др. Подробное описание этих форм приводится в работе Соколова Я. В. «История развития бухгалтерского учета».

В настоящее время в работе организаций Республики Беларусь применяются следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная,

- журнально-ордерная,
- автоматизированная,
- упрощенная.

Многие организации применяют *смешанные* формы бухгалтерского учета: журнально-ордерная и автоматизированная, мемориально-ордерная и автоматизированная и др.

8.3.1 Мемориально-ордерная форма

Эта форма была описана в 1926 году и нашла широкое распространение в 1928–1930 гг. В настоящее время наиболее распространена в бюджетной сфере.

При этой форме ведения учета на основе одинаковых документов, сгруппированных в накопительных ведомостях, составляются мемориальные ордера. В них указывается корреспонденция счетов, к ним прикладываются все документы, на основании которых составлен мемориальный ордер.

Существуют и другие варианты мемориально-ордерной формы: на каждую хозяйственную операцию составляется *мемориальный ордер*. Например,

Мемориальный ордер № 25
04 декабря 2017 г.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1 Выписка из банка На расчетный счет поступила выручка за реализованную продукцию от покупателя	51	62	250
2 Выписка из банка На расчетный счет ...	51	50	100
...	

После составления мемориальных ордеров заполняется *регистрационный журнал мемориальных ордеров*, обеспечивающий:

1. Сохранность мемориальных ордеров.
2. Определение общей суммы хозяйственных операций за отчетный период (месяц).

Регистрационный журнал за декабрь 2017 г.

Порядковый № м/о	Дата составления	Сумма хозяйственной операции
25	04.12.2017	125
...
Итого		

Сумма ХО за месяц
сверяется с оборотной
ведомостью

После того, как мемориальные ордера зарегистрированы в журнале, производится их запись в *Главную книгу*. Главная книга в этой форме бухгалтерского учета имеет форму двухстороннего регистра, и поэтому записи мемориальных ордеров отражаются в ней дважды: по дебету одного счёта, по кредиту другого счёта.

Счет 51 «Расчётный счёт»

Дебет							Кредит						
Дата	№ м/о	С кредита счетов				Итого по дебету	Дата	№ м/о	В дебет счетов				Итого по кредиту
		50	62	76	...				50	70	60	...	
04.12	25	100	250			350	04.12	26			400		400
...
						Обд Сч.51							ОбК Сч.51

Итоги оборотов из Главной книги переносятся в *оборотную ведомость*, на основании которой составляется *бухгалтерский баланс*.

Аналитический учет в этой форме бухгалтерского учета может быть организован в книгах, на карточках и др. По аналитическим счетам составляются оборотные ведомости, данные которых сверяются с соответствующими строками оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Преимущества данной формы бухгалтерского учета: простота, понятность.

Недостатки: большое количество мемориальных ордеров, многократная запись одних записей в различных учетных регистрах.

Существует *упрощенный вариант* мемориально-ордерной формы, которая называется *журнал-главная* или «американка». Она применяется в небольших организациях (с небольшим количеством хозяйственных операций). Основной учетный регистр – *журнал-главная*, который имеет следующее строение:

Журнал-главная

Дата	№ м/о	Содержание и основание ХО	Сумма ХО	01		02		...	50		51		...	62		...
				Д	К	Д	К	...	Д	К	Д	К	...	Д	К	...
Сальдо на начало месяца				+			+		+		+					
04.12	25	Выписка банка Получено от поставщика	250								250				200	
04.12	25	Выписка банка Поступило на расчетный счет	100						100	100						

Обд ОбК Обд ОбК

Последовательность записей при упрощенном варианте мемориально-ордерной формы:

первичные документы ---> мемориал ордер ---> журнал-главная ---> бухгалтерский баланс.

