

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Пензенский государственный университет» (ПГУ)

А. А. Голдина, Ю. В. Малахова,
Е. А. Фатеева

Основы бухгалтерского учета

Учебное пособие

Пенза
Издательство ПГУ
2014

УДК 657.01

Б94

Р е ц е н з е н т ы:

кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики и менеджмента
НОУ ВПО «Академия МНЭПУ» (Пензенский филиал)

Д. В. Сенаторов;

главный бухгалтер ООО «Доктор Плюс»

О. М. Кошелева

Голдина, А. А.

Б94

Основы бухгалтерского учета : учеб. пособие / А. А. Голдина, Ю. В. Малахова, Е. А. Фатеева. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2014. – 144 с.

ISBN 978-5-94170-894-9

В работе освещены основы организации ведения бухгалтерского учета экономического субъекта.

Издание подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит» Пензенского государственного университета и предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению подготовки «Технология транспортных процессов».

УДК 657.01

ISBN 978-5-94170-894-9

© Пензенский государственный университет, 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
Т е м а 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды	7
1.2. Требования, предъявляемые к хозяйственному и бухгалтерскому учету	9
1.3. Основные задачи бухгалтерского учета	11
1.4. Роль бухгалтера в принятии решений по управлению организацией	12
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций	15
Тестовые задания	15
Т е м а 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	19
2.1. Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета	19
2.2. Действующие законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета	21
2.3. Учетная политика организации	23
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций	30
Тестовые задания	30
Т е м а 3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	34
3.1. Характеристика предмета и метода бухгалтерского учета	34
3.2. Классификация активов экономического субъекта	37
3.3. Классификация обязательств и источников финансирования	40
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций	43
Тестовые задания	44
Т е м а 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	47
4.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его строении и содержании	47
4.2. Виды бухгалтерского баланса	48
4.3. Типовые изменения бухгалтерского баланса под влиянием фактов хозяйственной жизни	49
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций	51
Тестовые задания	52
Т е м а 5. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	54
5.1. Счета бухгалтерского учета как элемент метода бухгалтерского учета	54
5.2. Двойная запись фактов хозяйственной жизни на счетах	58
5.3. Корреспонденция счетов. Бухгалтерские проводки	60
5.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь	61
5.5. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам	63
5.6. Классификация счетов бухгалтерского учета	67

5.7. План счетов бухгалтерского учета	73
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций.....	75
Тестовые задания.....	76
Т е м а 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ	78
6.1. Понятие и назначение документации как элемента метода бухгалтерского учета	78
6.2. Требования, предъявляемые к оформлению документов	79
6.3. Классификация учетных документов.....	81
6.4. Организация документооборота	83
6.5. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов	84
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций.....	86
Тестовые задания.....	86
Т е м а 7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ	89
7.1. Понятие и назначение документации как элемента метода бухгалтерского учета	89
7.2. Виды инвентаризации.....	91
7.3. Порядок проведения инвентаризации	92
7.4. Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете	94
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций.....	96
Тестовые задания.....	97
Т е м а 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	99
8.1. Роль учетных регистров в бухгалтерском учете	99
8.2. Требования, предъявляемые к ведению учетных регистров	101
8.3. Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах.....	102
8.4. Формы бухгалтерского учета.....	105
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций.....	115
Тестовые задания.....	115
Т е м а 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ.....	118
9.1. Понятие и виды отчетности	118
9.2. Пользователи бухгалтерской отчетности	121
9.3. Порядок и сроки составления бухгалтерской отчетности	125
Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций.....	126
Тестовые задания.....	127
Словарь бухгалтерских терминов	129
Библиографический список	137
Приложение А.....	138
Приложение Б.....	140

Введение

В настоящее время в связи с развитием рыночной экономики значительно расширились границы применения бухгалтерского учета. Возникла необходимость адаптировать систему российского бухгалтерского учета к условиям международных стандартов.

Наряду с изменением и созданием новых нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета, существенным изменениям подвергаются теоретические и методологические основы теории бухгалтерского учета, а именно: содержание и определение предмета бухгалтерского учета, его объекты, основные задачи, требования и принципы.

Изучение студентами курса «Основы бухгалтерского учета» необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его роли в системе управления экономикой организации.

Целями освоения дисциплины (модуля) «Основы бухгалтерского учета» являются понимание студентами сущности бухгалтерского учета, знание процессов создания и развития системы бухгалтерского учета и понимание особенностей учета различных хозяйственных операций, а также формирование навыков обработки и анализа бухгалтерской информации.

Пособие представлено теоретическими вопросами по темам курса: бухгалтерский учет и его место в рыночной экономике, предмет и метод бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, бухгалтерская отчетность.

По каждой теме предлагаются:

- теоретическое изложение материала и методика решения хозяйственных ситуаций;
- вопросы для проверки полученных знаний;
- задания в тестовой форме.

Учебно-методическое пособие «Основы бухгалтерского учета» предназначено для бакалавров по направлению 190700 «Технология транспортных процессов».

Целью изучения дисциплины «Основы бухгалтерского учета» является формирование следующих общекультурных и профессиональных компетенций выпускника:

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации;

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

Т е м а 1

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды

В целях управления непрерывно повторяющимися процессами производства, распределения, обращения и потребления необходима информация, характеризующая эти процессы. Такую информацию организации получают в результате ведения хозяйственного учета, представляющего собой систему наблюдения, измерения, регистрации, систематизации фактов и процессов общественного производства.

Хозяйственный учет включает процедуры (этапы) наблюдения за хозяйственными явлениями и процессами, их измерения в определенных числовых показателях. Полученная информация регистрируется, классифицируется и обобщается по определенной системе, позволяющей не только контролировать деятельность хозяйствующего субъекта, но и получать данные о происходящих хозяйственных процессах и явлениях в регионах и стране в целом.

Для количественного отражения и качественной характеристики происходящих хозяйственных процессов и явлений в учете используются три вида измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

Натуральные измерители (килограммы, тонны, метры, штуки, кубометры и т.д.) раскрывают количественную характеристику однородных объектов учета и служат для получения информации в соответствующих единицах в зависимости от особенностей объекта учета. С помощью этих измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, объемов выполненных работ. Получение обобщающих показателей с помощью натуральных измерителей исключено, ибо килограммы, метры и т.п. складывать воедино нельзя. Не допускается и обобщение объектов учета, даже имеющих одни и те же единицы измерения (например, тонна чугуна и тонна угля).

Трудовые измерители предназначены для учета времени, затраченного на выполняемую работу. Единицей измерения здесь служат минуты, часы, дни. С их помощью контролируются нормы выработки, начисление заработной платы (оплаты труда) и другие

показатели труда. Трудовые измерители, как и натуральные, имеют строго определенные границы применения.

Денежные измерители являются обобщающими показателями, позволяющими объединить разнородные объекты учета и выразить их в единой стоимостной оценке. Единицей денежного измерения является, как правило, национальная валюта. Денежный измеритель позволяет исчислить затраты материальных и трудовых ресурсов на производство продукции (работ, услуг) и определить общую сумму затрат за определенный период. С его помощью можно рассчитать различные показатели как на уровне хозяйствующего субъекта, так и на общегосударственном уровне. Диапазон применения денежного измерителя достаточно обширен, что обуславливается применением его как самостоятельно, так и в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Различают три вида учета (рис. 1.1). Они взаимно дополняют друг друга.

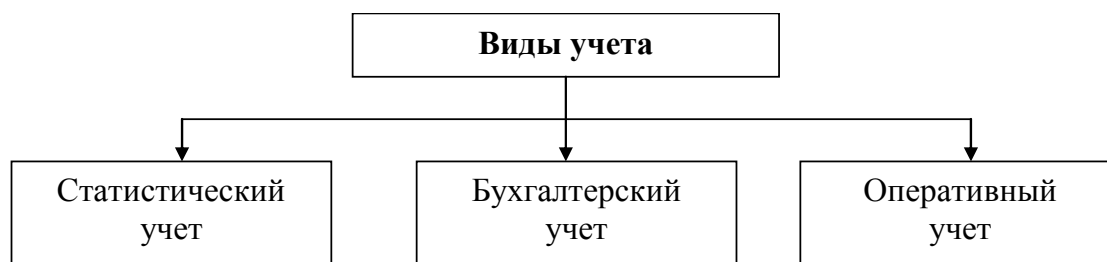


Рис. 1.1. Виды учета

Статистический учет – система сбора, накопления и обобщения данных о состоянии и динамике производственных и социальных процессов. Цель – формирование информации, необходимой для решения задач информационного обеспечения общества. Статистический учет использует агрегированные (обобщенные) данные оперативного и бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Данные бухгалтерского учета во взаимосвязи с данными оперативного и статистического учета используются для анализа, планирования и отчетности. Ведение налогового учета осуществляется в Российской Федерации в соответствии с законодательством.

Оперативный учет – система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении.

Отличительной чертой его является быстрота получения и использования данных для управления, т.е. большая оперативность, но сравнительно низкая информативность. Поэтому данные этого вида учета используют для решения отдельных управленческих задач.

1.2. Требования, предъявляемые к хозяйственному и бухгалтерскому учету

К хозяйственному учету предъявляются определенные требования:

1) учет должен быть своевременным. Это предупреждает возможные недостатки, растраты, помогает управленческому аппарату вовремя принимать правильные решения, своевременно устранять недостатки. Несвоевременность поступления учетных данных исключает возможность оперативного руководства;

2) учет должен быть достоверным. Показатели учета должны быть правдивы, точны и объективны, данные учета должны подтверждаться документами. Всякая неточность в учете приводит к его запутыванию и создает возможность различных злоупотреблений. За искажение учетных данных руководитель и главный бухгалтер несут ответственность;

3) плановые и учетные данные должны быть сопоставимы, иначе учет утрачивает контрольные функции, исключается возможность контроля за выполнением плана и разработки прогнозов дальнейшей работы организации;

4) учет должен быть доступным для понимания;

5) учет должен быть экономичным, рационально организованным, что достигается его упрощением, совершенствованием, использованием механизации, автоматизации, компьютеризации. При наименьших затратах на ведение учета не должно ухудшаться качество его ведения.

Общие требования к ведению бухгалтерского учета определены главой 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6.12.2011 (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ).

В указанной главе рассматриваются объекты бухгалтерского учета; обязанность ведения бухгалтерского учета; организация ведения бухгалтерского учета; учетная политика; первичные учетные документы; регистры бухгалтерского учета; инвентаризация активов

и обязательств; денежное измерение объектов бухгалтерского учета; общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности; состав бухгалтерской (финансовой) отчетности; отчетный период; отчетная дата.

Ряд из этих положений будет подробнее рассмотрен в последующих главах учебного пособия.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ к ведению бухгалтерского учета предъявляются следующие требования:

1. Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ.

2. Бухгалтерский учет могут не вести: индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

3. Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

4. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

5. Руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства, а также руководитель некоммерческой организации, имеющей право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

6. В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций),

в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- иметь высшее образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита – не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

7. Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации.

8. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

1.3. Основные задачи бухгалтерского учета

Основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, на основании которой становится возможным:

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;
- выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации;
- контроль соблюдения законодательства при осуществлении организацией фактов хозяйственной деятельности;
- контроль целесообразности хозяйственных операций;
- контроль наличия и движения имущества и обязательств;
- контроль использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- контроль соответствия деятельности утвержденным нормам, нормативам и сметам.

К задаче бухгалтерского учета относится также обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации.

1.4. Роль бухгалтера в принятии решений по управлению организацией

Бухгалтер оказывает большое влияние на принятие управленческих решений. Основная задача бухгалтера – обеспечить руководство предприятия необходимой информацией для принятия управленческих решений. Для усиления эффективности деятельности предприятия и предотвращения хищений бухгалтер обязан создавать систему внутреннего контроля. Он принимает участие в планировании прибыли предприятия, в составлении смет и контроля за затратами.

В обязанности бухгалтера входят: контроль за правильностью составления документов и документооборота, подготовка соответствующих финансовых отчетов, соблюдение предприятием налогового законодательства и государственного регулирования.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденному Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34-н, ответственность за постановку бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной деятельности несут руководители организаций.

Руководители организаций в зависимости от объема учетной работы могут:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер относится к категории руководителей организации, принимается на работу и увольняется директором.

Возглавляемая главным бухгалтером бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением и не должна входить в состав какого-либо другого подразделения (службы).

Основной задачей главного бухгалтера является осуществление в организации бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно директору организации.

Главный бухгалтер должен знать и руководствоваться в своей деятельности законодательством о бухгалтерском учете, постановлениями, распоряжениями, приказами и другими руководящими нормативными документами, регулирующими деятельность организации.

Бухгалтер принимается на работу и увольняется директором организации по представлению главного бухгалтера. Он подчиняется главному бухгалтеру, являясь сотрудником бухгалтерии.

Обязанности бухгалтера:

1) выполняет работу по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и фактов хозяйственной деятельности (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками, за предоставленные услуги и т.п.);

2) участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов;

3) осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке;

4) отражает на счетах бухгалтерского учета факты, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств;

5) составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), выявляет источники образования потерь и производительных расходов, подготавливает предложения по их предупреждению;

6) производит начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в банковские учреждения, средств на финансирование капитальных вложений, заработной платы рабочих и служащих, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия;

7) участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота;

8) участвует в проведении инвентаризации денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств;

9) подготавливает данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

10) выполняет работы по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, вносит изменения в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных;

11) выполняет отдельные служебные поручения своего непосредственного руководителя.

Бухгалтер имеет право:

1) получать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач;

2) вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными инструкцией обязанностями;

3) в пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению;

4) запрашивать лично или по поручению главного бухгалтера от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей;

5) требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей и прав.

Бухгалтер несет ответственность:

1) за невыполнение и/или несвоевременное, халатное выполнение своих должностных обязанностей;

2) за несоблюдение действующих инструкций, приказов и распоряжений по сохранению коммерческой тайны и конфиденциальной информации;

3) за нарушение правил внутреннего трудового распорядка, трудовой дисциплины, правил техники безопасности и противопожарной безопасности;

4) за правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности – в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации;

5) за причинение материального ущерба – в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством Российской Федерации.

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Какие требования предъявляются к хозяйственному и бухгалтерскому учету?
2. Охарактеризуйте права бухгалтера.
3. В чем состоит ответственность бухгалтера?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Что такой хозяйственный учет?
2. Перечислите обязанности бухгалтера.

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Какие измерители используются для количественного отражения хозяйственных процессов? Дайте им характеристику.
2. В чем отличие бухгалтерского от оперативного учета?
3. Дайте характеристику статистическому учету.
4. Перечислите основные задачи бухгалтерского учета.
5. Какую роль играет бухгалтер в принятии управленческих решений?

Тестовые задания

1. Какие измерители используются для количественного отражения и качественной характеристики происходящих хозяйственных процессов:

- а) натуральные, нормативные денежные;
- б) натуральные, трудовые, денежные;
- в) нормативные, трудовые, денежные;
- г) натуральные, трудовые и нормативные?

2. Для чего предназначены денежные измерители:

- а) позволяют объединить разнородные объекты учета и выразить их в единой стоимостной оценке;
- б) для учета времени, затраченного на выполняемую работу;

в) раскрывают количественную характеристику однородных объектов учета;

г) служат для получения информации в соответствующих единицах в зависимости от особенностей объекта учета?

3. Статистический учет – это:

а) система сбора, накопления и обобщения данных о состоянии и динамике производственных и социальных процессов;

б) упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций;

г) система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении;

д) система сбора, регистрации и обобщения в количественном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

4. Бухгалтерский учет – это:

а) система сбора, накопления и обобщения данных о состоянии и динамике производственных и социальных процессов;

б) система сбора, регистрации и обобщения в натуральном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций;

в) система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении;

г) формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Общие требования к ведению бухгалтерского учета определяет:

а) Налоговый кодекс РФ;

б) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ;

в) Бюджетный кодекс РФ;

г) Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика» от 11.03.2009 № 22н.

6. В открытых акционерных обществах главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- а) иметь среднее профессиональное образование;
- б) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет;
- в) допускается неснятая или непогашенная судимость за преступления в сфере экономики;
- г) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее двух лет из последних трех календарных лет.

7. Руководители организаций в зависимости от объема учетной работы не могут:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на бездоговорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

8. К обязанности бухгалтера не относится:

- а) выполняет работу по ведению статистического учета имущества, обязательств и фактов хозяйственной деятельности;
- б) участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов;
- в) осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке;
- г) отражает на счетах бухгалтерского учета факты, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

9. Бухгалтер имеет право:

- а) передавать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач внешним пользователям;
- б) не вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными инструкцией обязанностями;

в) в пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению;

г) запрашивать и передавать внешним пользователям от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей.

10. Бухгалтер не несет ответственность:

а) за невыполнение и/или несвоевременное, халатное выполнение своих должностных обязанностей;

б) за несоблюдение действующих инструкций, приказов и распоряжений по сохранению коммерческой тайны и конфиденциальной информации.

в) за нарушение правил внутреннего трудового распорядка, трудовой дисциплины, правил техники безопасности и противопожарной безопасности.

г) за разработку и составление правил противопожарной безопасности.

Т е м а 2

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета – совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учету.

Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета – это законодательные акты, которые принимаются Государственной Думой, указы Президента Российской Федерации и постановления правительства, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

В соответствии со ст. 71 Конституции Российской Федерации бухгалтерский учет находится в ведении государства. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом по поручению Правительства Российской Федерации осуществляется Минфином России.

Главным актом, прямо регламентирующим постановку бухгалтерского учета, является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6.12.2011.

К федеральным законодательным актам можно отнести и Гражданский кодекс Российской Федерации, прямо и косвенно влияющий на организацию учета. В части первой Кодекса законодательно закреплены важнейшие нормы ведения учета в организациях, в том числе: наличие самостоятельного баланса у каждого юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; обязательные случаи составления аудиторского заключения; порядок регистрации, реорганизации и ликвидации юридического лица; раскрываются понятия чистых активов, дочерних и зависимых обществ. В части второй Гражданского кодекса представлены основные сделки и отдельные виды обязательств; нормы, содержащиеся в ней, оказывают влияние на оправдательную и регистрирующую функции бухгалтерского учета (виды договоров, обязательные условия договоров и т.п.).

Налоговый кодекс также можно отнести к документам федерального уровня, который косвенно влияет на регулирование бухгалтерского учета. Налоговый Кодекс РФ состоит из двух частей.

В первой части установлены общие принципы налогообложения и уплаты налогов, а во второй части – принципы исчисления и уплаты каждого из налогов и сборов

Далее остановимся немного подробнее на Федеральном законе № 402-ФЗ. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ состоит из четырех глав: общие положения, общие требования к бухгалтерскому учету, регулирование бухгалтерского учета, заключительные положения.

В законе приводятся принципы регулирования бухгалтерского учета, в которых отражается информация о применении международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов.

Статьей 22 вводятся субъекты регулирования бухгалтерского учета и их функции, к которым относятся государственные органы регулирования (уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации) и негосударственные органы регулирования (саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета).

В соответствии с указанным законом экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

В статье 3 Закона рассматриваются такие современные понятия, как: организации государственного сектора, уполномоченный федеральный орган, факт хозяйственной жизни, международный стандарт, руководитель экономического субъекта. Термин «бухгалтерская отчетность» имеет двойное значение, используемое в международной практике, – «бухгалтерская (финансовая) отчетность». Такая отчетность раскрывает информацию не только в части конкретных форм, но прежде всего акцент делается на сведения, представленные в пояснениях к отчетности.

Объекты бухгалтерского учета имеют широкий перечень, в который включаются факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; а также иные объекты в случае, если это установлено

федеральными стандартами. Из этого следует, что состав объектов бухгалтерского учета приближен к международным стандартам финансовой отчетности.

Субъектами бухгалтерского учета являются:

- 1) коммерческие и некоммерческие организации;
- 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- 3) Центральный банк Российской Федерации;
- 4) индивидуальные предприниматели, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой;
- 5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Общие требования к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности приводятся в статьях 13–18 Федерального Закона № 402-ФЗ. Совершенно новым для данного законодательного акта является наличие информации о порядке составления отчетности в условиях реорганизации и ликвидации экономического субъекта, а также при консолидации отчетности.

Раскрытие сведений по составу бухгалтерской (финансовой) отчетности в полной мере возложено на Приказ «О бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н.

Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

2.2. Действующие законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета

Действующие законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета включают в себя документы четырех уровней (рис. 2.1).

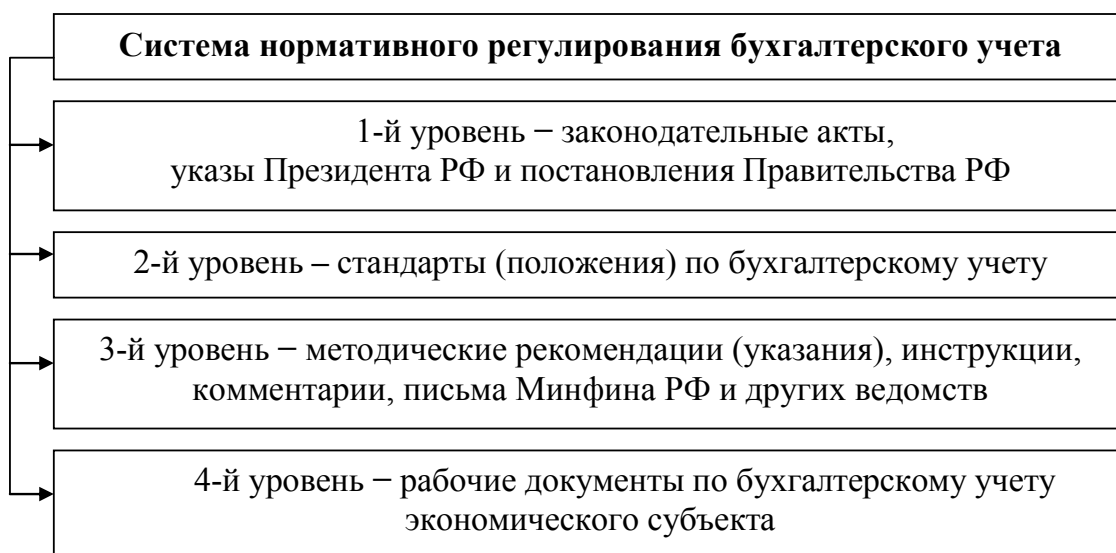


Рис. 2.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

Первый уровень – законодательные акты, указы Президента РФ, постановления Правительства Российской Федерации. Основным документом этого уровня является Федеральный закон от 22 ноября 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета для организаций, находящихся на территории РФ, а также для филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами.

Второй уровень – стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности (ПБУ), устанавливающие основные нормы и принципы бухгалтерского учета, методы оценки активов и обязательств, требования к содержанию, составлению и представлению бухгалтерской отчетности. Представленные в этой группе документы в свою очередь можно разделить на три группы:

- первая группа включает в себя ПБУ, раскрывающие правила учета активов и обязательств организации (ПБУ 3/2000, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2000, ПБУ 15/01, ПБУ 17/02, ПБУ 19/02);

- вторая группа включает в себя ПБУ, раскрывающие правила учета финансовых результатов организации (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 2/94, ПБУ 13/2000, ПБУ 18/02);

- третья группа включает в себя ПБУ, раскрывающие правила формирования бухгалтерской отчетности и информации об организации, приводимой в бухгалтерской отчетности (ПБУ 1/2008, ПБУ 4/98, ПБУ 7/98, ПБУ 8/01, ПБУ 11/2000, ПБУ 12/2000, ПБУ 16/02, ПБУ 20/03).

Третий уровень – методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств. Документы этого уровня можно разбить на две группы. Одна регулирует учет объектов общепромышленного назначения, другая имеет отраслевую направленность. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами.

Четвертый уровень – рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации. Основными документами этого уровня являются: учетная политика организации, правила внутренней отчетности, положение о премировании и др.

Согласно статье 4 Закона № 402-ФЗ законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит:

- из Федерального закона № 402-ФЗ;
- других федеральных законов;
- принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета в соответствии с частью первой статьи 21 Закона № 402-ФЗ относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Законом № 402-ФЗ, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до 1 января 2013 г. (ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ).

2.3. Учетная политика организации

Основы формирования учетной политики организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентари-

зации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Эти определения свидетельствуют о тесной связи учетной политики с методом бухгалтерского учета. Так, первичное наблюдение осуществляется с помощью документирования и инвентаризации, стоимостное измерение предполагает оценку и калькулирование, текущая группировка хозяйственных операций осуществляется посредством двойной записи на счетах, данные которых являются основой для составления бухгалтерского баланса и отчетности. В практической деятельности конкретной организации каждый из представленных способов и приемов может быть реализован по-разному.

В ПБУ 1/2008 отмечается, что учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером), утверждается руководителем организации и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией.

По решению руководителя в организации для разработки учетной политики может быть создана постоянно действующая специальная комиссия, в состав которой входят учетные работники, а также специалисты других подразделений и служб, в том числе юридической, отдела внутреннего аудита, ревизионной комиссии.

Функции постоянно действующей комиссии показаны на рис. 2.2.

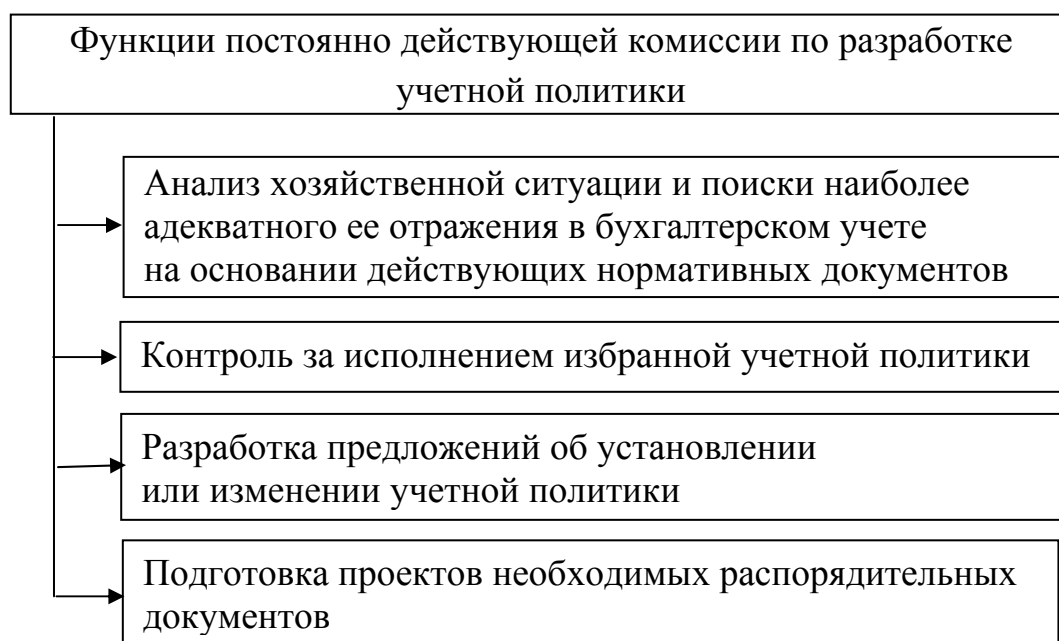


Рис. 2.2. Функции постоянно действующей комиссии по разработке учетной политики

К формированию учетной политики можно привлекать сотрудников специализированных фирм (бухгалтерских, аудиторских, юридических), независимых экспертов и др.

Организация стремится разработать вариант учетной политики, позволяющий наиболее адекватно отражать ее капитал, происходящие хозяйственные процессы, состояние экономической среды и таким образом подготовить полную, объективную и достоверную информацию для принятия управленческих решений и удовлетворения всесторонних интересов различных пользователей. Оптимизация учетной политики представляет собой сложный процесс, находящийся под влиянием факторов, представленных на рис. 2.3.

Факторы оптимизации учетной политики
• организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное учреждение и др.)
• вид деятельности (промышленность, транспорт, торговля и др.)
• состояние производственного потенциала (основных средств, запасов, незавершенного производства и др.)
• тип производства (единичное, серийное)
• технико-экономические характеристики выпускаемой продукции (качество, конкурентоспособность и др.)
• производственная структура организации (цеховая, бесцеховая)
• длительность производственного цикла
• уровень инфляции, состояние рынков сбыта, наличие конкуренции
• профессионализм бухгалтерского и управленческого персонала
• оснащенность персонала компьютерной техникой

Рис. 2.3. Факторы оптимизации учетной политики

При разработке учетной политики предполагается выполнение следующих допущений:

- имущественной обособленности организации;
- непрерывности деятельности организации;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Кроме того, должны выполняться требования полноты, своевременности отражения операций, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

Распорядительный документ по формированию учетной политики должен содержать позиции, которые представлены на рис. 2.4.

Содержание распорядительного документа по учетной политике
• рабочий план счетов бухгалтерского учета, в котором указаны синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты
• формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы
• порядок проведения инвентаризации активов и обязательств
• методы оценки активов и обязательств
• правила документооборота и технология обработки учетной информации
• порядок контроля за фактами хозяйственной деятельности
• другие решения, необходимые для ведения бухгалтерского учета

Рис. 2.4. Содержание распорядительного документа по учетной политике

Рабочий план счетов бухгалтерского учета формируется на основании установленного Минфином России Плана счетов бухгалтерского учета. В состав рабочего плана счетов включаются необходимые для достоверного и полного отражения хозяйственной деятельности организации синтетические счета. При необходимости в рабочий план счетов могут вводиться дополнительные счета первого порядка с использованием свободных номеров. На основании субсчетов, рекомендованных в Плане счетов, организация разрабатывает номенклатуру необходимых для ведения учета субсчетов, в которой субсчета могут объединяться, дополняться, исключаться. Порядок ведения аналитического учета организация устанавливает самостоятельно исходя из Инструкции по применению Плана счетов, положений по бухгалтерскому учету и других нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Распорядительным документом, оформляющим учетную политику, должны быть утверждены формы первичных учетных документов, разрабатываемые организацией самостоятельно. Развитие технических средств регистрации, передачи и обработки бухгалтерских сведений вносит изменения в систему первичного учета. Первичные и сводные учетные документы в основном составляются в электронной версии и подлежат исполнению на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию контролирующих органов. Независимо от формы каждый документ должен гарантировать юридическую доказательность и достоверность отражаемых данных.

Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации обуславливает формы и сроки их проверки. Преду-

сматриваются сроки плановых инвентаризаций материалов, готовой продукции, незавершенного производства и др., а также порядок и ориентировочные сроки внезапных инвентаризаций.

При формировании учетной политики по конкретному направлению организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет.

Организация самостоятельно определяет состав и формы внутренней отчетности, периодичность их заполнения, представления и ответственных за эти процессы. При разработке *системы внутренней отчетности* обязательным условием является обеспечение руководства и функциональных служб необходимой информацией для принятия управленческих решений и регулирования хозяйственной деятельности.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего приказа или распоряжения по организации, применяются всеми подразделениями организации, в том числе выделенными на отдельный баланс, независимо от места их нахождения. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения права юридического лица (государственной регистрации).

Организация должна раскрывать определенные при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями финансовой отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Сформированная на базе перечисленных выше допущений и требований учетная политика обеспечивает целостность системы бухгалтерского учета организации и охватывает все аспекты учетного процесса: методический, технический, организационный. *Методический аспект* – способы оценки активов, обязательств, начисления амортизации, используемые организацией; *технический аспект* – адекватность отражения учетного процесса в регистрах и отчетности; *организационный аспект* – порядок построения бухгалтерской службы организации, ее взаимосвязь с другими подразделениями.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

При подготовке пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках руководству организации необходимо принять решение о составе сведений, необходимых пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

Объем информации, подлежащей раскрытию в учетной политике организации, должен определяться ее собственником (учредителем, участниками) на основании содержащихся в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету указаний о составе и содержании показателей.

Бухгалтерская отчетность может публиковаться не в полном объеме: информация об учетной политике подлежит раскрытию в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Предусмотренные ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» допущения, на основании которых формируется учетная политика организации, могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. Если учетная политика разработана на базе допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/2008, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Например, есть вероятность возникновения при подготовке бухгалтерской отчетности неопределенности в отношении событий и условий, которые могут вызвать существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности. Организация должна указать на такую неопределенность и ее причины.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествовавший год, раскрывшей учетную политику.

Изменение учетной политики организации может проводиться в случаях:

– изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, предполагающих более достоверное представление

фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации;

– существенного изменения условий деятельности (реорганизации, смены собственников, изменения видов деятельности).

Все изменения избранной учетной политики должны быть обоснованными и оформляться соответствующим приказом или распоряжением по организации и вводиться с 1 января финансового года, следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Руководитель организации может принять решение ежегодно утверждать учетную политику соответствующим распорядительным документом. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, раскрываются в пояснениях к бухгалтерской отчетности организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, *оцениваются в денежном выражении* на основе сведений на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законом или нормативным актом. Если нормативным документом порядок отражения последствий изменения учетной политики не предусматривается, то результаты изменений отражаются в бухгалтерском учете и отчетности согласно требованиям представления числовых показателей за два года, кроме случаев, когда оценка не может быть проведена с достаточной надежностью.

При соблюдении требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что вводимый способ бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения данных хозяйственных операций. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих сведений за предшествующие периоды. Необходимо отметить, что корректируются только сведения отчетности, корректировка учетных записей не делается.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики не может быть осуществлена с доста-

точной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к хозяйственным операциям, свершившимся только после введения такого способа.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности: следует указывать причины изменения учетной политики, оценку последствий изменения в денежном выражении, сведения о проведенной корректировке.

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Какой нормативный документ, является главным актом, прямо регламентирующим постановку бухгалтерского учета?
2. Охарактеризуйте систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
3. Что входит в состав объектов бухгалтерского учета?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Назовите субъекты бухгалтерского учета.
2. Назовите способы ведения бухгалтерского учета.
3. Назовите функции постоянно действующей комиссии по разработке учетной политики.

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Что такое учетная политика организации?
2. Перечислите факторы оптимизации учетной политики.
3. Какие элементы должен содержать распорядительный документ по учетной политике?
4. В каких случаях проводится изменение учетной политики?

Тестовые задания

1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета:
 - а) совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учету;
 - б) формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ;

в) система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении;

г) совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

2. К субъектам бухгалтерского учета не относятся:

а) коммерческие и некоммерческие организации;

б) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;

в) Центральный банк Российской Федерации;

г) индивидуальные предприниматели, за исключением адвокатов, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой.

3. Под учетной политикой организации понимается:

а) совокупность законодательных, нормативных правовых актов и других документов, относящихся к бухгалтерскому учету;

б) формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ;

в) система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении;

г) совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

4. К способам ведения бухгалтерского учета не относятся:

а) способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;

б) способы погашения стоимости активов;

в) инвентаризация;

г) способы применения счетов бухгалтерского и налогового учета;

д) системы учетных регистров бухгалтерского учета.

5. При разработке учетной политики предполагается выполнение следующих допущений:

а) нерациональности;

б) противоречивости;

- в) последовательности применения учетной политики;
- г) временной неопределенности фактов хозяйственной деятельности.

6. Рабочий план счетов бухгалтерского учета формируется на основании:

- а) Налогового кодекса;
- б) Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ;
- в) приказа Минфина России «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- г) ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

7. Методический аспект учетного процесса – это:

- а) взаимосвязь бухгалтерской службы с другими подразделениями;
- б) способы оценки активов, обязательств, начисления амортизации, используемые организацией;
- в) адекватность отражения учетного процесса в регистрах и отчетности;
- г) порядок построения бухгалтерской службы организации.

8. Технический аспект учетного процесса – это:

- а) взаимосвязь бухгалтерской службы с другими подразделениями;
- б) способы оценки активов, обязательств, начисления амортизации, используемые организацией;
- в) адекватность отражения учетного процесса в регистрах и отчетности;
- г) порядок построения бухгалтерской службы организации.

9. Организационный аспект учетного процесса – это:

- а) способы оценки обязательств, используемые организацией;
- б) способы оценки активов, начисления амортизации, используемые организацией;
- в) адекватность отражения учетного процесса в регистрах и отчетности;
- г) порядок построения бухгалтерской службы организации, ее взаимосвязь с другими подразделениями.

10. Изменение учетной политики организации не проводится в случаях:

а) изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

б) разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, предполагающих более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации;

в) существенного изменения условий деятельности (реорганизации, смены собственников, изменения видов деятельности);

г) уточнения способов ведения бухгалтерского учета, не предполагающих более достоверного представления фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации.

Т е м а 3

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. Характеристика предмета и метода бухгалтерского учета

Изучение метода бухгалтерского учета позволяет объяснить, какими конкретно способами и приемами в учете отражается предмет, как организуется наблюдение, измерение и регистрация отдельных объектов.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых объекты учета непрерывно отражаются и общаются в денежной оценке, по качественно однородным признакам с целью получения и использования информации в управлении звеньями экономики.

В хозяйственном учете применяются следующие основные приемы: наблюдение, измерение, регистрация, обобщение. Основными приемами в бухгалтерском учете являются: прием первичного наблюдения, прием стоимостного измерения, прием группировки и регистрации информации, прием полного обобщения и соизмерения информации.

Каждый прием бухгалтерского учета включает в себя способы (элементы) (рис. 3.1). Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета бухгалтерского учета, двойная запись, бухгалтерский баланс, отчетность.

Документация – это способ первичного сплошного отражения всех объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления.

На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация (от лат. – нахожу, обнаруживаю) – это способ периодической проверки фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными учетных показателей и их уточнения в случае выявленных расхождений на определенную дату.



Рис. 3.1. Способы и приемы метода бухгалтерского учета

Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также путем сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и др.). Проведение инвентаризации относится к основным способам контроля за хозяйственной деятельностью организации.

Оценка – это способ денежного измерения хозяйственных средств, источников их образования. При помощи оценки все натуральные и трудовые показатели, содержащиеся в документах, выражают в едином денежном измерителе при помощи цен. Без применения единого измерителя невозможно обобщение и соизмерение в учете различных объектов.

Для формирования бухгалтерской информации вся совокупность хозяйственных операций оценивается в рублях. Бухгалтерское

наблюдение охватывает только те объекты, которые поддаются стоимостной оценке, а сам бухгалтерский учет представляется стоимостным учетом.

Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции или выполненных работ и услуг.

Она составляется на основании данных учета затрат, относящихся к калькулируемому объекту, и лежит в основе оценки объектов учета. Калькулирование позволяет определить фактическую себестоимость объектов бухгалтерского учета.

Счета – это способ группировки и отражения в учете хозяйственных средств, их источников и процессов с целью повседневного контроля за ними. Они позволяют отразить не только начальное и конечное состояние, но и сами изменения объектов учета в результате свершившихся хозяйственных операций.

Счета открываются на каждый вид актива, капитала и обязательства, доходов и расходов, на счетах также выявляется и распределяется финансовый результат. Счета служат для группировки учетных объектов по признаку однородности их экономического содержания и получения обобщенных показателей хозяйственной деятельности.

Группировка первичных документов в бухгалтерском учете выполняется в системе бухгалтерских счетов. Их перечень устанавливается централизованно и называется Планом счетов.

Двойная запись – способ взаимосвязанного отражения хозяйственных операций на счетах путем записи одной и той же суммы в дебет одного счета и кредит другого. Двойная запись обусловлена двойственностью самих хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание.

Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Двойная запись имеет большое контрольное значение, она позволяет проверить полноту и правильность записей хозяйственных операций на счетах.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств по их составу и источникам образования на определенную дату. Средства организации отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами организация располагает, другая – из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, с другой, – по источникам его образования. Баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием в организации.

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

Составляется на основе данных текущего учета в системе счетов путем их соответствующей группировки и обобщения. Она является завершающим этапом учетного процесса и включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. Для характеристики явлений, которые подлежат бухгалтерскому учету, существует понятие «объект бухгалтерского учета».

Объекты бухгалтерского учета – это виды имущества, предназначенные для деятельности, обязательства организации, факты хозяйственной жизни, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.

Объекты бухгалтерского учета имеют широкий перечень, в который включаются факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы.

3.2. Классификация активов экономического субъекта

Активами в бухгалтерском учете считаются хозяйственные средства, в какой бы форме они не были выражены, если они находятся под контролем организации в результате прошлых событий ее деятельности с целью получения экономической выгоды в результате предполагаемого использования в будущем. Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

– использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;

- обменян на другой актив;
- использован для погашения обязательств;
- распределен между собственниками организации.

Активы экономического субъекта делятся:

- на внеоборотные активы (основной капитал),
- оборотные активы (оборотный капитал) (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Состав активов

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве **основных средств**, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, транспортные средства, инструменты, измерительные и регулирующие приборы, вычислительная техника, многолетние насаждения и прочие объекты.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве **нематериального актива** необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

Результаты исследований и разработок представляют собой сумму расходов по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам. Учет подобных затрат регулирует Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02).

Доходные вложения в материальные ценности – вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Долгосрочные финансовые вложения представляют собой вложения свободных средств организации, не связанных с собственным производством с целью получения дохода, срок погашения которых составляет более одного года. Финансовые вложения также считаются долгосрочными, если срок погашения не установлен.

В качестве **материально-производственных запасов** принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), а также используемые для управленческих нужд организации.

В состав материально-производственных запасов входят сырье и материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, незавершенное производство, расходы будущих периодов, готовая продукция, товары, предназначенные для перепродажи, и прочие запасы

Денежные средства – это средства, которые складываются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете или на других счетах в банках, а также ценные бумаги и прочие денежные средства

Краткосрочные финансовые вложения (на срок до 1 года) – это вложения организации в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более одного года, а также займы, предоставленные другим организациям

Дебиторская задолженность – это задолженность организации покупателей и заказчиков за продукцию, товары и услуги, задолженность подотчетных лиц, задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал и прочих дебиторов.

3.3. Классификация обязательств и источников финансирования

К обязательствам относятся:

- кредиторская задолженность;
- обязательства по распределению.

Кредиторская задолженность – это задолженность организации перед другими юридическими и физическими лицами (поставщиками), которая появляется в результате разрыва во времени между предоставлением товарно-материальных ценностей, оказанием услуг, поступлением предварительного денежного аванса и датой их фактической оплаты и выполнения обязательств.

Обязательства по распределению – это кредиторская задолженность, которая образуется путем начисления и включает задолженность по оплате труда перед персоналом организации, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет, связанная с появлением разрыва во времени между моментом возникновения долга и временем его уплаты.

Доходы и расходы, также являющиеся объектами бухгалтерского учета, классифицируются по видам деятельности.

Так, согласно ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Прочими доходами являются: поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам); прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) и т.д.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

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

Прочие расходы выделяются по аналогии с прочими доходами. Источники финансирования подразделяются:

- на собственные (собственный капитал);
- заемные (заемный капитал, созданный за счет обязательств).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Уставный капитал – это совокупность вкладов в денежном выражении учредителей в имущество организации при ее создании для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Добавочный капитал – это капитал, который формируется за счет: увеличения стоимости основных средств, выявляемого по результатам их переоценки; разницы от продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость; нераспределенной прибыли отчетного года; безвозмездного поступления активов от юридических и физических лиц.

Резервный капитал – создается путем отчислений от чистой прибыли в соответствии с действующим законодательством для компенсации возможных потерь.

Доходы будущих периодов – это доходы, полученные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам, а также стоимость безвозмездно полученных ценностей; предстоящие поступления задолженности по недостачам прошлых лет, выявленным в отчетном периоде; разница между балансовой стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица.

Резервы предстоящих расходов – это суммы резервов, которые создаются за счет внутренних ресурсов путем равномерного вклю-

чения предстоящих расходов в затраты на производство и в расходы на продажу в отчетном году. Целевые финансирования и поступления – это средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансового обеспечения тех или иных мероприятий, поступивших от других организаций, субсидий правительственных органов и др. Нераспределенная прибыль – это чистая прибыль отчетного года, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества организации, распределяется на выплату доходов учредителям, финансовое обеспечение производственного развития организации, приобретение нового имущества, отчисления в резервные фонды и другие цели.