В целом схема записей в мемориально-ордерной форме имеет следующий вид (рисунок 8.1):

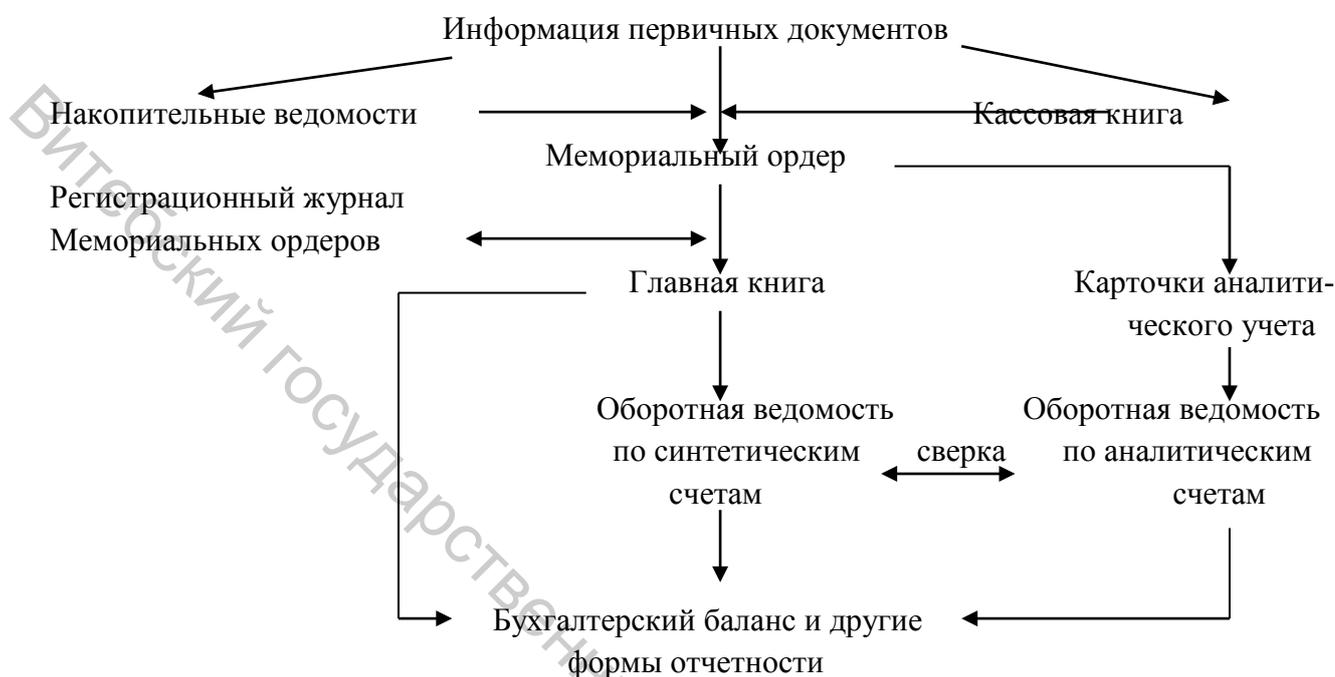


Рисунок 8.1 – Схема записей мемориально-ордерной формы

8.3.2 Журнальная ордерная форма

Журнальная ордерная форма впервые применена в 1939 году. Получила широкое распространение и используется до настоящего времени в отдельных крупных промышленных организациях.

Данные первичных документов накапливаются для получения необходимой информации, отражаемой на аналитических и синтетических счетах. Это накопление происходит в группировочных и накопительных ведомостях. В результате в синтетическом учете отражаются не отдельные хозяйственные операции, а итоги однородных операций.

Основной учетный регистр – **журнал-ордер**. В основу его построения заложен **кредитовый признак** (запись ведется в корреспонденции с дебетуемыми счетами).

Отдельный журнал-ордер придётся либо по кредиту *одного счёта* (журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса», журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») либо по кредиту *нескольких экономически однородных, взаимосвязанных счетов* (журнал-ордер № 10 по кредиту счета 02, 05, 10, 70, 69, 23, 25, 26, 20, 28).