Заемные источники финансирования имущества – это обязательства перед третьими лицами, которые поступают в распоряжение организации на определенный срок, по истечении которого должны быть возвращены их собственнику с процентом или без

Кредиты банков – это суммы в виде долгосрочных (на срок от 1 года) и краткосрочных (на срок до 1 года) ссуд банка под приобретение материально-производственных запасов, активов, на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и другие цели с обязательным их возвратом и уплатой процентов.

Заемные средства – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации.

Выделяют краткосрочные займы – ссуды юридических и физических лиц, полученные на срок до 1 года; долгосрочные займы – ссуды юридических и физических лиц (кроме банков), полученные на срок от 1 года.

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Каким нормативным документом осуществляется классификация и порядок учета доходов организации?
2. Каким нормативным документом осуществляется классификация и порядок учета расходов организации?
3. В каком нормативном документе приводится перечень объектов бухгалтерского учета?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Дайте определение метода бухгалтерского учета.
2. Назовите способы и приемы метода бухгалтерского учета.

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Какие активы принимаются к учету в качестве материально-производственных запасов?
2. Дайте определение кредиторской задолженности.
3. Какие виды обязательств относятся к обязательствам по распределению?
4. Какие источники финансирования являются собственными?
5. В чем отличие кредитов от займов?

Тестовые задания

1. Под методом бухгалтерского учета понимают:

- а) способ группировки предмета бухгалтерского учета;
- б) отражение хозяйственных операций и обобщение данных бухгалтерского учета на счетах;
- в) совокупность способов и приемов, с помощью которых объекты учета непрерывно отражаются и общаются в денежной оценке, по качественно однородным признакам с целью получения и использования информации в управлении звеньями экономики;
- г) способ проверки наличия имущества организации, ее обязательств и хозяйственных операций.

2. Двойная запись – это:

- а) письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета;
- б) способ обобщения данных бухгалтерского учета;
- в) взаимосвязанное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда каждая операция одновременно записывается по дебету одного счета и по кредиту другого счета на одинаковую сумму;
- г) система данных об имущественном и финансовом положении организации, составляемая на основе данных бухгалтерского учета.

3. Основные средства относятся к группе:

- а) материалы и сырье;
- б) долгосрочные финансовые вложения;
- в) внеоборотные активы;
- г) собственный капитал.

4. Источники финансирования подразделяются:

- а) на заемные и привлеченные;
- б) собственные и заемные;
- в) закрепленные и заемные;
- г) собственные и внешние.

5. Обязательства по распределению включают:

- а) задолженность поставщикам; задолженность банку по ссуде;
- б) задолженность работникам по оплате труда; задолженность по налоговым платежам в бюджет;
- в) задолженность подотчетных лиц;
- г) задолженность покупателей за отгруженную продукцию.

6. В зависимости от сроков погашения обязательств различают:

- а) единовременные и долгосрочные обязательства;
- б) текущие и краткосрочные обязательства;
- в) текущие и плановые обязательства;
- г) краткосрочные и долгосрочные обязательства.

7. К оборотным активам не относят:

- а) транспортные средства;
- б) сырье и материалы;
- в) незавершенное производство;
- г) дебиторскую задолженность.

8. К дебиторской задолженности не относится:

- а) задолженность организации покупателей и заказчиков за продукцию, товары и услуги;
- б) задолженность организации перед другими юридическими и физическими лицами;
- в) задолженность работников организации по подотчетным денежным суммам;
- г) задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

9. Резервный капитал является составной частью:

- а) собственного капитала;
- б) оборотных активов;
- в) заемного капитала;
- г) внеоборотных активов.

10. Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются:

- а) на доходы от обычных видов деятельности и внереализационные доходы;
- б) доходы от обычных видов деятельности и операционные доходы;
- в) доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы;
- г) доходы от прочих видов деятельности и операционные доходы.

Т е м а 4

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

4.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его строении и содержании

Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение являются важнейшими элементами метода бухгалтерского учета. В балансе активы организации обобщаются и группируются в особом порядке, что позволяет быстро рассчитывать важнейшие показатели, характеризующие хозяйственную деятельность. Информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, необходима для контроля за наличием и структурой активов и источников их образования, анализа финансового положения и платежеспособности организации, размещения активов.

Баланс в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации и их источников на определенную дату. Факты, приводимые в бухгалтерских балансах, выражены в денежном измерителе.

Графически баланс представляет собой таблицу из двух частей. В левой части, которая называется активом, показывается имущество организации в разрезе его составных частей. В правой части, называемой пассивом, отражаются источники образования данного имущества.

В переводе с французского слово «баланс» означает «двухчашечный, весы», поэтому в нем должно присутствовать обязательное равенство итогов: сумма всех статей актива баланса должна быть равна сумме всех статей пассива баланса.

Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой бухгалтерского баланса**.

Данные бухгалтерского баланса необходимы для контроля за наличием и структурой хозяйственных средств и их источников, для анализа финансового состояния и платежеспособности организации, размещения средств и т.д.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. **Статья баланса** представляет собой показатель (строку) актива или пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества (хозяйственных средств), источников его формирования (обязательств и капитала). Например, «Основные средства» или «Добавочный капитал».

Статьи, размещенные в активе, называются активными, в пассиве – пассивными. Так, статья «Денежные средства» является активной статьей баланса, а «Добавочный капитал» – пассивной.

Балансовые статьи объединяются в группы, которые в свою очередь объединяются в разделы, например, статья «Денежные средства в кассе» находится в группе «Денежные средства и денежные эквиваленты», которая входит в состав раздела «Оборотные активы». Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания. Форма бухгалтерского баланса предусматривает 2 раздела в активе и 3 раздела в пассиве (прил. А).

4.2. Виды бухгалтерского баланса

Балансы в зависимости от цели их составления можно классифицировать по признакам, приведенным в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Виды бухгалтерского баланса

Вид баланса	Характеристика
1	2
I. По времени составления	
1. Вступительный баланс	Составляют на момент возникновения организации
2. Текущий баланс	Составляют периодически в течение всей деятельности организации, подразделяют на следующие виды: а) начальный – составляется на начало отчетного года; б) промежуточный – составляется за период между началом и концом года (месячный, квартальный); в) заключительный – формируется на конец отчетного года
3. Ликвидационный баланс	Формируется при ликвидации организации
4. Разделительный баланс	Составляют при разделении крупной организации на более мелкие либо при передаче структурных единиц организации другому предприятию
5. Объединительный	Формируют при слиянии организаций либо при присоединении структурных единиц другого предприятия
II. По источникам составления	
1. Инвентарный	Составляют только на основании инвентаризации (описи) средств
2. Книжный баланс	Составляют на основании учетных записей без предварительной проверки путем инвентаризации
3. Генеральный баланс	Составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации
III. По объему информации	
1. Единичный	Отражает деятельность только одной организации и составляется на основании данных текущего учета

1	2
2. Сводный	Получают путем механического сложения сумм по соответствующим статьям единичных балансов и подсчетов общих итогов актива и пассива
3. Консолидированный	Сводный совокупный баланс объединения, состоящего из нескольких организаций
IV. По характеру деятельности	
1. Баланс основной деятельности	Основной называется деятельность, соответствующая профилю организации, согласно его учредительным документам. Все прочие виды деятельности являются неосновными
2. Баланс неосновной деятельности	
V. По формам собственности различают	
Балансы государственных, муниципальных, кооперативных, частных и других организаций	Различаются по источникам образования собственных средств
VI. По объекту отражения	
1. Самостоятельный баланс	Баланс любого юридического лица
2. Отдельный баланс	Составляют структурные подразделения организации
VII. По способу очистки	
1. Баланс-брутто	Баланс, валюта которого включает в себя регулирующие статьи, например, такие статьи как амортизация основных средств, нематериальных активов
2. Баланс-нетто	Баланс, валюта которого не включает в себя регулирующие статьи

4.3. Типовые изменения бухгалтерского баланса под влиянием фактов хозяйственной жизни

С началом хозяйственной деятельности постоянно изменяется размер имущества или величина источников его формирования. Эти изменения происходят под влиянием фактов хозяйственной жизни.

Например, получены материалы от поставщиков на сумму 5000 руб. Следовательно, происходит увеличение по статье «сырье, материалы и другие аналогичные ценности» и увеличение задолженности по статье пассива баланса «поставщики и подрядчики».

Так, после каждой операции показатели актива и пассива баланса претерпевают изменения. Но на практике невозможно после

каждого факта хозяйственной жизни составлять баланс. Поэтому он составляется на определенную дату (один раз в месяц, квартал, год).

Хозяйственные операции в зависимости от их влияния на изменения статей баланса бывают четырех типов (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Типовые изменения баланса под влиянием фактов хозяйственной жизни

Тип	Характеристика типа факта хозяйственной жизни	Обозначение
1	Характеризуется изменением статей актива баланса, итог баланса не изменяется	$A + X = A - X$
2	Характеризуется изменением статей пассива, итог баланса не изменяется	$\Pi + X = \Pi - X$
3	Вызывает изменения в статьях актива и пассива в сторону увеличения, итог баланса также увеличивается на сумму факта хозяйственной жизни	$A + X = \Pi + X$
4	Вызывает изменения в статьях актива и пассива в сторону уменьшения, итог баланса также уменьшается на сумму факта хозяйственной жизни	$A - X = \Pi - X$

1. Операции *первого типа* вызывают изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая – уменьшается на сумму хозяйственной операции, т.е. видоизменяется состав хозяйственных средств, их размещение. Итог баланса при этом не изменяется.

Например, согласно расходному кассовому ордеру из кассы выдано под отчет на покупку канцелярских товаров 500 рублей. Следовательно, в балансе по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» сумма уменьшится, а по статье «Дебиторская задолженность» – увеличится.

2. *Второй тип* хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, другая – уменьшается, т.е. видоизменяются источники средств. Итог баланса не изменяется.

Например, на основании решения акционеров часть нераспределенной прибыли направлена на формирование резервного капитала организации. В балансе по статье «Резервный капитал» сумма увеличивается, а по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – уменьшается.

3. *Третий тип* хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения его статей. Итог баланса также увеличивается на сумму хозяйственной операции по активу и пассиву.

Например, получены от поставщиков материалы на сумму 14 000 руб. (расчет за товары еще не произведен). Статьи актива баланса «Запасы» и пассива баланса «Кредиторская задолженность» увеличатся. Итог баланса также увеличится на эту сумму (14 000 руб.).

4. *Четвертый тип* хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения. Итог баланса также уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Например, на основании платежной ведомости из кассы выдана заработная плата работникам в сумме 40 000 руб. Статья актива баланса «Денежные средства и денежные эквиваленты» и статья пассива баланса «Кредиторская задолженность» уменьшатся на сумму хозяйственной операции (40 000 руб.). Итог баланса также уменьшится на 40 000 руб.

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенции

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Что представляет собой бухгалтерский баланс?
2. Из каких частей состоит бухгалтерский баланс, что они отражают?
3. Что называют валютой бухгалтерского баланса?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Назовите внешних пользователей бухгалтерской отчетности.
2. Что показывает статья бухгалтерского баланса?
3. Какие разделы включает актив бухгалтерского баланса?
4. Какие разделы включает пассив бухгалтерского баланса?

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. По каким признакам классифицируются балансы?
2. В каких случаях формируется ликвидационный баланс?
3. Назовите типы изменения баланса под влиянием фактов хозяйственной жизни.

Тестовые задания

1. Актив баланса – это:

а) правая часть таблицы бухгалтерского баланса, которая показывает величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации, форму ее участия в создании имущества;

б) двухсторонняя таблица бухгалтерского баланса, в которой отражается размещение имущества организации, величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации;

в) левая часть таблицы бухгалтерского баланса, в которой отражается предметный состав, размещение и использование имущества организации;

г) правая часть таблицы бухгалтерского баланса, которая не показывает величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации, форму ее участия в создании имущества.

2. В активе бухгалтерского баланса отражаются:

а) источники формирования имущества организации (собственные и привлеченные);

б) капитал и обязательства организации;

в) арендованные основные средства;

г) средства организации по составу и размещению.

3. В пассиве бухгалтерского баланса отражаются:

а) источники формирования имущества организации (собственные и привлеченные);

б) налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;

в) арендованные основные средства;

г) средства организации по составу и размещению.

4. Итоги по активу и пассиву баланса называются:

а) статьей бухгалтерского баланса;

б) разделом бухгалтерского баланса;

в) строкой бухгалтерского баланса;

г) валютой бухгалтерского баланса.

5. Пассив бухгалтерского баланса не содержит раздел:

а) капитал и резервы;

б) оборотные активы;

в) долгосрочные обязательства;

г) краткосрочные обязательства.

6. Отложенные налоговые активы относятся:

- а) к собственному капиталу;
- б) к оборотным активам;
- в) к заемному капиталу;
- г) к внеоборотным активам.

7. Резервы предстоящих расходов входят в состав раздела:

- а) капитал и резервы;
- б) оборотные активы;
- в) долгосрочные обязательства;
- г) краткосрочные обязательства.

8. К группе статей «нематериальные активы» не относятся:

- а) изобретения;
- б) вычислительная техника;
- в) деловая репутация;
- г) программы для электронных вычислительных машин.

9. В зависимости от характера изменений статей бухгалтерского баланса выделяют:

- а) четыре типа хозяйственных операций;
- б) два типа хозяйственных операций;
- в) три типа хозяйственных операций;
- г) шесть типов хозяйственных операций.

10. При поступлении на склад организации материалов от поставщиков:

- а) увеличивается валюта баланса на сумму хозяйственной операции;
- б) уменьшается валюта баланса на сумму хозяйственной операции;
- в) валюта баланса не меняется;
- г) валюта баланса меняется в сторону уменьшения.

Т е м а 5

СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

5.1. Счета бухгалтерского учета как элемент метода бухгалтерского учета

Для получения обобщенных сведений об объектах бухгалтерского учета используют счета, на которых отражаются факты хозяйственной жизни организации, а также фиксируется наличие активов, источников их финансирования и обязательств организации, которых эти факты касаются.

Счета бухгалтерского учета – это способ отражения, экономической группировки и оперативного контроля активов, источников их финансирования, обязательств и фактов хозяйственной жизни организации.

Учет активов, источников их финансирования, обязательств и фактов хозяйственной жизни организации на счетах бухгалтерского учета осуществляется непрерывно и последовательно. Каждый счет бухгалтерского учета имеет свой номер и название, показывает, какие активы, источники их финансирования и факты хозяйственной жизни отражаются на этом счете. Счет открывается для каждого вида активов, источников их финансирования, обязательств и фактов хозяйственной жизни. В каждом отдельном счете регистрируется первоначальное состояние учитываемого объекта и его изменения (операции), и поэтому в любой момент времени можно определить новое состояние объекта.

Счета имеют форму двусторонней таблицы. Увеличение объектов бухгалтерского учета на счетах показывают отдельно от их уменьшения, поэтому счета делятся на две части: левую и правую. Левая часть счета называется **дебетом** – «должен», правая – **кредитом** – «верю». В начале таблицы указывается номер и название счета. Схема счета представлена на рис. 5.1.

Счет	
Номер счета и наименование объекта учета	
Дебет	Кредит

Рис. 5.1. Схема бухгалтерского счета

Для каждого вида активов, источников их финансирования и обязательств открываются отдельные счета. Любой счет имеет **сальдо (остаток)** на начало отчетного периода (Сн) и конечное (Ск) на конец отчетного периода. Сумма всех фактов хозяйственной жизни, отраженных по дебету или кредиту счета называется **оборотом**.

В зависимости от вида учитываемых объектов счета делятся на активные и пассивные.

Активные счета – предназначены для учета состава, наличия и движения активов организации.

Активный счет расположен в активе баланса и имеет следующие отличия:

1) на активных счетах остатки (сальдо) только дебетовые. Это связано с тем, что в балансе средства по их составу показываются в левой стороне (активе);

2) в активных счетах поступление активов в организацию отражается (записывается) по дебету, а их выбытие – по кредиту счета.

Схема записей на активном счете имеет следующий вид:

К основным активным счетам относятся:

01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса организации», 51 «Расчетные счета» и др.

Схема записей на активном счете представлена на рис. 5.2.

Активный счет
(номер счета и наименование объекта учета)

Дебет	Кредит
Сн – остаток (сальдо) на начало отчетного периода (на 1-е число)	–
Факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение учитываемого объекта в течение текущего периода	Факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение учитываемого объекта в течение текущего периода
Оборот (Об Д) – сумма всех фактов хозяйственной жизни за текущий период	Оборот (Об К) – сумма всех фактов хозяйственной жизни за текущий период
Ск – остаток (сальдо) на конец отчетного периода	–

Рис. 5.2. Схема активного счета

Таким образом, по активному счету отражаются:

– по дебетовой стороне счета – остатки на начало и конец проведения операций, а также факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение остатка;

– по кредитовой стороне счета – только факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение остатка.

Для определения остатка по активному счету на конец проведения операции (Ск) используется следующая формула:

$$Ск = Сн + Об.Д - Об.К.$$

Пассивные счета – это счета, на которых учитываются источники финансирования активов, их наличие, состав, движение, а также обязательства организации.

Пассивный счет расположен в пассиве баланса и имеет следующие отличия:

– на пассивных счетах остатки (сальдо) только кредитовые. Это связано с тем, что в балансе источники финансирования активов и обязательства показываются в правой стороне (пассиве);

– в пассивных счетах (в противоположность активным счетам) увеличение источника активов (или задолженности за полученные активы) отражается по кредиту, а его уменьшение – по дебету.

В качестве основных пассивных счетов можно назвать:

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и др.

Схема записей на пассивном счете представлена на рис. 5.3.

Пассивный счет

(номер счета и наименование объекта учета)

Дебет	Кредит
–	Сн – остаток (сальдо) на начало отчетного периода (на 1-е число)
Факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение учитываемого объекта в течение текущего периода	Факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение учитываемого объекта в течение текущего периода
Оборот (Об Д) – сумма всех фактов хозяйственной жизни за текущий период	Оборот (Об К) – сумма всех фактов хозяйственной жизни за текущий период
–	Ск – остаток (сальдо) на конец отчетного периода

Рис. 5.3. Схема пассивного счета

Таким образом, по пассивному счету отражаются:

– по кредитовой стороне счета – остатки на начало и конец проведения операций и факты хозяйственной жизни, вызывающие увеличение остатков;

– по дебетовой стороне счета – только факты хозяйственной жизни, вызывающие уменьшение остатков.

Для определения остатка по пассивному счету на конец проведения операции (C_k) используется следующая формула:

$$C_k = C_n + \text{Об.К} - \text{Об.Д.}$$

Помимо активных и пассивных счетов бухгалтерского учета существует еще и такие, которые учитывают одновременно и активы организации, и источники их финансирования. Такие счета носят название **активно-пассивных счетов**, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. Необходимость в таких счетах возникает тогда, когда во взаимоотношениях данной организации с другими организациями и лицами может меняться их экономический характер. Например, дебиторы в прошлом периоде становятся кредиторами в текущем периоде, и наоборот.

На активно-пассивном счете одновременно учитываются два объекта. При этом сальдо на начало и конец месяца может быть и дебетовым, и кредитовым или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

При составлении баланса дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражаются в активе, а кредитовые остатки – в пассиве баланса.

Исходя из этого активно-пассивные счета могут быть двух видов:

– с односторонним сальдо – дебетовое или кредитовое сальдо (счет 99 «Прибыли и убытки», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.);

– с двусторонним сальдо (развернутое сальдо) – дебетовое и кредитовое сальдо одновременно (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Схема записей на активно-пассивном счете выглядит следующим образом (рис. 5.4).

Активно-пассивный счет
(номер счета и наименование объекта учета)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало отчетного периода дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на начало отчетного периода кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности	Увеличение кредиторской задолженности
Уменьшение кредиторской задолженности	Уменьшение дебиторской задолженности
Оборот	Оборот
Остаток (сальдо) на конец отчетного периода дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на конец отчетного периода кредиторской задолженности

Рис. 5.4. Схема активно-пассивного счета

Список активных и пассивных счетов регламентируется Министерством Финансов в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

5.2. Двойная запись фактов хозяйственной жизни на счетах

Применение способа двойной записи на счетах позволяет отображать и контролировать кругооборот активов организации во взаимосвязи с источниками их финансирования. При осуществлении хозяйственной деятельности происходят изменения в составе активов организации и источников их финансирования. Все факты хозяйственной жизни, которые совершаются в организациях, оформляются документально.

Изменения, вызываемые фактами хозяйственной жизни, носят двойственный характер и происходят, как правило, в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета.

Каждый факт хозяйственной жизни отражается на счетах бухгалтерского учета дважды (методом двойной записи): по дебету одного и кредиту другого счета.

В каждом бухгалтерском счете факты хозяйственной жизни отражаются систематически в последовательности их совершения, т.е. в хронологическом порядке.

Двойная запись своей внутренней логикой помогает раскрыть принципы противоположного построения структуры активных и пассивных счетов, связывая их с двусторонним построением балан-

са, где слева (у счетов – дебет) отражаются остатки активов организации, а справа (на счетах – кредит) отражаются остатки источников финансирования активов и обязательств. И по этой формальной связи счетов с балансом остатки активов заносятся на левую (как в балансе), т.е. дебетовую, сторону счета, а остатки источников средств – на правую (как в балансе), т.е. кредитовую, сторону счета.

Таким образом, построение активных и пассивных счетов predetermined построением самого баланса. Двустороннее построение баланса диктует двустороннее построение счетов. Счета дополняют баланс, образуя связанную с ним двойной записью единую и цельную бухгалтерскую систему.

Функции в этой системе поделены между балансом и счетами. Баланс периодически воссоздает обобщенную картину состояния имущества организации, а счета обобщают движение (увеличение или уменьшение) объектов бухгалтерского учета. Непосредственно с балансом счета связаны остатками средств на дебетовой стороне активных счетов и остатками источников средств на кредитовой стороне пассивных счетов. Двусторонность построения счетов, predetermined балансом, используется для группировки изменений в виде увеличений и уменьшений, происходящих с активными и пассивными объектами бухгалтерского учета.

Двойная запись характеризуется тремя принципами:

- 1) отражается дважды;
- 2) отражается по дебету одного и кредиту другого счета;
- 3) на обоих взаимосвязанных счетах отражается в одной и той же сумме.

Регистрация фактов хозяйственной жизни в учетном процессе дублируется в целях контроля и отражается первый раз как свершившийся факт, в хронологической регистрации с документальным подтверждением, а второй раз – в системной регистрации в виде разности суммы операции по дебетуемым и кредитуемым синтетическим и аналитическим счетам.

Бухгалтерский учет благодаря двойной записи становится системным, текущим и непрерывным, в котором ни одна запись не отражается без документального подтверждения, и разнообразная совокупность имущества обобщается в едином денежном измерении. В системном, текущем и непрерывно осуществляемом бухгалтерском учете однородные, документированные факты хозяйственной деятельности обобщаются в различные экономические показатели финансовой отчетности, которые формируются на дебете и кредите бухгалтерских счетов с помощью двойной систематической записи в виде остатков и оборотов.

5.3. Корреспонденция счетов. Бухгалтерские проводки

В каждом бухгалтерском счете факты хозяйственной жизни отражаются систематически, в последовательности их свершения, т.е. в хронологическом порядке. Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке. Один из ее этапов – запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе.

Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникшая в результате двойной записи на них фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, называется **корреспонденцией счетов**, а сами счета – **корреспондирующими**.

Отражение на счетах фактов хозяйственной жизни называется **бухгалтерской записью (проводкой)**. Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные.

Простая бухгалтерская проводка – запись фактов хозяйственной жизни по дебету одного и кредиту другого счета.

Сложная бухгалтерская проводка – запись по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета или по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов. Однако суммы по дебету и кредиту должны быть равны.

П р и м е р.

1. Поступили денежные средства с расчетного счета в кассу на выплату заработной платы работникам организации и на выдачу денежных средств в подотчет 150 000 руб.

Составим простую бухгалтерскую проводку.

Дт 50 «Касса» – 150 000 руб.

Кт 51 «Расчетные счета» – 150 000 руб.

2. Из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме – 130 000 руб.; выдано в подотчет на командировочные расходы работникам организации – 20 000 руб.

Составим сложную проводку.

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 130 000 руб.

Дт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 20 000 руб.

Кт 50 «Касса» – 150 000 руб.

5.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

Для оперативного управления и контроля за деятельностью организации пользователям учетной информации необходимы данные различной степени обобщенности – сводные и детализированные (подробные) показатели. В бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются синтетические и аналитические счета.

Синтетические счета содержат информацию по более общим группировочным признакам об имуществе, его источниках, фактах хозяйственной жизни только в денежном измерении, а учет, осуществляемый на этих счетах, называют **синтетическим**.

Аналитические счета используются в целях детальной характеристики учитываемых объектов, как в денежном, так и в натуральном измерении, а учет, осуществляемый на этих счетах, называют **аналитическим**.

Методология аналитического учета предусматривает использование различных по своей структуре аналитических счетов. Так, для учета материальных ценностей используются аналитические счета количественно-суммовой формы, в которых остатки и движение материальных ценностей отражаются как в денежном, так и в количественном (натуральном) выражении.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда в части начисленной заработной платы ведется в трудовом и денежном измерителях, а по другим расчетным операциям – только в денежном выражении. Порядок ведения учета по аналитическим счетам, содержащим информацию только в денежном выражении, аналогичен учету по синтетическим счетам, и, следовательно, менее трудоемок, чем по аналитическим счетам учета материальных ценностей и расчетов с персоналом по оплате труда.

В аналитических счетах не применяется метод двойной записи, здесь простая запись. Однако в аналитических счетах всех видов может предусматриваться отражение содержания фактов хозяйственной жизни, что повышает их информативность.

Группировка данных аналитического учета в пределах соответствующего синтетического счета осуществляется на субсчетах.

Субсчета – это промежуточные счета между синтетическим счетом и аналитическими счетами, ведущимися в развитие данного

синтетического счета. Каждый субсчет объединяет несколько аналитических счетов; в свою очередь субсчета объединяются синтетическим счетом, в развитие которого они ведутся. Субсчета используются при составлении отчетности и анализе хозяйственной деятельности в целях получения обобщающих показателей в дополнение к информации, содержащейся на синтетическом счете. Связь между синтетическим счетом и его субсчетами можно показать на примере счета 10 «Материалы», к которому в текущем учете выделяют субсчета:

- 10/1 – «Сырье и материалы»;
- 10/2 – «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10/3 – «Топливо»;
- 10/4 – «Тара и тарные материалы»;
- 10/5 – «Запасные части»;
- 10/6 – «Прочие материалы»;
- 10/7 – «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10/8 – «Строительные материалы»;
- 10/9 – «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10/10 – «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10/11 – «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

В свою очередь внутри каждого субсчета детализация идет на аналитические счета на каждый конкретный вид материалов, а затем продолжается его характеристика по техническим и другим требуемым параметрам.

Синтетические счета являются счетами первого порядка, субсчета – счетами второго порядка, аналитические счета могут быть счетами третьего, четвертого, пятого и т.д. порядка в зависимости от поставленной цели, связанной с подготовкой, обоснованием и принятием соответствующих управленческих решений или выяснением положения организации на рынке, конкурентоспособности вырабатываемой продукции и т.д.

Отдельные синтетические счета не имеют субсчетов и конкретизируются непосредственно аналитическими счетами. Все счета – синтетический счет, его субсчета и аналитические счета, относящиеся к нему, – взаимосвязаны. Эта взаимосвязь обусловлена тем, что:

- 1) все факты хозяйственной жизни отражаются в этих счетах на основании одних и тех же документов и по той же стороне счета, по которой произведена запись в синтетическом счете;

2) на аналитических счетах отражаются те же качественно однородные объекты учета, что и на синтетических счетах, но по более детализированным экономическим группировкам;

3) по структуре и синтетические, и аналитические счета состоят из двух частей – дебета и кредита, и в них отражаются остатки (сальдо) и обороты;

4) итоги оборотов и сальдо по аналитическим счетам равны оборотам и сальдо по синтетическому счету, объединяющему их;

5) если на синтетическом счете учитываются активы (имущество, дебиторская задолженность и т.д.), то и на относящихся к этому синтетическому счету аналитических счетах отражаются те же активы; и наоборот: если на синтетическом счете показаны капитал и обязательства, то и на детализирующих его аналитических счетах отражаются аналогичные объекты бухгалтерского учета;

б) аналитические счета не участвуют в корреспонденции с другими счетами, такая корреспонденция проявляется только через синтетический счет, который их объединяет.

5.5. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам

Данные отдельного бухгалтерского счета не характеризуют хозяйственную финансовую деятельность организации за отчетные периоды в целом. В то же время бухгалтерские записи в разрезе каждого счета не могут быть проверены без увязки их с записями других счетов. Поэтому составлять бухгалтерский баланс без предварительной проверки не следует. Для оперативного руководства результатами деятельности организации, проверки правильности записи фактов хозяйственной жизни по счетам и обобщенных данных за месяц составляют оборотные ведомости. Они в основном применяются при использовании форм: Журнал-Главная, мемориально-ордерная и упрощенная формы бухгалтерского учета для малых организаций.

Факты хозяйственной жизни после их документации, расценки и контировки записываются на аналитические и синтетические счета. В конце месяца записи по счетам суммируются с тем, чтобы получить обобщенные показатели в виде месячных оборотов и сальдо, т.е. составляются оборотные ведомости, которые подразделяются на два вида: оборотная ведомость по синтетическим счетам и оборотная ведомость по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Она предназначена для проверки правильности учетных записей общего ознакомления с состоянием хозяйственной финансовой деятельности организаций и составления нового баланса. Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет следующий вид (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 20__ г.

Наименование счета	Начальный остаток (Сн)		Обороты за месяц (О)		Конечный остаток (Ск)	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
А	1	2	3	4	5	6
Основные средства	11 000				11 000	
Товары	14 500		12 000		26 500	
Касса	50		2500	2000	550	
Расчетный счет	3500			2500	1000	
Уставный капитал		12 700				12 700
Кредиты банка		7750		10 000		17 750
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		4600	10 000	12 000		6600
Расчеты с персоналом по оплате труда		4000	2000			2000
Итого	29 050	29 050	26 500	26 500	39 050	39 050

Оборотная ведомость заполняется на основании данных синтетических счетов в следующем порядке. В первой графе записывают название всех счетов баланса, по которым имеются остатки: вначале – активные, затем – пассивные. По данным каждого счета отражают соответствующие суммы по дебету и кредиту: 1, 2, 3, 4, 5 и 6 графы. Суммы по графам 5 и 6 выводятся по счетам начальных остатков и оборотов. В активных счетах конечный остаток рассчитывается путем сложения с начальным остатком оборота по дебету минус оборот по кредиту (графа 5 = графа 1 + графа 3 – графа 4). В пассивных счетах конечный остаток определяется сложением начального остатка по кредиту и оборота по кредиту за минусом оборота по дебету (графа 6 = графа 2 + графа 4 – графа 3). При подсчете общих итогов проверяют наличие равенств итоговых сумм по дебету и кредиту по каждой паре.

Правильность записей в оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется с помощью трех равенств:

1) начальных остатков по дебету и кредиту – $\sum C_{нДт} = \sum C_{нКт}$. Это равенство обусловлено тем, что совокупность счетов, имеющих дебетовый остаток, составляет актив баланса, а совокупность счетов, имеющих кредитовый остаток, – его пассив. Как известно, итоги актива и пассива баланса равны между собой;

2) оборотов по дебету и кредиту – $\sum O_{Дт} = \sum O_{Кт}$. Равенство обусловлено применением метода двойной записи, так как каждая хозяйственная операция отражается одновременно и в одинаковой сумме в дебете и в кредите счетов, следовательно, сумма дебета всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов;

3) конечный остаток по дебету и кредиту – $\sum C_{кДт} = \sum C_{кКт}$. Это равенство есть следствие равенства итогов актива и пассива баланса на конец месяца. На основании этих данных составляется новый баланс на конец отчетного периода.

С помощью оборотной ведомости не всегда можно выявить ошибки в корреспонденции счетов даже при соблюдении трех равенств итогов. Например, хозяйственная операция записана вместо дебета одного счета в дебет другого счета, или вместо кредита одного счета в кредит другого счета, или вовсе не отнесена на счет.

Помимо оборотной ведомости по синтетическим счетам используются оборотные ведомости по счетам аналитического учета отдельно к каждому счету синтетического учета, по которым ведется аналитический учет.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, объединяемые одним синтетическим счетом, и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств.

В зависимости от того, как ведется учет по аналитическим счетам – в денежном и натуральном или только в денежном выражении, – оборотные ведомости подразделяются на два вида.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, в которых приведены только денежные показатели, в основном совпадает с приведенной формой, применяемой по синтетическим счетам. В ней в первой колонке вместо наименования синтетических счетов даются наименования аналитических счетов. Подобные оборотные ведомости составляются по счетам аналитического учета: 62 «Расче-

ты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Оборотная ведомость по счетам аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за апрель 20__ г.

Наименование поставщиков	Остаток на 1 апреля		Оборот на апрель		Остаток на 1 мая	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
ОАО «Зенит»	–	40 000	40 000	70 000	–	70 000
ОАО «Ударник»	–	60 000	90 000	50 000	–	20 000
ИТОГО	–	100 000	130 000	120 000		90 000

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, в которых приведены показатели в денежных и натуральных единицах, используются по счетам аналитического учета: 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и др. (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Оборотная ведомость аналитического учета строительных материалов (10/8) за апрель 20__ г.

Наименование строительных материалов	Единица измерения	Цена	Сальдо на 01.04		Обороты за месяц				Сальдо на 01.05	
			Количество	Сумма	Дебет (приход)		Кредит (расход)		Количество	сумма
					Количество	сумма	Количество	Сумма		
Гвозди	кг	2000	3	6000	13	26 000	2	4000	14	28 000
Доски	м ³	10 000	5	50 000	–	30 000	7	70 000	1	10 000
Итого	–	–	–	56 000	–	56 000	–	74 000	–	38 000

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов по аналитическим счетам не совпадают. Это объясняется тем, что если один синтетический счет дебетуется, а другой обязательно кредитуется, то по аналитическим счетам, открытым в развитие синтетического счета, будет сделана запись счета либо по дебету, либо по кредиту. Таким образом, оборотные ведомости по счетам аналитического учета имеют контрольное и оперативное значение. Они позволяют обнаружить несоответствие данных аналитического и синтетического учета и выявить имеющиеся ошибки, а также способствуют усилению контроля за использованием и сохранностью имущества организации.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам иногда для сокращения их объема обороты не записывают, а отражают только остатки по счетам. Такие сокращенные ведомости называются сальдовыми ведомостями.

5.6. Классификация счетов бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете применяется большое разнообразие счетов, которые для большего удобства использования можно классифицировать в отдельные группы. Классификация счетов строится по двум признакам:

- 1) по назначению и структуре счетов;
- 2) по экономическому содержанию счетов.

Классификация счетов по назначению и структуре показывает для чего, для получения каких показателей предназначены те или иные счета; их строение, содержание, характер сальдо.

Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счете.

Обе классификация тесно связаны и взаимно дополняют друг друга.

Бухгалтерские счета делятся в зависимости от их назначения на четыре группы:

- 1) основные;
- 2) регулирующие;
- 3) операционные;
- 4) финансово-результатные счета.

Операционные счета предназначены для отражения на них расходов, связанных с осуществлением фактов хозяйственной жизни, процессов заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения результатов сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

На основных счетах накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

По структуре основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Основные счета делятся на инвентарные (01, 10, 50, 51 и др.), фондовые (80, 82, 83 и др.) и счета расчетов (60, 66, 67, 68 и др.).

Инвентарными называются счета, на которых учитываются материальные ценности и денежные средства предприятия, включая ценные бумаги. На аналитическом уровне эти объекты учета могут быть пересчитаны (проинвентаризированы) в натуральном выражении. Отсюда происходит их название – «инвентарные». Стоимостное выражение этих объектов учета (кроме денежных средств) мы определяем через натуральные показатели и текущую учетную оценку (цену).

Фондовыми называются счета, на которых учитываются источники формирования собственных средств предприятия – уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

По кредиту фондовых счетов отражается формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету – использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством Российской Федерации цели.

При этом движение уставного капитала не может быть отражено в учете без предварительной регистрации или перерегистрации учредительных документов юридического лица. Аналитический учет уставного капитала ведется в разрезе его учредителей (акционеров) в отличие от других составных частей собственного капитала.

Остатки на фондовых счетах, отражающие величину капитала на соответствующую дату, всегда должны иметь кредитовый характер. Фондовые счета являются пассивными.

Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия. Для правильного отражения в отчетности финансового состояния предприятия не допускается зачет между статьями его активов и пассивов, и информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

Счета для отражения расчетов с дебиторами по своему строению противоположны счетам, на которых учитываются расчеты с кредиторами.

Такие синтетические счета расчетов, как: 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 79 «Внутрихозяйственные расчеты» – являются активно-пассивными.

Основные пассивные счета применяются для учета состояния и изменений фондов, полученного финансирования и расчетов с от-

дельными видами кредиторов. Это счета 80, 82, 60, 68, 69 и др. Сальдо счетов собственных средств всегда кредитовое, так как пока существует предприятие, оно всегда располагает своими средствами (80, 82, 83). На счетах расчетов сальдо может быть дебетовым, если идет предоплата или оплата авансов кредиторских долгов.

Основные активно-пассивные счета применяют в учете расчетов с некоторыми дебиторами и кредиторами. Характер сальдо на этих счетах постоянно меняется: из активных они становятся пассивными и наоборот. Более того, они могут одновременно отражать расчеты как дебиторского, так и кредиторского характера. Это, например, счет 76.

Регулирующие счета делятся по методу регулирования оценки объектов, отражаемых на основных счетах. Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем прибавления суммы регулятива регулирующего счета к учетной цене объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются **дополнительными**.

Дополнительные регулирующие счета делятся на активные и пассивные в зависимости от содержания регулируемого основного счета. У активного основного счета дополнительный счет будет активным с остатком по дебету. У пассивного основного счета дополнительный счет будет пассивным с остатком по кредиту. В новом Плане счетов дополнительные счета отсутствуют.

Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета основных счетов до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются **контрарными**.

Контрарные счета по отношению к активным основным счетам называются **контрактивными** с остатком регулятива по кредиту. Они относятся к числу пассивных счетов, поскольку активу противостоит пассив.

Счета оценочных резервов в Плане счетов 2000 г. выступают в роли регулирующих контрактивных счетов. К ним относятся счета: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Большинство регулирующих счетов нового счетного плана являются **контрактивными, т.е. пассивными счетами**. Они являются парными к следующим активным счетам: 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства»; 05 «Амортизация не-

материальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» к счету 10 «Материалы» и другим счетам; 42 «Торговая наценка» к счету 41 «Товары»; 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» к счету 58 «Финансовые вложения»; «Резервы по сомнительным долгам» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поскольку регулирующие счета не имеют самостоятельного значения, то в бухгалтерском балансе они непосредственно не представлены.

Контрарные счета к пассивным основным счетам называются **контрпассивными** с остатком регулятива по дебету, т.е. они относятся к числу активных счетов. Контрпассивные счета в новом Плане счетов тоже не представлены.

Регулирующие счета могут быть и **контрарно-дополнительными**, например, счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Регулятив этого счета в зависимости от своего содержания то прибавляется (как у дополнительного активного счета) к текущей оценке объекта основного счета 10 (перерасход по сравнению с плановой текущей оценкой материалов), то, как у контрактивного счета, вычитается из нее (экономия по сравнению с плановой текущей оценкой материалов). Отклонения в виде перерасхода или экономии с кредита этого счета в соответствующей доле списываются по мере отпуска материалов со склада.

Особый характер имеет контрарно-дополнительный счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», применяемый при использовании в учете нормативной себестоимости в качестве текущей оценки готовой продукции.

Сначала с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» оприходованная на склад готовая продукция по нормативной себестоимости, а в конце отчетного периода после определения ее фактической себестоимости она списывается на дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» с кредита счета 20 «Основное производство».

Образовавшаяся на счете 40 разница между фактической и нормативной себестоимостью списывается дополнительной записью как перерасход или сторнировочной записью как экономия на счет 43 «Готовая продукция» либо на счет 90 «Продажи» в зависимости от принятой учетной политики организации. Отсутствие остатка характеризует этот счет как собирательно-распределительный и контрарно-дополнительный одновременно.

Операционные счета делятся в зависимости от их построения на три группы: собирательно-распределительные, бюджетно-распределительные и калькуляционных расходов путем их нормативного включения в себестоимость продукции, а затем по дебету отражаются фактически произведенные расходы. В результате на этом счете остаток неиспользованного еще резерва отражается по кредиту счета, поэтому он относится к пассивным счетам. При недостаточности созданного резерва этот счет может превратиться в свою противоположность – счет 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 98 «Доходы будущих периодов» позволяет равномерно относить доходы на финансовые результаты соответствующего отчетного периода. По кредиту этого счета сначала отражаются доходы будущих отчетных периодов, а в соответствующем отчетном периоде, учитывая произведенные расходы, с дебета этого счета доходы списываются на финансовые результаты отчетного периода. Остаток еще неписанных доходов будущих периодов отражается на кредите счета 98, поэтому он относится к пассивным счетам.

Все бюджетно-распределительные счета имеют отношение к бухгалтерскому балансу, хотя и размещены в Плане счетов в разделе VIII «Финансовые результаты».

На калькуляционных счетах формируется информация для калькуляционных расчетов фактической себестоимости заготовленных производственных запасов, произведенной продукции и т.д.

На дебете калькуляционных счетов собираются затраты, связанные с формированием: инвентарной стоимости основных средств (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»), себестоимости заготовления материалов (счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»), себестоимости произведенной продукции (счет 20 «Основное производство») и т.д.

Собирательно-распределительные счета применяются для сбора расходов по тому или иному хозяйственному процессу с целью их распределения. Это активные счета, так как на них учитывается движение средств (расходы). Сумма, собранная на этих счетах списывается на те счета, где учитываются все затраты по данному объекту. Собирательно-распределительные счета необходимы по двум причинам: прежде всего некоторые расходы надо распределять между несколькими объектами. Это косвенные расходы, к которым, например, относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Кроме того, данные счета используются для контроля за исполнением этих расходов. Поэтому они ведутся даже на предприятиях, производящих один вид продукции, где нет необходимости

распределять косвенные расходы. Например, счет 44 «Расходы на продажу», счет 26 «Общехозяйственные расходы» и др. Например, по дебету счета 26 собирают все расходы, связанные с обслуживанием всего предприятия в целом и управления им: заработная плата заводского персонала, амортизация заводских зданий, затраты на содержание заводской лаборатории и т.д. С кредита счета собранные расходы списывают, предварительно распределив их между видами продукции (если их несколько) на дебет счета 20 «Основное производство». У таких счетов, как 28 «Брак в производстве» и 44 «Расходы на продажу», есть все признаки собирательно-распределительного характера, а счет 28 вообще не имеет остатка, следовательно, не связан с балансом.

Следует иметь в виду, что у некоторых счетов имеются признаки нескольких классификационных групп. Определять их место в классификации счетов следует по главному, основному признаку.

По отношению к балансу все счета подразделяются на две группы:

1) балансовые – счета, на которых учитывается состояние и использование средств, находящихся в полном распоряжении предприятия. Они взаимно корреспондируют друг с другом;

2) забалансовые счета – счета, которые учитывают средства, не принадлежащие предприятию, но находящиеся у него во временном, ограниченном использовании или на ответственном хранении. Эти счета не корреспондируют друг с другом и с балансовыми счетами. Они ведутся не по двойной, а по простой системе учета. При поступлении таких средств на предприятие они записываются по дебету счета, а при выбытии – по кредиту. Забалансовые счета имеют трехрядную структуру. Это счета 001 «Арендованные основные средства», 003 «Материалы, принятые в переработку», 006 «Бланки строгой отчетности» и др.

Классификация счетов бухгалтерского учета по **экономическому содержанию** основывается на группировке объектов бухгалтерского наблюдения, т.е. экономическое содержание информации, учитываемой на счете, указывает тот объект, для отражения которого этот счет предназначен. В соответствии с этим выделяют счета для учета:

- 1) имущества;
- 2) источников финансирования имущества;
- 3) хозяйственных процессов и их результатов.