Кроме журнала-ордера эта форма предполагает ведение *ведомости*. В большинстве случаев ведомости строятся по *дебетовому признаку*.

Ведомость № 1 по дебету счета 50 «Касса».

Ведомость № 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета».

Однако во многих случаях ведомости служат для аналитического учета и для получения итоговых данных и сверки их с данными синтетического учета.

Например, в журнале-ордере № 8 отражаются данные по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а к нему составляется ведомость № 7, в которой открываются отдельные ведомости по каждому прочему дебитору и кредитору.

Кроме этого для выполнения различных вспомогательных расчетов (начисления амортизации, распределения суммы начисленной зарплаты) составляется *разработочная таблица*. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета может применяться в двух вариантах:

	Журналы-ордера	Ведомости	Разработочные таблицы
Полная	16	18	15
Сокращенная	8	6	1-3

Каждый учетный регистр имеет оригинальное построение и содержит заранее заданную корреспонденцию счетов. Последовательность записей следующая (рисунок 8.2):

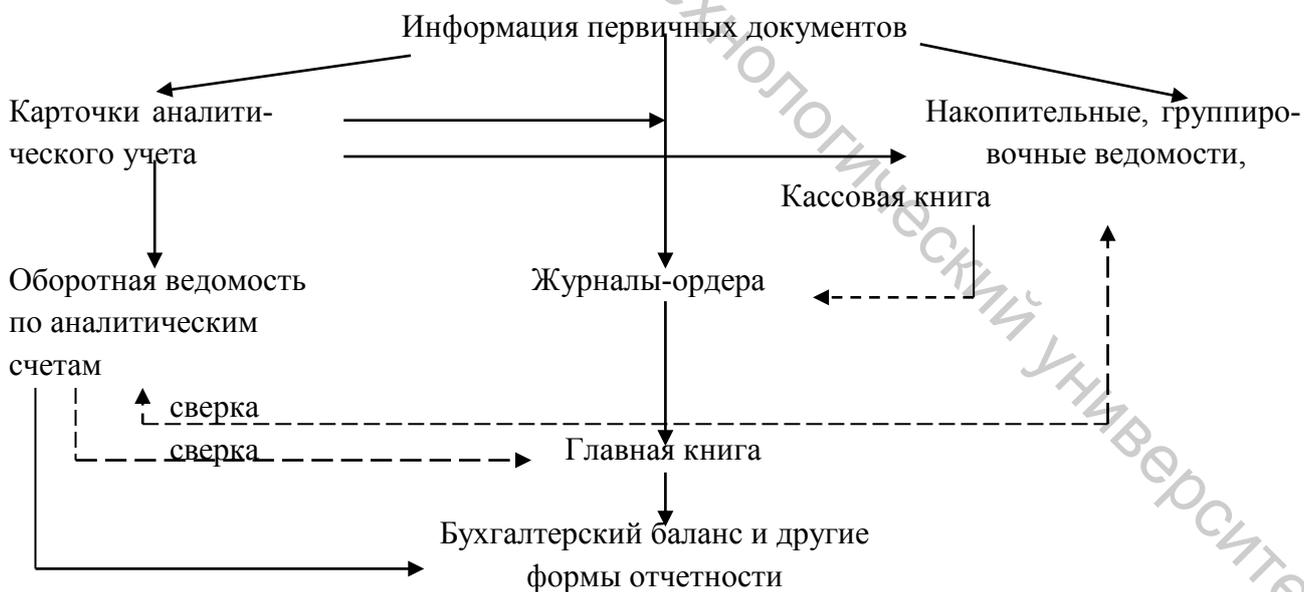


Рисунок 8.2 – Схема записей журнально-ордерной формы

Таким образом, поступающие первичные документы группируются и регистрируются в накопительных учетных регистрах (ведомостях) в разрезе объектов бухгалтерского учета и бухгалтерских записей.

В бухгалтерии создаются отдельные сектора: учета материалов, расчётный, производственный и др.