Счета для учета **имущества организации** делятся:

- 1) на счета основных средств (основные средства);
- 2) счета продукции, производственных и товарных запасов (готовая продукция, материалы, животные на выращивании и откорме, товары, товары отгруженные);
- 3) счета денежных средств (касса, расчетный счет, валютный счет, специальные счета в банках, переводы в пути, финансовые вложения);
- 4) счета средств в расчетах по дебиторской задолженности (счета 6-го раздела Типового плана счетов «Расчеты»);
- 5) счета отвлеченных средств (недостачи и потери от порчи ценностей, прибыли и убытки при наличии дебетового остатка).

Счета для учета изменений в составе **источников финансирования имущества** делятся:

- 1) на счета собственных источников (уставный капитал, прибыли и убытки при наличии прибыли, доходы будущих периодов, нераспределенная прибыль, резервы предстоящих расходов);
- 2) счета привлеченных источников (расчеты по краткосрочным кредитам и займам, расчеты по долгосрочным кредитам и займам, прочие счета из группы «Расчеты» при наличии на них кредиторской задолженности).

Счета для учета **хозяйственных процессов и их результатов** делятся:

- 1) на счета учета снабжения (заготовление и приобретение материальных ценностей, отклонение в стоимости материальных ценностей, материалы – в случае использования счета 10 для учета приобретаемых материалов). Кроме указанных счетов, к счетам по учету процесса снабжения можно отнести счета 01, 08, так как процесс снабжения включает в себя не только заготовку материалов, но и приобретение капитального характера;
- 2) счета учета процесса производства (основное производство, вспомогательное производство, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, брак в производстве, обслуживающие производства и хозяйства). С помощью этих счетов происходит формирование себестоимости продукции, работ, услуг;
- 3) счета учета процесса реализации (реализация, операционные доходы и расходы, расходы на реализацию).

5.7. План счетов бухгалтерского учета

Данные о хозяйственной деятельности предприятий должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам и по всей стране в целом. Это требует единообразия отражения объектов бухгалтер-

ского учета на всех российских предприятиях, что достигается использованием типового плана счетов.

План счетов представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором используется классификация счетов по экономическому содержанию. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н утвержден действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который ориентирован на ведение бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики (прил. Б), а также Инструкция по его применению. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Описание счетов бухгалтерского учета по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета.

В разработке Плана счетов принимали участие эксперты Организации Объединенных Наций по применению международных стандартов по бухгалтерскому учету. Поэтому используемый сегодня План счетов приближен к мировым бухгалтерским стандартам.

В Плате счетов приведены названия и номера синтетических счетов 1-го порядка и субсчетов 2-го порядка.

Субсчета, предусмотренные в Плате счетов, являются типовыми, но предприятия по своему усмотрению и исходя из специфики своей деятельности могут изменять, исключать, а также вводить новые субсчета.

План счетов по своему содержанию включает в себя балансовые и забалансовые счета.

Бухгалтерские счета с 01 по 99 сгруппированы по экономическому содержанию в восемь разделов.

- I. Внеоборотные активы – с 01 по 08.
- II. Производственные запасы – с 10 по 19.
- III. Затраты на производство – с 20 по 29.
- IV. Готовая продукция и товары – с 40 по 46.
- V. Денежные средства – с 50 по 59.
- VI. Расчеты – с 60 по 79.
- VII. Капитал – с 80 по 86.
- VIII. Финансовые результаты – с 90 по 99.

В конце перечня основных синтетических счетов приведен список забалансовых счетов с 001 по 011. На этих счетах ведется учет средств, которые временно находятся в распоряжении предпри-

ятия, но ему не принадлежат. Бухгалтерский учет на забалансовых счетах ведется по простой системе.

К забалансовым счетам относятся:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Износ основных средств»;
- 011 «Основные средства сданные в аренду».

При организации бухгалтерского учета нет необходимости использовать весь перечень синтетических счетов, приведенных в Плане счетов. Каждая организация разрабатывает свой рабочий план счетов и выбирает те синтетические счета, которые ей необходимы для постановки бухгалтерского учета в соответствии с предъявляемыми к нему требованиями своевременности, точности, достоверности и полноты.

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Для чего предназначены забалансовые счета?
2. Для чего предназначен План счетов бухгалтерского учета?
3. Сколько разделов в Плане счетов бухгалтерского учета?
4. Назовите основные реквизиты Плана счетов бухгалтерского учета.
5. С какой целью разработана Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Какова структура и характеристика активного счета?
2. Какова структура и характеристика пассивного счета?
3. Что такое двойная запись?

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Для каких целей составляется оборотная ведомость?
2. Какая связь между оборотной ведомостью по синтетическим счетам и балансом?

Тестовые задания

1. Группировка и учет однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также фактов хозяйственной жизни реализуется через:

- а) унификацию первичных учетных документов;
- б) периодически составляемые оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам;
- в) систему счетов и двойной записи;
- г) ведение синтетического учета.

2. Что такое счет в бухгалтерском учете:

- а) способ текущей группировки, учета и контроля за состоянием однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также фактов хозяйственной жизни и их результатов;
- б) один из определяющих способов организации оперативного учета за наличием и движением имущества организации;
- в) технический прием регистрации фактов хозяйственной жизни в текущем учете;
- г) метод для учета каждого вида активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни.

3. Двойная запись – это способ:

- а) полноты и своевременности отражения фактов хозяйственной жизни;
- б) удобства регистрации экономических событий;
- в) отражения каждой фактов хозяйственной жизни в дебет одного и кредит другого счета в одной и той же сумме;
- г) использования денежного измерителя.

4. Простой называется бухгалтерская проводка, в которой производится запись фактов хозяйственной жизни:

- а) по дебету одного и кредиту другого счета;
- б) два счета по дебету и два по кредиту;
- в) один счет по дебету и два по кредиту;
- г) два счета по дебету и один по кредиту.

5. Сложной называется бухгалтерская проводка, в которой производится запись фактов хозяйственной жизни:

- а) два счета по дебету и два по кредиту;
- б) по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов;
- в) по дебету одного и кредиту другого счета;
- г) один счет по дебету и один по кредиту.

6. Оборотная ведомость является способом обобщения:

- а) бухгалтерской документации;
- б) показателей счетов;
- в) бухгалтерских проводок;
- г) корреспонденций между счетами бухгалтерского учета за определенный период.

7. Активно-пассивным является счет:

- а) «Расчетные счета»;
- б) «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- в) «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- г) «Резерв по сомнительным долгам».

8. Счета, предназначенные для учета источников финансирования активов организации, называются:

- а) активными;
- б) активно-пассивными;
- в) пассивными;
- г) основными.

9. Как классифицируются счета по назначению и структуре:

- а) счета для учета расчетных операций;
- б) счета основные, регулирующие, операционные, забалансовые;
- в) счета для учета собственных и приравненных к ним источников;
- г) счета контрактивные и контрпассивные.

10. Особенность строения сопоставляющих счетов заключается:

- а) в наличии двух остатков сразу;
- б) отражении одновременно двух или более объектов учета;
- в) отражении одного объекта учета в двух разных оценках;
- г) отражении результатов работы организации.

Т е м а 6

ДОКУМЕНТАЦИЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

6.1. Понятие и назначение документации как элемента метода бухгалтерского учета

Документация фактов хозяйственной жизни представляет собой элемент метода бухгалтерского учета и является основой совершенных учетных процедур.

Документация – это способ сплошного, непрерывного отражения фактов хозяйственной жизни (хозяйственных операций) с целью получения данных о них, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними

Функции документации:

– обеспечение оперативности – документация используется для передачи распоряжений руководителей исполнителям, т.е. применяется для руководства хозяйственной деятельностью;

– контрольно-аналитическая функция – при помощи документов контролируется правильность совершаемых операций, ведется текущий анализ выполняемой работы, устанавливаются причины нарушений;

– охрана собственности – при помощи документов проверяется обоснованность получения и выдачи материальных ценностей;

– правовая функция – подтверждая правильность зарегистрированных в учете фактов, документы являются доказательством при спорах между предприятиями. Их используют органы суда и арбитража.

Фиксирование фактов хозяйственной жизни в документах – первый этап учетных работ. Ни один факт хозяйственной жизни не может быть отражен в бухгалтерском учете, если он не оформлен первичным учетным документом, который является носителем учетной информации.

Первичный учетный документ
представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении факта хозяйственной жизни или праве на его совершение

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта.

Характер операций, совершаемых в организации, различен, поэтому содержание и форма документов, применяемые для оформления различных фактов хозяйственной жизни, неодинаковы. Однако каждый документ должен содержать определенные показатели, необходимые для характеристики и подтверждения факта совершения хозяйственной операции. Такие показатели, характеризующие хозяйственную операцию, называются *реквизитами*.

Реквизиты бухгалтерских документов представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Реквизиты бухгалтерских документов

Обязательные реквизиты	Дополнительные реквизиты
<ul style="list-style-type: none"> – наименование документа; – дата составления; – наименование экономического субъекта, составившего документ; – содержание факта хозяйственной жизни; – величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; – наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события; – подписи названных выше лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц 	<ul style="list-style-type: none"> – номер документа; – название и адрес организации; – основание для совершения факта хозяйственной жизни, оформленное первичным документом; – реквизиты банка поставщика и банка получателя платежа; – прочее

6.2. Требования, предъявляемые к оформлению документов

Организация может разработать формы учетных документов самостоятельно или использовать ведомственные, типовые, иные формы. При этом должны быть соблюдены следующие условия:

1) форма должна быть утверждена приказом руководителя организации в составе бухгалтерской учетной политики;

2) форма должна содержать обязательные реквизиты, указанные выше;

3) записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, с помощью пишущих машинок, средств механизации, компьютерным способом, другими средствами, обеспечивающими сохранность записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш;

4) документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры написаны четко и разборчиво;

5) все строки первичного документа, которые могут быть заполнены, не должны оставаться свободными. Свободные же строки прочеркиваются;

6) в денежных документах сумму указывают цифрами и прописью;

7) первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме (полнота и правильность заполнения документа, заполнения реквизитов) и содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей);

8) внесение исправлений в банковские и кассовые документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься только по согласованию с лицами, составившими и подписавшими их. Не допускаются подчистки и неоговоренные исправления;

9) первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования. Это может быть, например, дата записи в учетный регистр и подпись бухгалтера, оттиск штампа «Погашено» и т.п.

10) первичные документы должны быть заверены личными подписями руководителя организации, главного бухгалтера или уполномоченными лицами;

11) первичные документы должны содержать расшифровки подписей уполномоченных лиц;

12) первичные документы должны быть скреплены печатью организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством;

13) руководитель организации должен по согласованию с главным бухгалтером утвердить в форме приказа перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

В первичном учетном документе допускаются исправления. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Не допускаются исправления в кассовых документах.

Ошибки в первичных документах исправляются в зависимости от того, в какой период времени обнаружено искажение информации: до или после сдачи и утверждения бухгалтерской отчетности. Необходимо иметь в виду, что в банковских и кассовых документах (расходных и приходных ордерах) никакие исправления не допускаются. Если в данных документах были допущены ошибки, то нужно повторно составить необходимые документы.

Если ошибка в первичных документах обнаружена в течение отчетного периода, то необходимо зачеркнуть неправильную информацию одной чертой, произвести правильную запись и сделать надпись «Исправленному верить». Данная надпись должна сопровождаться подписью лица, внесшего исправление и соответствующей датой.

Если ошибка выявлена после сдачи бухгалтерской отчетности, то необходимо составить бухгалтерскую справку, которая помимо указания причин внесения изменений, должна содержать следующую информацию:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления;
- 3) сумму, номер и дату первичного документа;
- 4) месяц, в котором обнаружена ошибка;
- 5) причину возникновения ошибки;
- 6) характер ошибки;
- 7) действия, необходимые для исправления ошибки в учете;
- 8) фамилии должностных лиц, ответственных за учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер) и их подписи.

6.3. Классификация учетных документов

Для отражения фактов хозяйственной жизни используется большое количество разнообразных документов, которые могут быть классифицированы по следующим признакам (табл. 6.2).

Классификация учетных документов

Название	Характеристика документа	Пример
1. По назначению		
Распорядительные	Документы, содержащие разрешение на совершение хозяйственной операции	Приказ, расходный кассовый ордер
Оправдательные	Документы, которые подтверждают факт совершения хозяйственной операции и служат основанием для ее отражения в бухгалтерском учете	Авансовый отчет
Бухгалтерского оформления	Документы, которые служат для оформления бухгалтерских записей с целью дальнейшего их использования в учетном процессе	Расчет начислений оплаты труда
Комбинированные	Документы, сочетающие в себе признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления	Расчетно-платежная ведомость на оплату труда, расходный кассовый ордер
2. По содержанию хозяйственных операций		
Материальные	Документы, служащие для оформления операций по движению материально-производственных запасов	Требование – накладная
Денежные	Документы, предназначенные для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами организации	Приходный и расходный кассовые ордера, платежное поручение
Расчетные	Используемые для оформления расчетных взаимоотношений организации со своими деловыми партнерами	Акт выполненных работ
3. По объему отраженных операций		
Первичные	Документы, содержащие информацию об одной хозяйственной операции, они составляются в момент совершения хозяйственных операций	Приходные и расходные кассовые ордера, накладные
Сводные	Документы, предназначенные для обобщения информации обо всей совокупности однотипных хозяйственных операций за определенный промежуток времени	Отчет кассира, товарный отчет, материальный отчет
4. По месту составления		
Внутренние	Документы, составленные в самой организации для оформления внутренних хозяйственных операций	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары, требование-накладная
Внешние	Документы, поступающие от сторонних организаций и отражающие взаимоотношения организации со своими деловыми партнерами	Накладная, счет-фактура

6.4. Организация документооборота

Процесс составления, проверки, обработки, группировки и отражения документов в соответствующих регистрах должен быть организован по определенному графику или плану, предусматривающему движение документа от момента составления до передачи в архив. Данный график определяется как система документооборота.

Документооборот – это движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления

Основные стадии документооборота первичных учетных документов представлены на рис. 6.1.

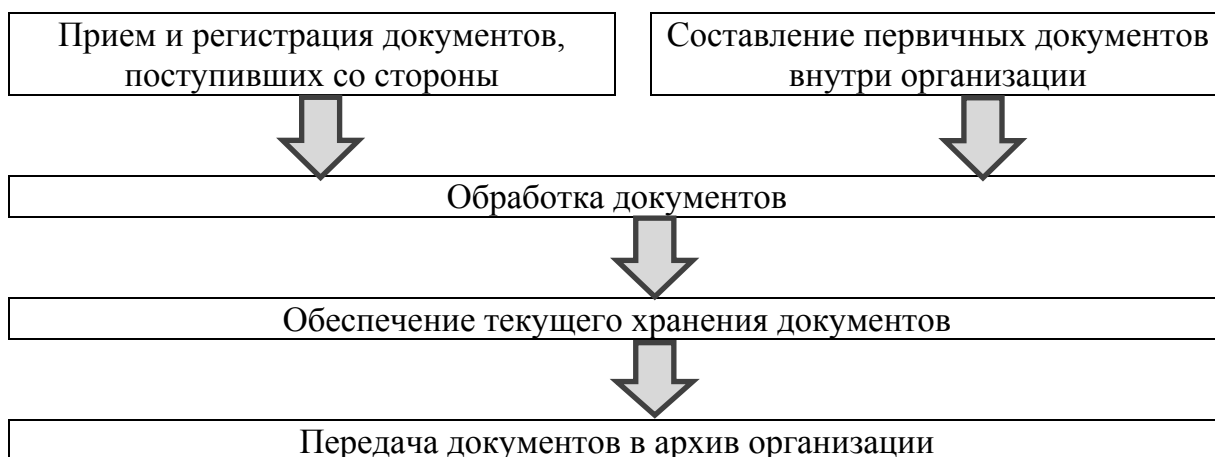


Рис. 6.1. Стадии документооборота первичных учетных документов

Процесс обработки документов в бухгалтерии предприятия включает следующие этапы:

- 1) *проверка принятых документов по существу*, т.е. установление законности совершаемых операций, их соответствие нормативным актам и действующим инструкциям;
- 2) *проверка документов по форме* (полнота заполнения реквизитов, наличие подписей, четкость указанных цифр и содержание операций);
- 3) *таксировка документа*, т.е. проверка правильности перевода натуральных и трудовых измерителей в денежные;
- 4) *группировка документов*, т.е. размещение их по папкам, однородным по экономическому содержанию зафиксированных в документах хозяйственных операций;
- 5) *контрировка*, т.е. обработка документов путем определения корреспондирующих счетов по каждому документу.

По окончании определенного периода, как правило текущего месяца, каждую партию документов за данный месяц переплетают в папки по видам хозяйственных операций. На папках указывают месяц, год, шифр синтетического счета, номера документов (с какого номера по какой включительно), их количество.

Далее осуществляется передача документов в архив организации.

6.5. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов

Хранение документов бухгалтерского учета (ст. 29 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

3. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

Сроки хранения документов в нем зависят от их вида и устанавливаются Правительством РФ (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Сроки хранения бухгалтерских документов

Вид документа 1	Срок хранения 2
Первичные учетные документы Учетные регистры Кассовые книги, оборотные ведомости Книги регистрации счетов, доверенностей, платежных документов Рабочий план счетов бухгалтерского учета и другие документы учетной политики Расчетные (расчетно-платежные) ведомости	5 лет

1	2
Акты документальных ревизий: акты проверок кассы, правильности взимания налогов Справки, акты, обязательства, переписка по дебиторской задолженности, недостачам, растратам, хищениям Сведения, справки о совокупном доходе работников за год и уплате налогов Свидетельства о постановке на учет в налоговых органах Документы о начисленных и перечисленных суммах налогов, об освобождении от них, о предоставленных льготах, отсрочках по уплате налогов Договор банковского счета	5 лет
Бухгалтерская и статистическая отчетность, балансы организации, объяснительные записки к ним, отчеты по налогам:	
– сводные годовые	постоянно
– квартальные	5 лет (при отсутствии годовых – постоянно)
– месячные	1 год (при отсутствии годовых, квартальных – постоянно)
Лицевые счета работников	75 лет
Личные дела: – руководителя организации, членов руководящих, исполнительных, контрольных органов организации, а также работников, имеющих государственные и иные звания, премии, награды, ученые степени	постоянно
– остальных работников	75 лет
Трудовые договоры, трудовые соглашения, не вошедшие в состав личных дел, личные карточки работников (включая временных)	75 лет
Документы лиц, не принятых на работу	1 год
Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов	до замены новыми документами
Документы о переоценки основных фондов, об определении износа основных средств, оценке имущества организации	постоянно
Акты приемки и передачи зданий, помещений, земельных участков в пользование, распоряжение, аренду, собственность организации	
Документ о ведении валютных и конверсионных операций, операций с грандами	

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. В чем состоит экономическая сущность документации как элемента метода бухгалтерского учета?
2. Назовите обязательные реквизиты первичных документов.
3. Какие требования предъявляются к оформлению документов?
4. Какой установлен срок хранения документов экономического субъекта, связанных с организацией и ведением бухгалтерского учета?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Какие функции выполняет процесс документации?
2. Назовите признаки классификации и виды учетных документов
3. Какие стадии включает в себя система документооборота первичных учетных документов?

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Каков порядок исправления ошибочных записей в первичных учетных документах?
2. В чем заключается сущность каждой стадии документооборота первичных учетных документов?
3. Какие проверки включает в себя обработка документов в бухгалтерии?

Тестовые задания

1. Способ сплошного, непрерывного отражения фактов хозяйственной жизни (хозяйственных операций) с целью получения данных о них, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними, – это:

- а) инвентаризация;
- б) документация;
- в) регистрация;
- г) двойная запись.

2. Письменное свидетельство о фактическом совершении факта хозяйственной жизни или праве на его совершение – это:

- а) регистр бухгалтерского учета;
- б) книга учета хозяйственных операций;
- в) первичный документ;
- г) журнал-ордер.

3. По назначению документы подразделяются:

- а) на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные;
- б) оправдательные, внутренние, внешние, распорядительные, бухгалтерского оформления;
- в) сводные, накопительные, разовые, первичные;
- г) материальные, денежные, расчетные.

4. По содержанию хозяйственных операций документы подразделяются:

- а) на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные;
- б) оправдательные, внутренние, внешние, распорядительные, бухгалтерского оформления;
- в) сводные, накопительные, разовые, первичные;
- г) материальные, денежные, расчетные.

5. Исходя из признака классификации документов по назначению определите, к какому типу из них относится документ – накладная на отпуск материалов на сторону:

- а) к распорядительному;
- б) к денежным;
- в) бухгалтерского оформления;
- г) к оправдательному.

6. Исходя из признака классификации документов по содержанию хозяйственных операций определите, к какому типу из них относится документ – приходный кассовый ордер:

- а) к материальному;
- б) денежному;
- в) расчетному;
- г) оправдательному.

7. Движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления – это:

- а) регистрация документов;
- б) отражение фактов хозяйственной жизни;
- в) документооборот;
- г) обработка документов.

8. Стадия документооборота, предполагающая установление законности совершаемых операций, их соответствие нормативным актам и действующим инструкциям, определяется как:

- а) проверка принятых документов по существу;
- б) таксировка документа;
- в) проверка документов по форме;
- г) контировка.

9. Стадия документооборота, предполагающая обработку документов путем определения корреспондирующих счетов по каждому документу, определяется как:

- а) проверка принятых документов по существу;
- б) таксировка документа;
- в) проверка документов по форме;
- г) контировка.

10. Срок хранения первичных учетных документов:

- а) 1 месяц;
- б) 1 год;
- в) 5 лет;
- г) 75 лет.

Т е м а 7

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

7.1. Понятие и назначение документации как элемента метода бухгалтерского учета

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить регулярную проверку фактического наличия и состояния имущества и финансовых обязательств. Для этой цели используется такой элемент метода бухгалтерского учета, как инвентаризация.

Инвентаризация – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» инвентаризации подлежат все активы и обязательства организации, к которым относятся:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- финансовые вложения;
- товарно-материальные ценности;
- незавершенное производство и расходы будущих периодов;
- денежные средства, денежные документы и бланки документов строгой отчетности;
- расчеты с поставщиками, покупателями, налоговой инспекцией и фондами, расчеты с прочими дебиторами (кредиторами);
- резервы предстоящих расходов и платежей, оценочные резервы.

При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения

инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами (рис. 7.1).

Проведение инвентаризации обязательно:
<ul style="list-style-type: none"> • при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия
<ul style="list-style-type: none"> • перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков
<ul style="list-style-type: none"> • при смене материально ответственных лиц
<ul style="list-style-type: none"> • при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества
<ul style="list-style-type: none"> • в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями
<ul style="list-style-type: none"> • при реорганизации или ликвидации организации
<ul style="list-style-type: none"> • в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации

Рис. 7.1. Случаи обязательного проведения инвентаризации имущества и обязательств

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Необходимость инвентаризации обусловлена рядом причин, основными из которых являются:

– выявление возможных ошибок в учете, которые могут привести к серьезным материальным потерям – штрафам за сокрытие прибыли и пр.;

– изменение физических свойств товарно-материальных ценностей. Некоторые материальные ценности (например, продукты питания) в результате естественной убыли меняют свои физические

свойства (масса, объем и т.д.) или просто приходят в негодность. С помощью инвентаризации выявляется действительное положение дел, что отражается документально;

- стихийные бедствия, пожар, авария и т.д.;
- кражи, злоупотребления;
- недоверие к материально ответственному лицу;
- проведение ревизий, аудиторских проверок;
- при смене бригадира при бригадной материальной ответственности;
- по требованию судебно-следственных органов.

Таким образом, *основными целями инвентаризации* являются:

- проверка правильности данных текущего учета и выявления допущенных ошибок;
- отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций;
- контроль сохранности имущества;
- контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов;
- проверка условий и порядка хранения товаров;
- выявление залежавшихся, неходовых, устаревших товаров;
- проверка соблюдения принципа материальной ответственности;
- проверка состояния учета и организация движения товарных запасов;
- проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и в бухгалтерском учете и т.д.

7.2. Виды инвентаризации

Законодательством предусмотрены различные формы и методы проведения инвентаризации.

Организация должна использовать эти формы и методы, при составлении приказа об учетной политике и определении порядка проведения инвентаризации, с учетом специфики своей деятельности и задач, которые необходимо решить в ходе инвентаризации.

Виды инвентаризаций представлены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Виды инвентаризации

Критерий	Вид инвентаризации	Отличительные особенности инвентаризации
По обязательности проведения	Обязательная	Проводится в обязательном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации
	Инициативная	Проводится по решению руководителя
По периодичности	Плановая	Проводится в установленные порядком проведения инвентаризации сроки
	Внеплановая	Проводится по решению руководителя организации вне утвержденного плана для обеспечения дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества
По степени охвата	Полная	Инвентаризации подвергаются все объекты имущества и обязательств
	Частичная	Проверке подлежит один или несколько видов имущества и обязательств
По методу проведения	Натуральная	Состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера и тому подобное
	Документальная	Состоит в проверке документального подтверждения наличия объектов

7.3. Порядок проведения инвентаризации

Порядок проведения инвентаризации подробно описан в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Руководитель организации своим приказом утверждает персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий. В состав инвентаризационной комиссии могут

быть включены представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.), а также представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Инвентаризация имущества осуществляется по его местонахождению в присутствии материально-ответственного лица. Важно помнить о том, что если при ее проведении отсутствует хотя бы один член комиссии, результаты инвентаризации будут признаны недействительными. Кроме того, еще одним обязательным условием является присутствие при проверке фактического наличия имущества материально ответственных лиц.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризация проводится с обязательным участием бригадира или его заместителя и членов бригады, работающих на момент начала инвентаризации.

Процедура проведения инвентаризации состоит из нескольких этапов (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Этапы проведения инвентаризации

<p>1 этап Подготовительный</p>	<ul style="list-style-type: none"> – подготовка приказа о проведении инвентаризации; – формирование инвентаризационной комиссии; – определение сроков проведения и видов инвентаризируемого имущества; – получение расписок от материально ответственных лиц и т.д.
<p>2 этап Проверка фактического наличия имущества и обязательств</p>	<ul style="list-style-type: none"> – выявление и проверка фактического наличия имущества и обязательств; – взвешивание, обмеривание, подсчет; – составление инвентаризационных описей
<p>3 этап Сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета</p>	<ul style="list-style-type: none"> – выявление расхождений; – составление сличительных ведомостей; – определение причин расхождений
<p>4 этап Оформление результатов инвентаризации</p>	<ul style="list-style-type: none"> – приведение данных бухгалтерского учета в соответствие с результатами инвентаризации; – привлечение лиц, виновных в неправильном учете имущества, к административной ответственности

До начала инвентаризации необходимо произвести соответствующие записи в карточках (книгах) аналитического учета и вывести остатки на день инвентаризации. Комиссия должна получить последние на момент проведения инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «_____» (дата)», которое служит бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Во время инвентаризации все операции по приему и отпуску материальных ценностей должны быть прекращены. Ценности, фактически поступившие после начала инвентаризации, – оприходованы после даты инвентаризации.

Материально ответственные лица дают расписки, в которых указывают, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

При внезапных инвентаризациях все товарно-материальные ценности подготавливаются к инвентаризации в присутствии инвентаризационной комиссии, в остальных случаях – заблаговременно. Они должны быть сгруппированы, рассортированы и уложены по наименованиям, сортам, размерам в определенном порядке, чтобы было удобно подсчитать их количество.

7.4. Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете

Заключительным этапом инвентаризации является определение ее результатов. Возможны следующие варианты:

- совпадение учетных и фактических остатков;
- недостача (превышение учетных остатков над фактическими);
- излишки (превышение фактического остатка над учетным);
- пересортица (имущество одного наименования, но разных сортов находится одновременно в излишке и недостаче).

Результат инвентаризации определяется отдельно по каждому виду имущества.

Выявленная в результате инвентаризации недостача возмещается материально ответственным лицом на основании договора о полной материальной ответственности. Излишки приходятся на склад, их стоимость учитывается как доход организации.

Недостача имущества (в основном продовольствия; а также горюче-смазочных материалов, химической продукции и некоторых видов строительных материалов) может объясняться *естественной убылью* (усушка, утруска, раскрошка, утечка, улетучивание, распыл).

Естественная убыль – это уменьшение количества продукта по естественным физическим причинам при соблюдении условий хранения, но не в результате порчи. На все виды продуктов приказами соответствующих министерств определены нормы естественной убыли при хранении, перевозке, разгрузке, реализации через торговую сеть.

Для оформления результатов инвентаризации комиссией используются унифицированные формы документации (табл. 7.3).

Таблица 7.3

**Формы документации, используемые
для оформления результатов инвентаризации**

Форма	Наименование документа
ИНВ-1	Инвентаризационная опись основных средств
ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
ИНВ-15	Акт инвентаризации денежных средств
ИНВ-17	Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами
ИНВ-18	Сличительная ведомость инвентаризации основных средств
ИНВ-19	Сличительная ведомость инвентаризации товарно-материальных ценностей
ИНВ-26	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете (п. 5.5 Методических указаний по инвентаризации).

В соответствии с п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке (рис. 7.2):

Порядок отражения выявленных при инвентаризации расхождений
1. Излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации
2. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц
3. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации

Рис. 7.2. Порядок отражения выявленных при инвентаризации расхождений

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенции

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Какие основные нормативные документы регулируют порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств организации?

2. Какие виды имущества и обязательств в соответствии с законодательством РФ подлежат инвентаризации?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. В чем состоит экономическая сущность инвентаризации как элемента метода бухгалтерского учета?

2. Назовите критерии классификации и виды инвентаризации.

3. Кто может быть включен в состав инвентаризационной комиссии?

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Назовите случаи обязательного проведения инвентаризации.

2. Каковы основные цели проведения инвентаризации?

3. Какие этапы включает в себя процедура инвентаризации? Дайте характеристику каждого этапа.

4. Какие результаты могут быть выявлены по итогам проведения инвентаризации?

5. Каков порядок отражения выявленных при инвентаризации расхождений?

Тестовые задания

1. Определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности, – это:

- а) инвентаризация;
- б) документация;
- в) регистрация;
- г) двойная запись.

2. Инвентаризации подлежат:

- а) только активы организации;
- б) только обязательства организации;
- в) активы и обязательства организации;
- г) доходы и расходы организации.

3. Какие виды инвентаризации выделяют по признаку обязательности проведения:

- а) плановая и внеплановая;
- б) полная и частичная;
- в) обязательная и инициативная;
- г) натуральная и документальная?

4. Какие виды инвентаризации выделяют по методу проведения:

- а) плановая и внеплановая;
- б) полная и частичная;
- в) обязательная и инициативная;
- г) натуральная и документальная?

5. К какому виду будет отнесена инвентаризация, если она проводится по решению руководителя:

- а) плановая;
- б) инициативная;
- в) частичная;
- г) документальная?

6. К какому виду будет отнесена инвентаризация, если проверке подлежит один или несколько видов имущества и обязательств:

- а) плановая;
- б) инициативная;
- г) частичная;
- д) документальная?

7. Этап проведения инвентаризации, предполагающий проверку фактического наличия имущества и обязательств, включает следующие процедуры:

а) выявление расхождений, составление сличительных ведомостей, определение причин расхождений;

б) приведение данных бухгалтерского учета в соответствие результатам инвентаризации;

в) подготовку приказа о проведении инвентаризации, формирование инвентаризационной комиссии, определение сроков проведения и видов инвентаризируемого имущества;

г) выявление и проверка фактического наличия имущества и обязательств, взвешивание, обмеривание, подсчет, составление инвентаризационных описей.

8. Этап проведения инвентаризации, предполагающий сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета, включает следующие процедуры:

а) выявление расхождений, составление сличительных ведомостей, определение причин расхождений;

б) приведение данных бухгалтерского учета в соответствие результатам инвентаризации;

в) подготовку приказа о проведении инвентаризации, формирование инвентаризационной комиссии, определение сроков проведения и видов инвентаризируемого имущества;

г) выявление и проверку фактического наличия имущества и обязательств, взвешивание, обмеривание, подсчет, составление инвентаризационных описей.

9. Если в результате инвентаризации выявлено превышение учетных остатков над фактическими, то такой результат определяется как:

а) совпадение учетных и фактических остатков;

в) недостача;

г) излишки;

д) пересортица.

10. Если в результате инвентаризации выявлено, что имущество одного наименования, но разных сортов, находится одновременно в излишке и недостаче, то такой результат определяется как:

а) совпадение учетных и фактических остатков;

б) недостача;

в) излишки;

г) пересортица.

Т е м а 8

РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Роль учетных регистров в бухгалтерском учете

Поступившие в бухгалтерию первичные документы обязательно подвергаются проверке как по форме (полнота и правильность оформления первичных документов, заполнения реквизитов), так и по содержанию (законность документируемых операций, логическая увязка отдельных показателей). Затем осуществляются регистрация и экономическая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета. С этой целью сведения об остатках имущества, хозяйственных средств и источниках их финансирования, а также данные о фактах хозяйственной жизни из соответствующих первичных или сводных документов записываются в учетные регистры.

Регистр бухгалтерского учета – элемент организации бухгалтерского учета на предприятии, предназначенный для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности

По своей структуре учетные регистры представляют собой счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования. Они служат для отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета.

Учетные регистры могут быть классифицированы по признакам, приведенным в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Классификация учетных регистров

Название	Характеристика регистра	Пример регистра
1	2	3
По назначению		
Хронологические	Регистры, предназначенные для записей в хронологическом порядке, по мере поступления документов в бухгалтерию	Кассовая книга

1	2	3
Систематические	Регистры, предназначенные для регистрации хозяйственных операций в определенной группировке (системе) по однородным экономическим признакам в разрезе как синтетических, так и аналитических счетов	Главная книга
Комбинированные	Регистры, в которых сочетаются хронологическая и систематическая записи	Журналы-ордера, ведомости
По объему содержания записей		
Синтетические	Регистры, в которых записи делаются в обобщенном виде в разрезе синтетических счетов	Главная книга, оборотная ведомость по синтетическим счетам
Аналитические	Это регистры, в которых ведутся подробные записи в разрезе отдельных аналитических счетов или одного синтетического счета	Карточки, книги для контроля за наличием и движением каждого отдельного вида материальных запасов, за состоянием расчетов с поставщиком, покупателем, подотчетным лицом
Комбинированные	Регистры, совмещающие ведение аналитического и синтетического учета	Журналы-ордера, машинограммы
По внешнему виду		
Бухгалтерские книги	Учетные таблицы (бланки), скрепленные между собой переплетом и расположенные в определенном порядке, в которых осуществляется учет материальных и денежных ценностей	Кассовая книга, главная книга, книга складского учета
Карточки	Отдельные таблицы со специальной графовой, изготовленные из бумаги или тонкого картона, совокупность карточек формирует картотеку	Карточка учета материалов, инвентарные карточки по учету основных средств

1	2	3
Отдельные листы	Разновидность карточных регистров, отличие их заключается в способе хранения, отдельные листы хранятся в специальных регистраторах (папках) и применяются для ведения различных журналов	Журналы, журналы-ордера, разработочные и платежные ведомости, машинограммы
По структуре построения		
Табличные	В подлежащем содержат числовые характеристики по дебету и кредиту отражаемых счетов, а в сказуемом – сведения о характере и содержании хозяйственных операций и расчетных показателей	Кассовая книга, главная книга, книга складского учета
Линейно-позиционные	Применяется в регистрах для учета расчетов (с поставщиками, подрядчиками, подотчетными лицами, покупателями, дебиторами и кредиторами) сущность линейной формы графления – в подлежащем регистра на каждого дебитора или кредитора отводится одна или несколько строк, а в сказуемом регистра показываются остатки на начало отчетного периода, обороты по дебету и кредиту (с указанием основания записи, в разрезе корреспондирующих счетов), а также остатки на конец отчетного периода	Книга продаж, книга покупок
Шахматные	Каждая клетка таблицы одновременно показывает название дебетуемого и кредитуемого счетов. Сумма хозяйственной операции записывается один раз на пересечении горизонтальной линии одного корреспондирующего счета и вертикальной линии другого корреспондирующего счета	Журналы-ордера

8.2. Требования, предъявляемые к ведению учетных регистров

В соответствии с ч. 1 ст. 10 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» данные, которые содержатся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в ре-

гистрах бухгалтерского учета. Формы указанных регистров утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (ч. 5 ст. 10 Закона № 402-ФЗ).

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Таким образом, *основными формами ведения регистров* являются:

- 1) специальные книги (журналы);
- 2) отдельные листы и карточки;
- 3) машинограммы, полученные при использовании вычислительной техники;
- 4) магнитные ленты, диски, дискеты и иные машинные носители.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 4 ст. 10 Закона № 402-ФЗ *обязательными реквизитами регистра* бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

8.3. Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах

Согласно п. 8 ст. 10 Закона № 402-ФЗ в регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление

в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Основанием для внесения исправлений в регистр является бухгалтерская справка, подписанная главным бухгалтером.

Бухгалтерская справка представляет собой первичный учетный документ, форма которого определяется организацией самостоятельно.

При исправлении ошибочной записи в данном документе следует описать характер допущенной ошибки, произвести необходимые перерасчеты сумм и указать порядок внесения исправлений. На основании этого документа бухгалтер вправе делать корректирующие записи на счета учета. Корреспонденции счетов нужно вносить текущей датой, которая указана в справке.

Основные способы исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета приведены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Способы исправления ошибок в учетных регистрах

Корректирующий способ	<p>Способ предназначен для исправления ошибок, не затрагивающих корреспонденцию счетов. Предполагает зачеркивание неправильного текста или суммы одной тонкой чертой, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и делается оговорка за подписью главного бухгалтера «исправлено» с указанием даты исправления</p> <p style="text-align: center;">Например:</p> <p>Бухгалтер совершил ошибку в сумме и вместо положенной «1 056 – 36» написал – «1 056 - 06». Ошибку необходимо исправить: следует зачеркнуть все цифры и сверху написать правильную сумму, поставить подпись</p>
Способ красного сторно	<p>Способ используется для исправления ошибочных записей в корреспонденции счетов и завышенных суммах хозяйственных операций путем составления сторнировочной (отрицательной) записи.</p> <p>Ошибочная запись на основании бухгалтерской справки повторяется красным цветом в той же корреспонденции, и одновременно обычными чернилами составляется правильная запись.</p> <p>В бухгалтерском учете суммы, написанные красным цветом, имеют отрицательное значение и при подсчете итогов (оборотов) вычитаются из общей суммы</p>

	<p style="text-align: center;">Например:</p> <p>Со склада организации отпущены в основное производство материалы на сумму 26 000 руб. Бухгалтер совершил ошибку в корреспонденции счетов. Ошибку необходимо исправить.</p> <p>1) В результате допущенной ошибки в корреспонденции счетов операция получила неправильное отражение: Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы» 26 000 руб.</p> <p>2) Для исправления допущенной ошибки делается сторнировочная (отрицательная) запись красным цветом (приведена в рамке):</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p style="color: red;">Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы» 26 000 руб.</p> </div> <p>3) Записывается новая запись в правильной корреспонденции счетов: Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» 26 000 руб.</p>
Способ черного сторно	<p>Случаи использования черного сторно аналогичны применению способа красного сторно, т.е. способ применяется для исправления ошибочных записей в корреспонденции счетов и завышенных суммах хозяйственных операций. Но в отличие от предыдущего способа для исправления ошибочной проводки делают проводку на ту же сумму, отличающуюся от ошибочной заменой кредита на дебет. Данный способ получил распространение в связи с применением автоматизированных форм учета.</p> <p style="text-align: center;">Например:</p> <p>Со склада организации отпущены в основное производство материалы на сумму 26 000 руб. Бухгалтер совершил ошибку в корреспонденции счетов.</p> <p>1) В результате допущенной ошибки в корреспонденции счетов операция получила неправильное отражение: Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы» 26 000 руб.</p> <p>2) Для исправления допущенной ошибки делается обратная проводка: Дебет счета 10 «Материалы» Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» 26 000 руб.</p> <p>3) Записывается новая запись в правильной корреспонденции счетов: Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» 26 000 руб.</p>

Способ дополнительных проводок	<p>Способ применяется для исправления ошибок в случаях, когда первоначальная бухгалтерская проводка была составлена правильно, но в меньшей, чем следовало, сумме. При этом необходимо на основании бухгалтерской справки составить дополнительную проводку с той же корреспонденцией счетов, но на недостающую сумму.</p> <p style="text-align: center;">Например:</p> <p>Со склада организации отпущены в основное производство материалы на сумму 79 000 руб. Бухгалтер совершил ошибку при составлении записи, указав сумму 75 000 руб., т.е. на 4000 руб. меньше, чем следовало.</p> <p>1) В бухгалтерской проводке бухгалтер ошибочно указал сумму: Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» 75 000 руб.</p> <p>2) Для исправления ошибки составляется дополнительная проводка на сумму разницы: Дебет счета 20 «Основное производство» Кредит счета 10 «Материалы» 4000 руб.</p>
--------------------------------	--

8.4. Формы бухгалтерского учета

Под **формой бухгалтерского учета** понимается процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учета, их взаимосвязь и последовательность записи в них.

Существующие формы бухгалтерского учета отличаются набором учетных регистров и системой их взаимодействия. Объединяет формы бухгалтерского учета то, что все факты хозяйственной жизни должны быть подтверждены первичными учетными документами и отражены в учетных регистрах методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов.

Выбор формы бухгалтерского учета зависит от различных условий, в том числе от масштабов деятельности предприятия и от степени автоматизации учетного процесса, и должен быть закреплен в приказе по учетной политике предприятия.

Выделяют следующие формы бухгалтерского учета:

- Журнал-Главную;
- мемориально-ордерную;
- журнально-ордерную;
- упрощенную;
- автоматизированную.

Наиболее простой формой является **Журнал-Главная**, так как любая операция по первичному документу (или группа однородных операций) записывается в книгу Журнал-Главная, в которой совмещается регистрационный журнал хозяйственных операций (хронологическая запись) и синтетические счета (систематическая запись).

Книга Журнал-Главная выглядит следующим образом (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Книга Журнал-Главная

Дата	№ факта хозяйственной жизни	Документ и содержание факта	Сумма оборота	Счет		Счет	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Алгоритм заполнения книги Журнал-Главная:

- 1) производится запись остатков по счетам;
- 2) фиксируются все факты хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов;
- 3) определяется оборот за отчетный период (при этом производится проверка правильности записи: сумма оборота за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по дебету всех счетов и сумме оборотов по кредиту всех счетов);
- 4) выявляются остатки по счетам на конец отчетного периода;
- 5) по данным остатков на счетах составляется заключительный баланс.

Эта форма, как правило, используется на предприятиях с небольшой численностью работающих и с небольшим количеством операций.

Мемориально-ордерная форма основана на раздельном ведении хронологических и систематических записей. Оформление бухгалтерских проводок производится специальными документами – мемориальными ордерами, которые составляются на основе первичных документов. Мемориальные ордера регистрируются в специальном журнале (хронологическая запись) и на их основе производятся записи на счетах главной книги (систематическая запись).

Порядок учетных операций при использовании мемориально-ордерной формы:

- 1) регистрация первичных учетных документов и группировка в накопительные ведомости;
- 2) перенос данных из накопительных ведомостей в мемориальный ордер (первичные документы должны быть подшиты к соответствующему ордеру);
- 3) запись суммы мемориального ордера в книгу Журнал-Главная в графу «Сумма по ордеру» или в Регистрационный журнал (итоги оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов);
- 4) учет кассовых операций дополнительно ведется в кассовой книге;
- 5) запись корреспонденций счетов из мемориальных ордеров по счетам Главной книги (каждый мемориальный ордер отражается в Главной книге дважды: по дебету и кредиту соответствующих счетов);
- 6) формирование оборотной ведомости по синтетическим счетам;
- 7) формирование Бухгалтерского баланса на основе оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Аналитический учет ведется на основе карточек или в специальных книгах. В конце отчетного месяца на основании записей составляются оборотные ведомости по счетам аналитического учета.

Правильность ведения аналитического и синтетического учета проверяется путем сверки итогов оборотов по аналитической оборотной ведомости с показателями соответствующего счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам.