Отдельные первичные документы регистрируются сразу в журнале-ордере (№ 6, 7). Если к журналу-ордеру предусмотрены накопительные ведомости (№ 10), он заполняется по итогам этих ведомостей.

Ведение журнала-ордера по кредитовому признаку: кредитовый оборот счёта может встречаться лишь в одном журнале-ордере. В то же время дебетовые обороты представлены во многих журналах-ордерах. Например, по счёту 51 «Расчётные счета» весь кредитовый оборот будет собираться в журнале-ордере № 2.

Журнал-ордер № 2

Дата	50	55	60	70	69	68	...	Итого
01.12	200		600				...	800
02.12				300	100	50	...	450
..
Итого								

ОбКсч.51
за месяц

Д50 К51 Д55 К51 Д60 К51 Д70 К51

В то же время дебет по счёту 51 «Расчётные счета» в корреспонденции с кредитуемыми счетами будет собираться в других журналах-ордерах (в соответствии с кредитуемыми счетами).

Например:

Д-т сч. 51 «Расчётные счета» К-т сч. 50 «Касса» – в журнале-ордере № 1,

Д-т сч. 51 «Расчётные счета» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – в журнале-ордере № 11,

Д-т сч. 51 «Расчётные счета» К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – в журнале-ордере № 7.

Итоги по каждому журналу-ордеру переносятся в Главную книгу, на страницах которой приведены дебетовые обороты по каждому счёту:

Главная книга по счёту 51 «Расчётный счёт»

№ месяца	С кредита счетов					Итого по дебету	Итого по кредиту	Сальдо	
	50 по ж/о № 1	62 по ж/о № 11	76 по ж/о № 8	71 по ж/о № 7	...			Д-т	К-т
								500	
1	100	100	200	50	...	450	400	550	
2									
...
12	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Особенность построения журнально-ордерной формы состоит в том, что кредитовые обороты отражаются развернуто в журналах-ордерах в течение месяца, а дебетовые обороты отражаются в Главной книге, которая заполняется по итогам журналов-ордеров, то есть только после окончания отчетного месяца. Это приводит к возникновению «эффекта запаздывания».

Частично этот недостаток решается путем применения ведомостей, которые построены по дебетовому признаку.

Так, к журналу-ордеру № 2 ведется ведомость № 2, строение которой аналогично строению журнала-ордера. В ней отражается оборот по дебету счету 51 «Расчетные счета».

Но во многих случаях назначение ведомостей – ведение аналитического учета и получение итоговых данных для сверки с синтетическим учетом.

Основное преимущество данной формы – возможность разделения труда в бухгалтерии, поэтому она распространена в крупных организациях.

Недостатки:

– сложное построение учетных регистров (уникальное построение каждого из них);

– разработана в расчёте на ручное ведение учетных регистров, эта форма трудно автоматизируется.

Многие организации применяют комбинированную форму: отдельные журналы-ордера заполняются вручную, а остальные учетные регистры ведутся в автоматизированных формах бухгалтерского учета.

8.3.3 Упрощенная форма

Эта форма бухгалтерского учета была разработана в 1991 году Министерством Финансов СССР для малых предприятий. Она применяется в организациях с небольшим количеством хозяйственных операций, независимо от их вида экономической деятельности.

Основной учетный регистр – **книга хозяйственных операций** (журнал регистрации хозяйственных операций).

В журнале сумма хозяйственной операции отражается *трижды*: по дебету одного счёта, по кредиту другого счета, а также для контроля в графе «Сумма». Каждой отдельной хозяйственной операции отводится отдельная строка. Такой журнал (книга) совмещает аналитический и синтетический учет, хронологическую и систематическую запись (таблица 8.1).

В тех случаях, когда данная форма бухгалтерского учета применяется в производственной сфере, вместе с журналом регистрации хозяйственных операций рекомендуется вести *восемь вспомогательных ведомостей*:

Форма № В-1 – учет основных средств и амортизации.

Форма № В-2 – учет производственных запасов.

Форма № В-3 – учет затрат на производство и т. д.

Таблица 8.1 – Журнал регистрации хозяйственных операций

№ ХО	Документ		Содержание и основание	Сумма ХО	01		02		10		50		51		60	
	Дата	№			Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Сальдо на начало месяца					500			200	300		50		500			700
1	01.12	ТТН	Получены от поставщика материалы	100					100							100
2	01.12	Выписка банка	Оплачены счета поставщика	200									200	200		
...

В данном случае рекомендуется составление *шахматной оборотной ведомости*. Итоги журнала регистрации хозяйственных операций являются основанием для составления оборотной ведомости, бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

8.3.4 Машинно-ориентированная (автоматизированная) форма

Основоположником автоматизированной формы бухгалтерского учета является *таблично-перфокарточная* форма учета (1950–1960 гг.).

«Таблично»: основной учетный регистр – таблица (*табуляграмма*).
Перфокарта: информация считывается с перфокарт специальными машинами-табуляторами.

В течение 1970-х гг. перфокарточная техника вытесняется, появляются ЭВМ, основные учетные регистры называются *машинограмма*.

Форма бухгалтерского учета начинает называться *машинно-ориентированная*.

В дальнейшем появление персональных ЭВМ обуславливает автоматизацию рабочего места бухгалтера, повышение производительности труда, обеспечение оперативности получения данных.

Форма бухгалтерского учета стала называться *автоматизированной*, что было обусловлено использованием персональных вычислительных машин (автоматизация от ввода данных в учетные регистры до их вывода).

Программное обеспечение такой обработки основано на методологическом положении, закрепленном в действующих нормативно-правовых актах. Формы выходных документов могут быть разными: ведомости, журналы-ордера, карточки по счетам и т. д.

Используемые в настоящее время программы обработки бухгалтерской информации могут отличаться формами выходных документов, приемами ввода первичной информации и т. д.

Однако общее для них то, что они функционируют на базе элементов метода бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и

калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность). Последовательность записей следующая (рисунок 8.3):



Рисунок 8.3 – Схема записей автоматизированной формы

Таким образом, каждая отдельно взятая автоматизированная версия обработки учетных данных – это единство методологии бухгалтерского учета, возможностей вычислительной техники, алгоритма обработки информации и получения выходных данных.

ТЕМА 9. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

9.1 Методологическое и правовое обеспечение бухгалтерского учета

9.2 Организация бухгалтерского учета в коммерческой организации

9.3 Понятие об учетной политике

9.1 Методологическое и правовое обеспечение бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет принято называть *международным языком бизнеса*. Это обусловлено тем, что методология ведения бухгалтерского учета *интернациональна*. Такие элементы метода бухгалтерского учета, как система

счетов, двойная запись, балансовое обобщение, оценка, инвентаризация и др. одинаково понимаются и применяются во всех странах мира.

Кроме этого одинаковы области применения бухгалтерского учета, его предмет и объекты, хозяйственные процессы и хозяйственные операции, подлежащие отражению в учете.

Именно благодаря единообразному пониманию и применению основных понятий и приемов ведения бухгалтерского учета он считается интернациональным.

В связи с реально существующей общностью в методологии ведения бухгалтерского учета в различных странах появилась необходимость в формальном закреплении этих общих моментов в виде определенных нормативных актов. Для этих целей в 1973 г. создан **Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета**. В задачи этого комитета входила формализация отдельных моментов бухгалтерского учета и отчетности в виде международных стандартов (МСБУ ----> МСФО).

В январе 1997 г. был создан **Постоянный комитет по интерпретациям**, в задачу которого входит устранение спорных моментов в толковании МСФО.

К *международным нормативным документам*, регламентирующим ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, относятся также:

1. Директивы ЕЭС.
2. Международные нормативы финансового и управленческого учета Международной федерации бухгалтеров.
3. Общие положения формирования бухгалтерской отчетности коммерческих организаций государств-участников СНГ и др.