По сравнению с Журнал-Главной мемориально-ордерная форма не ограничивает числа учитываемых операций, конкретизирует изменения в средствах на счетах, расширяет возможности разделения труда между работниками бухгалтерии и автоматизации учета. Достоинства и недостатки мемориально-ордерной формы представлены на рис. 8.1.

Достоинства	Недостатки
<ul style="list-style-type: none">– строгая последовательность учетного процесса;– простота и доступность учетной техники;– широкое использование стандартных форм аналитических регистров;– возможность разделения учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками	<ul style="list-style-type: none">– многократность записей и трудоемкость учета;– отрыв аналитического учета от синтетического;– сложность приемов выявления ошибочных записей

Рис. 8.1. Достоинства и недостатки мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета

Журнально-ордерная основана на использовании шахматного принципа регистрации операций и их накапливании за каждый месяц. Записи при журнально-ордерной форме ведутся в бухучете по схеме:

«документ – регистр – форма отчетности».

При журнально-ордерной форме учета на основании первичных документов составляются накопительные ведомости и разработочные таблицы. При этом однородные операции, относящиеся к определенному счету, записываются в журналы в хронологическом порядке по корреспондирующим счетам. В конце месяца в каждом журнале подсчитывается итог оборотов по корреспондирующим счетам. Эти итоги представляют собой бухгалтерские проводки для записи на счетах главной книги.

Накопительные журналы называются журналы-ордера. Журналы-ордера строятся по кредитовому признаку, т.е. записи операций производятся по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетом разных счетов.

Журнал-ордер выглядит следующим образом (табл. 8.4).

Таблица 8.4

Журнал-ордер №__ по счету _____

№ строки	Дата	По кредиту счета ____ в дебет счетов					Итого по кредиту счета ____
		№ счета	№ счета	№ счета	№ счета	№ счета	

Журналы-ордера являются основными регистрами бухгалтерского учета. Вспомогательные ведомости применяются в тех случаях, когда необходимо сгруппировать аналитические данные первичных документов. Итоги ведомостей переносят в журналы-ордера.

В основу построения единой журнально-ордерной формы положены следующие принципы (рис. 8.2).

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, по данным которой составляется сальдовый баланс с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.

Принципы построения журнально-ордерной формы учета
<ul style="list-style-type: none"> • произведение записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета в корреспонденции с дебетом счетов
<ul style="list-style-type: none"> • совмещение в единой системе записей синтетического и аналитического учета
<ul style="list-style-type: none"> • отражение в учете хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления периодической и годовой отчетности
<ul style="list-style-type: none"> • применение журналов-ордеров по счетам, связанным друг с другом экономически
<ul style="list-style-type: none"> • применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, показателями, необходимыми для составления отчетности
<ul style="list-style-type: none"> • применение месячных журналов-ордеров

Рис. 8.2. Принципы построения журнально-ордерной формы учета

Порядок учетных операций при использовании журнально-ордерной формы:

1) группировка данных первичных документов в накопительных и вспомогательных ведомостях;

2) перенос итогов ведомостей по результатам месяца в соответствующие журналы-ордера (журналы-ордера ведутся непосредственно на основе первичных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых в них операций);

3) учет кассовых операций дополнительно ведется в кассовой книге;

4) перенос итога каждого журнала-ордера по итогам месяца в Главную книгу в общей сумме кредита и по корреспондирующим счетам дебета;

5) определение оборотов по дебету и кредиту всех счетов;

6) формирование оборотной ведомости по синтетическим счетам;

7) формирование Бухгалтерского баланса на основе сальдовых итогов Главной книги.

Преимущества журнально-ордерной формы учета представлены на рис. 8.3.

Преимущество	Обоснование
Объединение синтетического и аналитического учета	По большинству счетов аналитический учет объединен с синтетическим, исключается необходимость применения промежуточных регистров
Сокращение количества записей	Рациональное построение учетных регистров и главной книги, совмещение синтетического и аналитического учета в одном регистре, в результате чего ускоряется документооборот
Подчинение регистров требованиям бухгалтерской отчетности, контроля и анализа	В регистрах предусмотрено накапливание данных в разрезах, необходимых для составления отчетности, при этом исключается выборка данных в конце отчетного периода
Рациональное распределение обязанностей между счетными работниками	Соблюдение графика работы, улучшение техники и организации ведения бухучета

Рис. 8.3. Преимущества журнально-ордерной формы учета

Упрощенная форма используется в деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства.

Согласно Федеральному закону от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к категории субъектов малого и среднего предпринимательства относятся потребительские кооперативы и коммерческие организации, отвечающие следующим признакам (рис. 8.4).

Упрощенная форма бухгалтерского учета предусматривает две формы:

а) **простая форма**, без использования учетных регистров имущества малого предприятия, применяемая в том случае, когда на малом предприятии совершается незначительное количество хозяйственных операций и содержанием хозяйственной деятельности не является сфера материального производства. При этом способ двойной записи не применяется, ведется Книга учета доходов и расходов;

б) **упрощенная форма**, предусматривающая использование ведомостей для учета имущества предприятия. Каждая ведомость применяется для учета операций по одному из используемых счетов.

Признаки, характеризующие организацию как субъект малого и среднего предпринимательства
1. В уставном (складочном) капитале / паевом фонде суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не должна превышать 25 %
2. Доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимися субъектами малого предпринимательства, не должна превышать 25 %
3. Средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства: <i>для средних предприятий</i> – от 101 до 250 человек включительно; <i>для малых предприятий</i> – до ста человек включительно; <i>для микропредприятий</i> – до 15 человек.
4. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства. <i>Предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) и балансовой стоимости активов устанавливаются Правительством Российской Федерации один раз в пять лет с учетом данных сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства</i>

Рис. 8.4. Признаки, характеризующие организацию
как субъект малого и среднего предпринимательства

Порядок учетных операций при использовании простой формы учета:

1) отражение сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду имущества, обязательств и иных средств в Книге учета хозяйственных операций;

2) отражение в Книге учета на основе первичных документов фактов хозяйственной жизни отчетного периода в хронологической последовательности;

3) определение в Книге учета итоговых сумм оборотов по дебету и кредиту всех счетов по окончании отчетного периода (в конце месяца);

4) учет расчетов с персоналом по оплате труда и бюджетом по налогу на доходы физических лиц ведется с применением Ведомости учета оплаты труда (форма № В-8);

5) учет кассовых операций дополнительно ведется в кассовой книге;

6) формирование Бухгалтерского баланса на основе сальдовых итогов Книги учета хозяйственных операций.

Порядок учетных операций при использовании упрощенной формы учета:

1) отражение данных первичных учетных документов в ведомостях текущего учета;

2) составление в конце месяца регистра ведомости шахматной формы (форма № В-8) в целях обобщения данных синтетического учета и контроля правильности осуществления записей в ведомостях;

3) формирование оборотной ведомости на основе шахматной ведомости;

4) формирование Бухгалтерского баланса на основе сальдовых итогов оборотной ведомости.

Учетные регистры, используемые при втором варианте упрощенной формы бухгалтерского учета, представлены в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Учетные регистры, используемые при втором варианте упрощенной формы бухгалтерского учета

№ формы	Наименование регистра
В-1	Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа)
В-2	Ведомость учета производственных запасов, товаров, готовой продукции и НДС, уплаченного по ценностям
В-3	Ведомость учета затрат на производство
В-4	Ведомость учета денежных средств и фондов
В-5	Ведомость учета расчетов и прочих операций
В-6	Ведомость учета реализации (оплата, отгрузка)
В-7	Ведомость учета расчетов с поставщиками
В-8	Ведомость учета оплаты труда
В-9	Шахматная ведомость

Автоматизированная форма бухгалтерского учета предусматривает применение электронно-вычислительных машин и специализированного программного обеспечения.

В настоящее время разработано достаточно много компьютерных программ, настраиваемых на конкретные потребности пользователей и обеспечивающих ведение бухгалтерского учета в организациях. Наиболее распространенными являются:

- 1С: Бухгалтерия – ведение бухгалтерского и налогового учета;
- Инфо-Предприятие – ведение бухгалтерского учета;
- Инфо-Бухгалтер – ведение бухгалтерского и налогового учета;
- Турбо Бухгалтер – ведение бухгалтерского и налогового учета;
- Система «Интегратор» (Инфософт) – ведение бухгалтерского и налогового учета;
- Парус (серия программ) – ведение бухгалтерского и налогового учета;
- Бух Софт (серия программ) – ведение бухгалтерского учета;
- БЭСТ – ведение бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерские программы содержат план счетов, экранные формы первичных документов, журналы, отчеты, а также средства, позволяющие изменить конфигурацию программы для нужд конкретного пользователя, независимо от масштабов его деятельности.

При автоматизированной форме бухгалтерский учет осуществляется путем внесения корреспонденций счетов непосредственно в журнал хозяйственных операций либо заполнением первичных учетных документов. При проведении заполненных первичных учетных документов происходит автоматическое формирование корреспонденции счетов. Также реализована возможность получения печатной формы созданного документа. Существует возможность формирования проводок путем введения так называемых «типовых операций», в основу которых положена типовая корреспонденция счетов. Квалифицированный пользователь может значительно расширить список типовых операций путем добавления в него новых типовых операций, созданных им самим.

Регистры бухгалтерского учета, такие как оборотные и шахматные ведомости, журналы-ордера и ведомости к ним, формы бухгалтерской и налоговой отчетности могут быть сформированы за любой отрезок времени. Существует возможность получать выходные формы, содержащие необходимую информацию по аналитическому и синтетическому учету.

Основными достоинствами данной формы учета является однократное введение первичной информации, быстрота обеспечения пользователей необходимой информацией.

Основные принципы автоматизированной формы бухгалтерского учета:

- однократный ввод учетных данных;
- автоматическое создание регистров аналитического и синтетического учета;
- автоматическое поучение информации об отклонениях от установленных нормативов и норм;
- автоматическое формирование всех учетных регистров и форм бухгалтерской и налоговой отчетности.

Преимущества использования автоматизированной формы ведения бухгалтерского учета представлены на рис. 8.5.

Преимущества автоматизированной формы
1. Возможность автоматизации большого числа функций ведения бухгалтерского учета
2. Возможность диалогового режима работы с ЭВМ
3. Возможность применения вычислительной техники не только для обработки бухгалтерских данных, но и для их сбора, регистрации, передачи и систематизации
4. Осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи
5. Автоматизация логических операций бухгалтерского учета
6. Возможность выведения различных промежуточных данных – журналов-ордеров, мемориальных ордеров, ведомостей различных справок и других регистров и документов
7. Получение выходной информации в виде печатных регистров
8. Возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей
9. Использование, кроме обычных носителей бухгалтерской информации, машинных носителей – магнитных лент, магнитных дисков
10. Возможность выдачи информации по запросу
11. Освобождение времени учетного персонала для усиления контрольно-аналитических функций
12. Обеспечение высокой точности и оперативности учетного процесса, достоверности учетных данных, повышения производительности труда работников бухгалтерии, увязки всех видов учета и планирования

Рис. 8.5. Преимущества автоматизированной формы бухгалтерского учета

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. В чем состоит экономическая сущность регистров бухгалтерского учета?

2. Назовите критерии классификации и виды учетных регистров.

3. Какие реквизиты учетного регистра являются обязательными?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Назовите основные способы исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета. Дайте характеристику каждому из них.

2. Что понимают под формой бухгалтерского учета?

3. Назовите формы бухгалтерского учета.

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

4. В чем заключается отличие между мемориально-ордерной формой и формой Журнал-Главная?

5. Для каких целей служат журнал-ордера?

6. В чем заключаются преимущества использования автоматизированной формы бухгалтерского учета?

7. В каких случаях используется упрощенная форма бухгалтерского учета?

Тестовые задания

1. Элемент организации бухгалтерского учета, предназначенный для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности:

- а) регистр бухгалтерского учета;
- б) первичный учетный документ;
- в) форма бухгалтерской отчетности;
- г) счет бухгалтерского учета.

2. По назначению регистры бухгалтерского учета делятся:

- а) на синтетические, аналитические и комбинированные;
- б) хронологические, систематические и комбинированные;
- в) бухгалтерские книги, карточки, отдельные листы;
- г) табличные, линейно-позиционные, шахматные.

3. По структуре построения регистры бухгалтерского учета делятся:

- а) на синтетические, аналитические и комбинированные;
- б) хронологические, систематические и комбинированные;
- в) бухгалтерские книги, карточки, отдельные листы;
- г) табличные, линейно-позиционные, шахматные.

4. К какому виду регистров бухгалтерского учета будет отнесена кассовая книга по признаку «внешний вид»:

- а) бухгалтерские книги;
- б) карточки;
- в) отдельные листы;
- г) другое?

5. К какому виду регистров бухгалтерского учета будут отнесены журналы-ордера по признаку «структура построения»:

- а) табличные;
- б) линейно-позиционные;
- в) шахматные;
- г) табличные, линейно-позиционные, шахматные?

6. Способ исправления ошибок в учетных регистрах, предназначенный для исправления ошибок, не затрагивающих корреспонденцию счетов, и предполагающий зачеркивание неправильного текста или суммы с последующей оговоркой «исправлено» и указанием даты исправления и подписи бухгалтера, – это:

- а) способ красного сторно;
- б) корректурный способ;
- в) способ дополнительных проводок;
- г) способ черного сторно.

7. Способ исправления ошибок в учетных регистрах, предназначенный для исправления ошибок в тех случаях, когда первоначальная бухгалтерская проводка была составлена правильно, но в меньшей, чем следовало сумме, – это:

- а) способ красного сторно;
- б) корректурный способ;
- в) способ дополнительных проводок;
- г) способ черного сторно.

8. Процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учета, их взаимосвязь и последовательность записи в них – это:

- а) документация;
- б) форма бухгалтерского учета;
- в) метод бухгалтерского учета;
- г) документация.

9. Форма бухгалтерского учета, основанная на раздельном ведении хронологических и систематических записей, определяется как:

- а) Журнал-Главная;
- б) мемориально-ордерная;
- в) журнально-ордерная;
- г) упрощенная.

10. Форма бухгалтерского учета, основанная на использовании шахматного принципа регистрации операций и их накоплении за каждый месяц, определяется как:

- а) Журнал-Главная;
- б) мемориально-ордерная;
- в) журнально-ордерная;
- г) упрощенная.

11. Форма бухгалтерского учета, используемая в деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства, определяется как:

- а) Журнал-Главная;
- б) мемориально-ордерная;
- в) журнально-ордерная;
- г) упрощенная.

Т е м а 9

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

9.1. Понятие и виды отчетности

Отчетность является конечным (завершающим) этапом учетной работы. В соответствии с законодательством РФ отчетность представляет собой систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и ее хозяйственной деятельности за отчетный период. Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления и представления регламентируются Законом РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ст. 13-18), Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденном Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. Приказа от 8 ноября 2010 г. № 142н) и Приказом Министерства Финансов РФ от 02.07.2010 № 66 «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Отчетность организаций классифицируют:

- 1) по видам;
- 2) периодичности составления;
- 3) характеру использования;
- 4) распространению на отрасли экономики;
- 5) степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую (финансовую), статистическую, оперативную, налоговую.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Статистическая отчетность содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении, и составляется по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета.

Оперативная отчетность включает сведения по основным показателям за короткие промежутки времени и составляется на основе данных оперативного учета. Сведения, содержащиеся в оперативной отчетности, используются для оперативного контроля и управления снабжением, производством и реализацией продукции.

Налоговая отчетность готовится по данным аналитического и синтетического учета, содержит расчеты сумм налогов, сборов и отчислений в бюджет и внебюджетные фонды за отчетный период, а также задолженность по ним, информацию о состоянии расчетов организации с бюджетом.

По периодичности составления различают отчетность годовую и периодическую (промежуточную).

Периодическая отчетность представляется за месяц, квартал, полугодие и т.д.

Годовая отчетность – это отчеты за год.

По характеру использования различают обязательную внешнюю отчетность и внутреннюю отчетность.

Внешняя отчетность характеризует хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей информации.

Внутренняя отчетность включает информацию о работе на одном каком-то участке деятельности организации и используется главным образом для нужд управления организацией.

По распространению на отрасли экономики отчетность может быть типовой и отраслевой (специализированной). В первом случае используются типовые формы отчетности, а во втором – специализированные, отражающие деятельность какой-то одной отрасли.

По степени обобщения отчетных данных отчетность делится на первичную, сводную и консолидированную.

Первичная отчетность составляется по учетным данным одной организации.

Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями на основе первичных отчетов всех подведомственных организаций в целом. Ее показатели получают суммированием данных из отчетов подведомственных предприятий.

Консолидированная отчетность является разновидностью сводной отчетности. Она отражает финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, являющихся юридическими лицами. Составление такой отчетности предусматривает консолидирование в бухгалтерском учете организаций показателей головной организации и дочерних обществ и включение данных об участии в зависи-

мых обществах. При этом консолидация не является простым суммированием однородных статей бухгалтерской отчетности дочерних обществ, входящих в консолидированную группу. Консолидированная отчетность составляется с применением определенных правил. Она представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и продажи продукции.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность.

Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую – промежуточной бухгалтерской отчетностью.

Годовая отчетность – это отчеты за год.

По степени обобщения отчетных данных различают **отчеты первичные**, составляемые организациями, и **сводные**, которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- 1) «Бухгалтерский баланс»;
- 2) «Отчет о финансовых результатах».

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» (1) и ПБУ 4/99 (9) годовая бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит:

- 1) из бухгалтерского баланса;
- 2) отчета о финансовых результатах;
- 3) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- 4) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Минфина РФ.

9.2. Пользователи бухгалтерской отчетности

Официально пользователем бухгалтерской отчетности признают любое физическое или юридическое лицо, которое заинтересовано в информации о деятельности организации и изучает соответствующую документацию с целью эту информацию получить.

Пользователи бухгалтерской отчетности делятся на две большие группы:

- 1) внешние пользователи бухгалтерской отчетности;
- 2) внутренние пользователи бухгалтерской отчетности.

1. Внутренние пользователи, такие как администрация организации, руководители подразделений, служащие, менеджеры, имеют свободный доступ ко всей необходимой и полезной для управления информации (данные управленческого и финансового учета) и несут ответственность за принимаемые решения.

2. Внешние пользователи функционируют вне организации, и их следует разбивать на следующие подгруппы:

- а) с прямым финансовым интересом;
- б) с косвенным финансовым интересом;
- в) без финансового интереса.

Пользователи с прямым финансовым интересом – участники (собственники) организации, настоящие и потенциальные ин-

весторы и кредиторы (в том числе поставщики), а также кредитующие банки, которые на основе отчетной информации разрабатывают варианты предоставления займов, определяют вероятность и сроки их возврата. Прямой интерес проявляется в заинтересованности пользователя результатами деятельности организации. Предмет анализа этой подгруппы – финансовое положение фирмы, результаты ее работы, ликвидность баланса.

Пользователи с косвенным финансовым интересом представлены налоговыми и финансовыми органами, обслуживающими банками, страховыми компаниями, профсоюзами и т.д. К этой подгруппе также можно отнести заказчиков, интересующихся информацией о перспективах функционирования предприятия. Косвенный интерес связан с заинтересованностью в существовании организации и продолжении ее деятельности в будущем.

Пользователи без финансового интереса (органы статистики, арбитраж, аудиторские фирмы, биржи). Пользователи этой подгруппы проявляют интерес к отчетной информации с целью:

1) проверки законности совершаемых операций (арбитраж, аудиторские фирмы);

2) получения статистической информации для пополнения данных макроуровня путем обобщения показателей отчетности отдельных организаций (федеральная служба государственной статистики). Каждый из пользователей финансовой отчетности имеет свои информационные потребности.

Руководство организации для принятия стратегических и тактических управленческих решений повседневно использует информацию о деятельности экономического субъекта.

Работники организации как пользователи финансовой отчетности, заинтересованы в информации, которая позволяет им оценить способность компании обеспечить заработную плату, систему премиальных вознаграждений и пенсионного обеспечения, другие социальные льготы, возможности дальнейшего трудоустройства.

Собственникам организации (полным товарищам, акционерам, пайщикам и т.д.) учетная информация необходима для оценки финансовых перспектив организации в будущем и возможности получения дохода.

Инвесторы, вкладывающие свой капитал, желают получить представление об уровне дивидендных выплат, о риске, связанном с инвестициями, и о доходе на них и, варьируя содержанием своих портфелей ценных бумаг, стараются минимизировать этот риск.

Кредиторов интересует информация об условиях кредитования фирмы, позволяющая им оценить способность организации своевременно погашать основной долг и проценты по нему в перспективе.

Заимодавцев интересует информация, будут ли выплачены причитающиеся проценты в срок.

Коммерческие клиенты (поставщики и покупатели) заинтересованы в коммерческих связях. Поставщиков волнует, будут ли своевременно и полно осуществляться расчеты, выполняться контрактные обязательства. Покупателей интересует информация о стабильности компании.

Налоговые и финансовые органы имеют право получать не только отчетную, но и всю другую учетную информацию, необходимую для проверки правильности уплаты налогов и сборов.

Правительственные органы наделены правами получения дополнительной информации. Они заинтересованы в распределении ресурсов. Им также требуется информация для того, чтобы регулировать деятельность компаний, определять налоговую политику, распределять национальный доход.

Таблица 9.1

**Пользователи бухгалтерской отчетности, их интересы
и цель анализа финансовой отчетности**

Группа пользователей финансовой информации	Степень потребности в информации	Направления анализа финансовой отчетности
1	2	3
Собственники	Уровень доходности капитала и финансовой устойчивости; направления разработки финансовой стратегии компании	Рентабельность, структура капитала; выявление денежных доходов; возможности мобилизации внутренних ресурсов; направления снижения себестоимости продукции; оптимальное распределение и использование прибыли; определение потребности в оборотных средствах; рациональное использование капитала предприятия
Работники и их представители	Стабильность и прибыльность работодателя; способность организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест	Степень участия в распределении прибыли, заработной организацией

1	2	3
Поставщики и подрядчики	Будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы	Платежеспособность
Кредиторы и заимодавцы	Будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации кредиты и займы и выплачены соответствующие проценты	Ликвидность, платежеспособность, способность организации генерировать положительный денежный поток
Налоговые органы	Поступление налоговых платежей в федеральный и местные бюджеты	Анализ показателей, формирующих налоговую базу организации
Инвесторы и их представители	Текущую и будущую стоимость организации, рискованность и доходность предполагаемых или осуществленных инвестиций, возможность и целесообразность распоряжаться инвестициями, способность организации выплачивать дивиденды	Риски на вложенный капитал, эффективность ведения текущей, финансовой, инвестиционной и прочей деятельности, посредством определения суммы денежных потоков, генерируемых предприятием в прогнозном и продленном периоде с учетом всех его активов и за вычетом обязательств
Менеджеры	Значения ключевых финансовых показателей, установленных руководством компании для каждого уровня управления	Анализ факторов, повлиявших на формирование достигнутого уровня ключевых финансовых показателей
Покупатели и заказчики	Возможности продолжения деятельности организации	Платеже- и конкурентоспособность
Общественность в целом	Роль и вклад организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях	Анализ социальных показателей отчетности

Можно выделить также такого пользователя отчетной информации, как общественность. Общественность может включать наемных работников, клиентов, налогоплательщиков, участников пенсионных схем, которые приобрели ценные бумаги компании, и прочих, заинтересованных в публикуемой информации лиц (финансовые

аналитики, журналисты, конкуренты). Можно утверждать, что общественность в целом имеет право на получение информации о деятельности организаций, существующих в рамках экономической системы. Ее интересует благосостояние компании и диапазон сферы деятельности, что необходимо для оценки возможного вклада компании в развитие общества. В некоторых случаях информация предоставляется напрямую членам профсоюзов, если предполагается расширение или сокращение штата, и т.п. Прочие заинтересованные лица и организации, непосредственно или опосредованно участвующие в капитале организации, ожидают, что деятельность продолжится, и они получают доход.

9.3. Порядок и сроки составления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерскую отчетность компании необходимо представлять учредителям (акционерам). Также ее надо сдать в ИФНС по месту учета организации в срок не позднее 31 марта следующего за отчетным годом. В аналогичный срок годовую бухгалтерскую отчетность необходимо представить в органы статистики. В статье мы расскажем про общие правила заполнения отчетности, как построено заполнение баланса, и каким образом могут упростить отчетность малые предприятия.

В состав годовой бухгалтерской отчетности входят следующие документы:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Отчет о целевом использовании средств;
- Пояснения в табличной и текстовой форме.

Сдавать бухгалтерскую отчетность должны все компании, включая те, что применяют упрощенку (в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Бухгалтерскую отчетность, которая подлежит обязательному аудиту, требуется публиковать вместе с аудиторским заключением. Так сказано в статье 13 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. Обязанность публиковать бухгалтерскую отчетность возложена на ОАО.

При этом аудиторское заключение обязательно представлять в Росстат. Срок – 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом, т.е. аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности надо передать в подразделение статистики до 31 декабря следующего за отчетным годом включительно. Допускается сдать заключение аудиторов вместе с балансом и остальными формами (ст. 18 Закона № 402-ФЗ).

Составлять бухгалтерскую отчетность нужно по формам, утвержденным приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Утвержденные отчетные формы требуют доработки. В случае необходимости обязательно детализировать существенные показатели.

В типовых бланках баланса и иных форм отчетности предусмотрено две подписи: руководителя организации и главного бухгалтера. Однако в Законе № 402-ФЗ нет специального порядка, руководствуясь которым нужно подписывать отчетность. В то же время бухгалтерская отчетность считается составленной после того, как ее экземпляр подпишет руководитель компании (ч. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

Контрольные вопросы для проверки уровня освоения компетенций

ОК-5 – умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

1. Каков состав отчетности предприятия (годовой, квартальной)?
2. Перечислите основные требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Кто несет ответственность за составление бухгалтерской отчетности?
4. Каковы сроки предоставления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности?

ПК-30 – готов к кооперации с коллегами по работе в коллективе, к совершенствованию документооборота в сфере планирования и управления оперативной деятельностью транспортной организации.

1. Перечислите пользователей бухгалтерской отчетности.
2. Кому предоставляется отчетность в обязательном порядке?

ПК-33 – способен к оценке затрат и результатов деятельности транспортной организации.

1. Какова структура формы «Отчет о финансовых результатах»?

2. Каковы взаимосвязи показателей отчетности и данных по счетам бухгалтерского учета?
3. Что представляет собой понятие «отчетный период»?
4. Какой срок считается датой предоставления годовой бухгалтерской отчетности?

Тестовые задания

1. Что понимается под бухгалтерской отчетностью:

- а) составление баланса и отчета о прибылях и убытках;
- б) обеспечение государственного контроля за деятельностью предприятия в целях правильного начисления и уплаты налогов;
- в) обобщение и систематизация состояния имущества предприятия с целью проведения анализа его управления;
- г) система показателей имущества и финансового положения организации по результатам ее хозяйственной деятельности за отчетный период, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

2. В какие сроки предприятие предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность:

- а) в течение 60 дней по окончании года;
- б) в течение 30 дней по окончании года;
- в) в течение 90 дней по окончании года;
- г) в течение 4 месяцев?

3. Имеет ли право предприятие публиковать годовую бухгалтерскую отчетность в открытой печати:

- а) не имеет права, поскольку данные отчетности предприятия являются коммерческой тайной;
- б) имеет, поскольку это право предприятия никем не ограничивается;
- в) не только имеет право публикации, но и обязано это делать;
- г) организация может опубликовать отчет после утверждения его достоверной информации независимым аудитором?

4. Ответственность за хранение учетных документов и бухгалтерской отчетности несет:

- а) главный бухгалтер;
- б) руководитель организации;
- в) руководитель и главный бухгалтер;
- г) работники бухгалтерии.

5. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается:

- а) главным бухгалтером;
- б) независимым аудитором;
- в) руководителем предприятия;
- г) налоговым инспектором.

6. Исправления в отчетные данные текущего года после выявления ошибок вносятся:

- а) при составлении годового отчета;
- б) при составлении отчета за квартал;
- в) в первом отчете после обнаружения искажения отчетности;
- г) в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения данных.

7. Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных:

- а) аналитического учета;
- б) синтетического учета;
- в) аналитического и синтетического учета;
- г) финансовой отчетности.

8. Основными пользователями управленческой учетной информации являются:

- а) сторонние организации и лица;
- б) различные уровни внутрифирменного управления;
- в) все заинтересованные лица;
- г) налоговые органы.

9. Какая дата является датой подписания бухгалтерской отчетности:

- а) дата подписания отчетности у руководителя предприятия;
- б) дата подписания отчетности главным бухгалтером;
- в) дата, указанная на лицевой стороне формы № 1;
- г) дата подписания отчетности в налоговой инспекции?

10. Каким образом расположены активы в бухгалтерском балансе:

- а) по степени увеличения ликвидности;
- б) мере снижения ликвидности;
- в) степени срочности погашения обязательств;
- г) зависимости нет?

Словарь бухгалтерских терминов

Аванс – денежные средства, которые выплачиваются в счет предстоящих расходов и платежей.

Авансовый отчет – документ типовой формы, составленный и представляемый подотчетными лицами.

Аккредитив – обязательство банка произвести по просьбе и в соответствии с указаниями покупателей платеж поставщику.

Активные счета – предназначены для учета состава, наличия и движения активов организации.

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых счетах, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о фактах хозяйственной жизни внутри каждого синтетического счета.

Балансовое обобщение информации – выявление финансово-имущественного положения предприятия путем двойственного сопоставления (группировки) объектов бухгалтерского учета.

Балансовые счета – счета бухгалтерского учета, отражающиеся в бухгалтерском балансе.

Безнадежные долги – долги предприятий, которые невозможно взыскать.

Безналичные расчеты – основной способ расчетов между предприятиями путем списания денежных средств с расчетного счета покупателя и зачисление их на счет продавца.

Бланки строгой отчетности – бланки документов, выдаваемые работникам под отчет для оформления фактов хозяйственной жизни, которые подлежат строгой отчетности.

Бухгалтерский баланс – источник информации, отражающий в денежном выражении состояние имущества предприятия по составу и размещению и по источникам его финансирования, составленный на определенную дату.

Бухгалтерская информация – своевременное качественное получение сведений о хозяйственной деятельности предприятия для принятия взвешенных управленческих решений.

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

Бухгалтерская проводка – указание записать сумму одновременно на дебет одного и кредит другого счета.

Бухгалтерский документ – письменное свидетельство на право совершения факта хозяйственной жизни и доказательство действительного его совершения.

Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бюджет – запланированные поступления в распоряжение государства доходов с целью дальнейшего их использования.

Валюта бухгалтерского баланса – итоги по активу и пассиву баланса за отчетный период, выраженные в денежной оценке.

Двойная запись – способ взаимосвязанного отражения фактов хозяйственной жизни на счетах путем записи одной и той же суммы в дебет одного счета и кредит другого.

Дебет – часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов увеличение, а для пассивных счетов уменьшение.

Дебиторская задолженность – задолженность предприятию за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и др.

Дебиторы – юридические и физические лица, за которыми числится долг предприятию.

Денежные средства – это средства, которые складываются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете или на других счетах в банках, а также ценные бумаги и прочие денежные средства

Депонент – физическое или юридическое лицо, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся у предприятия.

Документация (первичный учет) – это способ сплошного, непрерывного отражения фактов хозяйственной жизни (хозяйственных операций) с целью получения данных о них, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними.

Документооборот – это движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления в архив.

Долгосрочные финансовые вложения представляют собой вложения свободных средств организации, не связанных с собственным производством с целью получения дохода, срок погашения которых составляет более одного года.

Дополнительная проводка – применяется, если в учетных регистрах записана сумма меньше действительной.

Дополнительные бухгалтерские счета – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка увеличивают или уменьшают остаток имущества на основных счетах.

Доходы организации – увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящих к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников) имущества.

Доходные вложения в материальные ценности – вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Естественная убыль – количественное уменьшение товарно-материальных ценностей при их хранении (порча, усушка, испарение и т.д.).

Забалансовые счета – счета, которые учитывают средства, не принадлежащие предприятию, но находящиеся у него во временном, ограниченном использовании или на ответственном хранении.

Заемные источники финансирования активов – это источники, которыми располагает организация на определенный срок, по истечении которого они возвращаются их собственнику с процентом или без него.

Издержки обращения – затраты, связанные с процессом продажи продукции.

Издержки производства – сумма затрат на производство продукции (работ, услуг).

Износ основных средств – утрата основными средствами своих потребительских свойств и стоимости.

Инвентаризация – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности.

Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции или выполненных работ и услуг.

Капитал – оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств.

Классификация счетов бухгалтерского учета – объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания, отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных предприятий.

Контрарные бухгалтерские счета – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах.

Корректирующий способ – порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Краткосрочные финансовые вложения (на срок до 1 года) – это вложения организации в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более одного года, а также займы, предоставленные другим организациям.

Кредит – часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов увеличение, а для активных уменьшение.

Кредитная задолженность – сумма задолженности предприятия другим предприятиям и физическим лицам.

Кредиторы – юридические и физические лица, которым должна организация.

Метод бухгалтерского учета – совокупность способов и приемов, с помощью которых объекты учета непрерывно отражаются и обобщаются в денежной оценке по качественно однородным признакам с целью получения и использования информации в управлении звеньями экономики.

Международные стандарты бухгалтерского учета – свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных высокопрофессиональными международными организациями и носящих рекомендательный характер.

Наряд – документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

Нематериальные активы – объекты, способные приносить организации экономические выгоды в будущем, предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания организации, но не имеющие материально-вещественной формы.

Оборотные активы – предметы труда, которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию. Сюда также относят готовую продукцию и товары для перепродажи.

Объекты бухгалтерского учета – это виды имущества, предназначенные для деятельности, обязательства организации, факты хозяйственной жизни, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.

Оперативный учет – система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении.

Основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо при управлении организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Остаточная стоимость основных средств – первоначальная или восстановительная стоимость основных средств за вычетом начисленной амортизации с учетом их капитального ремонта.

Открытие бухгалтерских счетов – процедура присвоения наименования бухгалтерскому счету с обозначением начального сальдо.

Оценка – это способ денежного измерения активов организации и источников их финансирования.

Пассивные счета – это счета, на которых учитываются источники финансирования активов, их наличие, состав, движение, а также обязательства организации.

Первичный учетный документ – представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении факта хозяйственной жизни или праве на его совершение.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

Предметы труда – сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, изделия и т.д., на которые направлен труд человека с помощью орудий труда для производства материальных благ.

Прибыль – экономическая категория, выражающая финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий, т.е. превышение суммы доходов над расходами, потерями и убытками за отчетный год.

Прибыль до налогообложения – сумма прибыли от продажи продукции (работ, услуг), основных средств, иного имущества и до-

ходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль в торговле – разница между выручкой и стоимостью товаров по покупным ценам и издержками обращения без налога на добавленную стоимость.

Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) и товаров – разница между выручкой от реализации продукции в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и затратами на ее производство и реализацию.

Принципы бухгалтерского учета – основа, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

Статистический учет – система сбора, накопления и обобщения данных о состоянии и динамике производственных и социальных процессов.

Счета бухгалтерского учета – это способ отражения, экономической группировки и оперативного контроля активов, источников их финансирования, обязательств и фактов хозяйственной жизни организации.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета – сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия.

Расходы организации – потери, убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия.

Расчетный счет – счет предприятия в банковском учреждении, предназначенный для хранения свободных денежных средств и ведения текущих расчетов в наличной и безналичной формах.

Регистр бухгалтерского учета – элемент организации бухгалтерского учета на предприятии, предназначенный для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Резервный капитал – общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

Реквизиты – совокупность обязательных сведений в документах, отсутствие которых лишает их юридической силы.

Сальдо – остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо подразделяется на начальное сальдо (Сн) и конечное (Ск).

Себестоимость продукции – это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природ-

ных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, а также других затрат на ее производство и регистрацию.

Синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Сложная бухгалтерская проводка – бухгалтерская проводка, при которой дебетуется несколько счетов и кредитуется один счет, или наоборот.

Смета бухгалтерского учета – текущее взаимосвязанное отражение и группировка имущества и фактов хозяйственной жизни по качественно однородным признакам.

Собственные источники финансирования активов – материальная база предприятия в денежном выражении. Воплощают в себя капиталы, амортизацию, фонды, резервы, прибыль, бюджетное финансирование и получение средств в порядке дарения.

Способ «красного сторно» (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, указанной суммы.

Средства труда – орудия производства, применяемые для воздействия на предметы труда.

Статьи бухгалтерского баланса – строки актива и пассива баланса, характеризующие отдельные виды имущества предприятия, источников его финансирования и обязательств.

Субсчета – промежуточные счета между синтетическими и аналитическими, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета, выраженные в натуральных и денежных измерителях.

Счета аналитического учета – счета, детализирующие содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операциям, выраженные натуральными, денежными и трудовыми измерениями.

Счета синтетического учета – обобщенные показатели об имуществе и операциях по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе.

Таксировка документов – определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.

Текущая (восстановительная) стоимость основных средств – сумма денежных средств, которую нужно затратить в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта. Указан-

ная оценка используется в основном при переоценке объекта основных средств.

Текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) основных средств – сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

Текущий счет – счет в банке, открываемый общественными организациями и бюджетными учреждениями.

Уставный капитал – совокупность вкладов учредителей в имущество при создании предприятия в денежном выражении.

Учетная политика предприятия – совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Учредительные документы – устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица (предприятия, общества и т.д.) заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

Форма бухгалтерского учета – процесс обработки учетной информации при различном сочетании регистров аналитического и синтетического учета, их взаимосвязи и последовательности записи в них.

Хозяйственный учет – представляет собой систему наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного строя.

Чистая прибыль – часть прибыли, остающаяся после перечисления (начисления) налога на прибыль и уменьшения ее на сумму использованной прибыли за отчетный год.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 6 декабря 2013 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению : [утв. приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000, с изм. и доп.].
3. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.
4. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н.
5. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н.
6. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н.
7. ПБУ 9/99 «Доходы организации» Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н.
8. ПБУ 10/99 «Расходы организации» Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н.
9. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н.
10. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие / В. П. Астахов. – 6-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : МарТ, 2009. – 958 с.
11. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – М. : Проспект, 2012. – 240 с.
12. Богаченко, В. М. Основы бухгалтерского учета / В. М. Богаченко. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 336 с.
13. Богаченко, В. М. Основы бухгалтерского учета, налогообложения и аудита / В. М. Богаченко, Н. А. Кирилова. – Ростов н/Д : Феникс, 2012. – 283 с.
14. Жуков, В. Н. Основы бухгалтерского учета / В. Н. Жуков. – СПб. : Питер, 2012. – 336 с.
15. Основы бухгалтерского учета : учеб. пособие для семинарских занятий и самостоятельной работы студентов / сост. Л. П. Климович. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2012. – 117 с.
16. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 496 с.
17. Хахонова, Н. Н. Основы бухгалтерского учета и аудита / Н. Н. Хахонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2003. – 480 с.

Приложение А

Форма бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс

на _____ 20__ г.

Организация _____	Форма по ОКУД	0710001	
Идентификационный номер налогоплательщика _____	Дата (число, месяц, год)		
Вид экономической деятельности _____	по ОКПО		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	ИНН		
	по ОКВЭД		
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____	по ОКОПФ/ОКФС		
Местонахождение (адрес) _____	по ОКЕИ	384 (385)	

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20__ г. ³	На 31 декабря 20__ г. ⁴	На 31 декабря 20__ г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения 1	Наименование показателя 2	На _____	На 31 декабря	На 31 декабря
		20 ____ г. 3	20 ____ г. 4	20 ____ г. 5
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(_____) 7	(_____)	(_____)
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель

Главный бухгалтер

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

“ _____ ” 20 ____ г.

Примечания.

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетная дата отчетного периода.

4. Указывается предыдущий год.

5. Указывается год, предшествующий предыдущему.

6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение Б

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3

Раздел I. Внеоборотные активы

Основные средства	<u>01</u>	По видам основных средств
Амортизация основных средств	<u>02</u>	
Доходные вложения в материальные ценности	<u>03</u>	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	<u>04</u>	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	<u>05</u>	
.....	<u>06</u>	
Оборудование к установке	<u>07</u>	
Вложения во внеоборотные активы	<u>08</u>	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	<u>09</u>	

Раздел II. Производственные запасы

Материалы	<u>10</u>	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	

Заготовление и приобретение материальных ценностей	15
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16
.....	17
.....	18
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19

1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам
3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Раздел III. Затраты на производство

Основное производство	20
Полуфабрикаты собственного производства	<u>21</u>
.....	22
Вспомогательные производства	<u>23</u>
.....	24
Общепроизводственные расходы	<u>25</u>
Общехозяйственные расходы	<u>26</u>
.....	27
Брак в производстве	<u>28</u>
Обслуживающие производства и хозяйства	<u>29</u>
.....	30
.....	31
.....	32
.....	33
.....	34
.....	35
.....	36
.....	37
.....	38
.....	39

Раздел IV. Готовая продукция и товары

Выпуск продукции (работ, услуг)	40
Товары	<u>41</u>
.....	
Торговая наценка	42
Готовая продукция	<u>43</u>
Расходы на продажу	<u>44</u>
Товары отгруженные	<u>45</u>
Выполненные этапы по незавершенным работам	<u>46</u>
.....	47
.....	48
.....	49

1. Товары на складах
2. Товары в розничной торговле
3. Тара под товаром и порожня
4. Покупные изделия

Раздел V. Денежные средства

Касса	<u>50</u>
.....	
Расчетные счета	<u>51</u>
Валютные счета	<u>52</u>
.....	53
.....	54
Специальные счета в банках	<u>55</u>
.....	56
Переводы в пути	<u>57</u>
Финансовые вложения	<u>58</u>

1. Касса организации
2. Операционная касса
3. Денежные документы

1. Аккредитивы
2. Чековые книжки
3. Депозитные счета

1. Паи и акции

2. Долговые ценные бумаги
3. Предоставленные займы
4. Вклады по договору простого товарищества

Резервы под обесценение финансовых вложений 59

Раздел VI. Расчеты

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	<u>60</u>	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	<u>62</u>	
Резервы по сомнительным долгам	<u>63</u>	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	<u>66</u>	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	<u>67</u>	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	<u>68</u>	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	<u>69</u>	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	<u>70</u>	
Расчеты с подотчетными лицами	<u>71</u>	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	<u>73</u>	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	<u>75</u>	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	<u>76</u>	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	<u>77</u>	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	<u>79</u>	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Раздел VII. Капитал

Уставный капитал	<u>80</u>	
Собственные акции (доли)	<u>81</u>	
Резервный капитал	<u>82</u>	
Добавочный капитал	<u>83</u>	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	<u>84</u>	
.....	85	
Целевое финансирование	<u>86</u>	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

Раздел VIII. Финансовые результаты

Продажи	<u>90</u>	1. Выручка
---------	-----------	------------

Прочие доходы и расходы	<u>91</u>	2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
.....	92	1. Прочие доходы
.....	93	2. Прочие расходы
Недостачи и потери от порчи ценностей	<u>94</u>	9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	<u>96</u>	По видам резервов
Расходы будущих периодов	<u>97</u>	По видам расходов
Доходы будущих периодов	<u>98</u>	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	<u>99</u>	

Забалансовые счета

Арендованные основные средства	<u>001</u>
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	<u>002</u>
Материалы, принятые в переработку	<u>003</u>
Товары, принятые на комиссию	<u>004</u>
Оборудование, принятое для монтажа	<u>005</u>
Бланки строгой отчетности	<u>006</u>
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	<u>007</u>
Обеспечения обязательств и платежей полученные	<u>008</u>
Обеспечения обязательств и платежей выданные	<u>009</u>
Износ основных средств	<u>010</u>
Основные средства, сданные в аренду	<u>011</u>

Учебное издание

Голдина Анна Александровна,
Малахова Юлия Владимировна,
Фатеева Елена Александровна

Основы бухгалтерского учета

Редактор *Е. Г. Акимова*
Компьютерная верстка *Н. В. Ивановой*

Подписано в печать 25.11.14.
Формат 60×84¹/₁₆. Усл. печ. л. 8,37.
Тираж 50. Заказ № 1033.

Издательство ПГУ
440026, Пенза, Красная, 40.
Тел./факс: (8412) 56-47-33; e-mail: iic@pnzgu.ru