Вместе с тем бухгалтерский учет отражает реальные экономические процессы в конкретных условиях отдельных государств. Эти условия могут иметь исторические, юридические, технические различия. Аналогично система бухгалтерского учета, как система, отражающая реальность, может быть подвержена существенным *различиям*. Например:

- исторически сложившаяся классификация имущества будет влиять на название статей и разделов бухгалтерского баланса;
- национальная денежная система и действующая в стране система ценообразования будут влиять на порядок оценки объектов бухгалтерского учета и т. д.

Особенности национальных экономических систем требуют разработки национальных законодательных актов, но при этом *обязательно* сохраняется сущность и основа системы бухгалтерского учета, как признанного международного способа отражения состояния развития организации.

В Республике Беларусь общие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета определены Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчетности». Сфера действия закона распространяется на все юридические лица, зарегистрированные на территории Республики Беларусь.

Закон РБ «О бухгалтерском учёте и отчетности» состоит из четырёх глав.

1. Общие положения:

- основные термины и их определения (активы, собственный капитал, обязательства, доходы, расходы, бухгалтерский учет, отчетность);
- сфера действия закона;
- принципы бухгалтерского учета (непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности);
- освещены вопросы государственного регулирования бухгалтерского учета Президентом Республики Беларусь, Советом Министров РБ, НБ РБ, Министерством Финансов РБ и т. д.

2. Организация и ведение бухгалтерского учета:

- права и обязанности руководителя организации, главного бухгалтера.
- освещены вопросы учетной политики, документирования хозяйственных операций, применяемых регистров, оценки и инвентаризации.

3. Отчетность.

Общие требования к отчетности, её состав, порядок составления, представления, публикации; вопросы о хранении документов и отчетности.

4. Заключительное положение.

Меры по реализации данного закона.

Отдельные стороны ведения бухгалтерского учета затрагиваются в других законодательных актах:

1. Налоговый кодекс.
2. Указы Президента Республики Беларусь.
3. Постановления Правительства Республики Беларусь.

Методологическое руководство и контроль соблюдения законодательства в области бухгалтерского учета осуществляет Министерство Финансов РБ, а именно *Управление методологии бухгалтерского учёта и отчетности*.

Управление осуществляет разработку, согласование и утверждение определенных государственными органами национальных положений (стандартов), инструкций и других нормативно-правовых актов, устанавливающих единые основы методологии бухгалтерского учета и отчетности в стране.

К таким общенациональным документам могут быть отнесены:

1. Национальный стандарт «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки».
2. Национальный стандарт «Индивидуальная финансовая (бухгалтерская) отчетность».
3. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов.
5. Инструкция по учету доходов и расходов.

Каждая сфера деятельности, вид экономической деятельности могут иметь специфику, которая будет утверждаться в нормативно-правовых актах соответствующих министерств и ведомств: сельского хозяйства, торговли и др.

Ряд участков бухгалтерской работы практически не имеет такой специфики или имеет незначительную специфику (например, учет денежных средств, кредитов, заработной платы и т. д.).

Методические материалы соответствующих министерств и ведомств разрабатываются Управлениями бухгалтерского учета соответствующих министерств и ведомств и рассылаются главным бухгалтерам своих организаций.

В системе бухгалтерского учета любого государства важную роль играет подготовка бухгалтерских кадров и обеспечение ими организаций. В настоящее время в Республике Беларусь, в соответствии с тарифно-квалификационным справочником, выделяют три *уровня квалификации*:

- бухгалтер-специалист со средним или высшим образованием,
- старший бухгалтер,
- главный бухгалтер.

9.2 Организация бухгалтерского учета в коммерческой организации

Организация бухгалтерского учета – это комплекс мер, проводимых администрацией организации по упорядочиванию учетной работы для обеспечения своевременного, полного, достоверного формирования информации о деятельности организации, а также контроля за рациональным использованием всех видов ресурсов при минимальных затратах на ведение учета.

От рациональной организации бухгалтерского учета во многом зависит эффективность деятельности организации. Основным звеном бухгалтерского учета является *бухгалтерская служба и взаимоотношения*, возникающие внутри организации по формированию информационной системы управления.

Процесс организации бухгалтерского учета включает следующие *элементы*:

1. Выбор ответственных лиц за ведение бухгалтерского учета.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчетности», **руководители** организации в зависимости от объема учетной работы имеют *право*:

- создать структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- передать ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчётности главному бухгалтеру;
- передать по договору ведение бухгалтерского учета и составление отчётности сторонней организации или индивидуальным предпринимателям.

Обязанности руководителя:

1. Организовать ведение бухгалтерского учета, создать необходимые условия.

2. Обеспечить неукоснительное выполнение работниками организации требований главного бухгалтера в части соблюдения порядка представления документов и сведений, необходимых для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Главный бухгалтер осуществляет руководство бухгалтерского учета в организации.

Обязанности главного бухгалтера:

1. Формирование учетной политики.
2. Постановка и ведение бухгалтерского учета в организации.
3. Составление и своевременное представление отчетности организации;
4. Иные обязанности в области бухгалтерского учета и отчетности.

В случае возникновения разногласий между руководителем и главным бухгалтером по ведению учета и составлению отчетности, по вопросам ведения отдельных хозяйственных операций, их документального оформления и отражения в учете, соответствующие документы по этим хозяйственным операциям должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя организации. В таких случаях руководитель несёт единоличную ответственность за совершение этих операций, их оформление документами, отражение в учете.

2. Определение прав, обязанностей, и порядка работы бухгалтерии.

Все эти моменты закрепляются в «Положении о бухгалтерии», разрабатываемом организацией.

Как правило, *структура бухгалтерии* включает:

- главного бухгалтера,
- заместителя главного бухгалтера,
- бухгалтера по учету основных средств,
- бухгалтера по учету производственных запасов,
- бухгалтера по учету затрат,
- бухгалтера по учёту расчётов,
- бухгалтера по выпускаемой продукции,
- бухгалтера по учету заработной платы,
- бухгалтера-кассира.

Отдельные участки могут быть разделены, либо объединить в зависимости от объема работ и условий деятельности (автоматизация, технологии производства).

3. Выбор степени централизации учета.

Возможны два варианта ведения учета:

а) централизованный учёт.

Все первичные документы поступают в бухгалтерию, где ведутся синтетические и аналитические счета, составляется бухгалтерский баланс и отчетность.

Преимущества:

1. Высокий уровень контроля.
2. Равномерное распределение работ между исполнителями.

Недостатки:

1. Оторванность учета (особенно автоматизированного учета) от места совершения хозяйственных операций.

2. Сложность в работе других подразделений;

б) децентрализованный учёт.

Документы обрабатываются в цехах в отделах, а в бухгалтерии происходит свод информации.

Преимущества:

– простота.

Недостатки:

– повышение расходов на обработку информации.

4. Определение материальной ответственности работников.

С отдельными категориями работников (кассирами, продавцами, экспедиторами, кладовщиками) заключаются договора о полной или частичной материальной ответственности и обеспечения сохранности имущества.

5. Определение объектов, порядка и сроков проведения инвентаризации.

6. Выбор формы бухгалтерского учета.

Исходя из характера, масштабов деятельности, объемов информации, технических возможностей организация выбирает или разрабатывает форму бухгалтерского учета, а также состав, структуру учетных работ.

7. Разработка рабочего плана счетов и перечня объектов автоматизированного учета.

Разрабатывается на основе типового плана счетов, корректируются субсчета, детализируются аналитические счета.

8. Разделение учетных и хозяйственных функций.

Не допускается совмещение одним лицом бухгалтерских (бухгалтер по учёту материалов) и хозяйственных обязанностей (заведующий складом) в целях профилактики злоупотребления.

9. Утверждение форм первичных документов.

10. утверждение форм бухгалтерской отчётности.

Этот элемент организации бухгалтерского учета необходим в том случае, если помимо типовых форм бухгалтерской отчётности организация применяет формы собственной разработки.

Все эти элементы должны быть отражены в *Приказе об учетной политике*.

9.3 Понятие об учетной политике

Учетная политика организации – это совокупность способов организации и ведения БУ, принятая организацией.

В соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учёте и отчётности»

организация *самостоятельно* формирует свою учетную политику, излагает ее в «Положении об учетной политике», которое подписывается главным бухгалтером и руководителем.

«Положение об учетной политике» – это важнейший документ организации, который представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета, применяемых последовательно из года в год. Оно разрабатывается при создании организации и утверждается руководителем не позднее 30-го календарного дня с даты регистрации. Впоследствии при необходимости организация вносит изменения и дополнения, руководствуясь при этом двумя *основными нормативно-правовыми актами*:

- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчётности»,
- Национальный стандарт бухгалтерского учёта и отчётности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки».

В соответствии с Законом Республики Беларусь, изменения в учетную политику могут вноситься в случаях:

1. Изменения в законодательстве в Республике Беларусь.
2. Изменения способов ведения бухгалтерского учета, которые приводят к увеличению правдивости и уместности информации.
3. Принятия решения о реорганизации, ликвидации.

Национальный стандарт отражает требования к оформлению в бухгалтерском учете результатов изменения учетной политики. Эти изменения отражаются в виде корректировок на соответствующих счетах и в бухгалтерской отчётности.

Учетная политика организации, оформленная соответствующим положением, содержит три *аспекта*:

- организационно-технический,
- методический,
- налоговый.

1. Организационно-технический аспект.

Закрепляет применяемую форму бухгалтерского учета, рабочий план счетов, формы первичных учетных документов, разрабатываемых в организации. Часто прилагается график документооборота, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств.

2. Методический аспект.

Прописывает способы и методы ведения бухгалтерского учета тех объектов, по которым:

А. Законодательно установлена *вариантность учета* (например, выбираются способ начисления амортизации, способ оценки израсходованных материалов).

Б. Способ учета законодательно *не установлен*. Например, инструменты, инвентарь могут учитываться как в составе основных средств, так и в составе материалов. Организация определяет технические показатели, стоимость разграничения.

3. Налоговый аспект.

Правила налогового учета не содержат вариативности, они одни для всех субъектов хозяйствования. Но в налоговом аспекте прописываются распределение налоговых вычетов по НДС, распределение косвенных затрат при исчислении налога на прибыль и др.

Витебский государственный технологический университет

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Снитко, К. Ф. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / К. Ф. Снитко, М. А. Снитко. – Минск: Амалфея : Мисанта, 2013. – 320 с.
2. Стражев, В. И. Теория бухгалтерского учета : учебник для студентов учреждений высшего образования по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. И. Стражев. – 2-е изд., испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2012. – 142 с.
3. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)» / М. И. Кутер ; под общ. ред. М. И. Кутера. – Минск : Новое знание, 2016. – 678 с.
4. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализ : учебник для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. И. Стражев [и др.] ; под общ. ред. В. И. Стражева. – Минск : Вышэйшая школа, 2016. – 319 с.
5. Герасимов, Л. Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л. Н. Герасимова. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 350 с.
6. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность : теория, документы, корреспонденция счетов, регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность : практическое пособие / Н. И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н. И. Ладутько. – Минск : Альфа-книга, 2016. – 944 с.
7. Нормативные правовые акты в области бухгалтерского учета.

Учебное издание

Касаева Тамара Васильевна
Коваленко Жанна Анатольевна

Теоретические основы бухгалтерского учета

Конспект лекций

Редактор *Н. В. Медведева*
Корректор *Т. А. Осипова*
Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

Подписано к печати 31.08.2018. Формат 60x90¹/₁₆. Усл. печ. листов 6,6.
Уч.-изд. листов 7,7. Тираж 62 экз. Заказ № 228.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»

210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.