



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЕ ЦИФРОВЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

Политехнический институт (филиал) ДГТУ в г. Таганроге  
Кафедра «Гуманитарные и социально-экономические науки»  
ЦМК «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

## **Учебное пособие**

### **Основы бухгалтерского учёта по дисциплине**

## **«Бухгалтерский учёт»**

Авторы  
Максименко Т.С.,  
Демяхина Е.В.

Ростов-на-Дону, 2025

## Аннотация

Учебное пособие предназначено для обучающихся очно-заочной формы по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

## Авторы

канд. экон. наук, доцент кафедры «Гуманитарные и социально-экономические науки»  
Максименко Т.С.

Преподаватель ЦМК «Экономика и бухгалтерский учёт (по отраслям)»  
Демяхина Е.В.



## Оглавление

	<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>4</b>
<b>Тема 1</b>	<b>Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета.....</b>	<b>5</b>
1.1	История развития бухгалтерского учета.....	5
1.2	Виды хозяйственного учета, учетные измерители.....	7
1.3	Нормативное регулирование и организация бухгалтерского учета в РФ	10
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	13
<b>Тема 2</b>	<b>Предмет и метод бухгалтерского учета.....</b>	<b>16</b>
2.1	Предметы и объекты бухгалтерского учета.....	16
2.2	Методы бухгалтерского учета.....	21
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	23
<b>Тема 3</b>	<b>Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение.....</b>	<b>25</b>
3.1	Понятие и сущность бухгалтерского баланса.....	25
3.2	Структура баланса.....	26
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	30
<b>Тема 4</b>	<b>Организация первичного наблюдения.....</b>	<b>33</b>
4.1	Документация и документооборот.....	33
4.2	Инвентаризация.....	36
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	40
<b>Тема 5</b>	<b>Понятие о бухгалтерских счетах и двойной записи.....</b>	<b>43</b>
5.1	Классификация бухгалтерских счетов.....	43
5.2	Оборотная ведомость по синтетическим и аналитическим счетам.....	52
5.3	Классификация и план счетов бухгалтерского учета.....	53
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	61
<b>Тема 6</b>	<b>Учетные регистры и формы бухгалтерского учета.....</b>	<b>65</b>
6.1	Учетные регистры.....	65
6.2	Формы бухгалтерского учета.....	68
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	77
<b>Тема 7</b>	<b>Основы бухгалтерской отчетности.....</b>	<b>79</b>
7.1	Отчетность предприятия: понятие, виды и требования.....	79
7.2	Особенности бухгалтерской отчетности.....	81
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	84
<b>Тема 8</b>	<b>Учетная политика и организация бухгалтерского учета на</b>	
	<b>предприятии.....</b>	<b>86</b>
	Контрольные вопросы и тестовые задания.....	88
	<b>Перечень использованных информационных ресурсов.....</b>	<b>90</b>
	<b>Приложения.....</b>	<b>92</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет как наука существует и развивается на протяжении многих столетий. Вся хозяйственная жизнь экономического субъекта с давних пор отражается в системе бухгалтерского учета. Именно учетно-экономической информации принадлежит ведущая роль в общей совокупности всех информационных потоков.

В условиях рыночной экономики для обеспечения четкого управления работой организации, анализа и контроля за состоянием хозяйственных средств и источников, за результатами хозяйственной деятельности и сохранностью собственности требуется учетная информация. Чтобы успешно вести учет в любой организации, необходимо знать основы его построения.

В предлагаемом учебном пособии основы построения учета показаны через историю его развития, законодательные, нормативные акты РФ о бухгалтерском учете; предмет и методы бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, систему счетов бухгалтерского учета; документацию и документооборот, учетные регистры, учет поступления материалов и т.д.

В современных условиях возрастает роль специалистов бухгалтерской службы, перед которыми стоят задачи по анализу, выявлению внутренних резервов, предупреждению негативных явлений. К их выполнению и готовит изложенный материал.

Учебное пособие иллюстрировано таблицами, рисунками, в конце каждого раздела приводятся контрольные вопросы и тесты для контроля знаний.

## ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 1.1. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Хозяйственный учет возник и развивался одновременно с появлением и развитием человеческой цивилизации. Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях.

Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях.

С развитием производительных сил хозяйственный учет совершенствовался и развивался, становясь одним из эффективных рычагов управления государством. Движение материальных и финансовых средств требовали организации учета и контроля за их поступлением и использованием, что привело к возникновению первых учетных документов. Материальными носителями учетных данных долгое время служили папирусы (Древний Египет), глиняные таблицы и черепки (Ассирия и Вавилон), восковые таблички (Древний Рим) и др. Особенности материальных носителей повлияли на структуру учетных регистров и организацию самих записей. Так, использование папируса и пергамента привело к возникновению учета на «свободных листах», глиняных таблиц и черепков — «карточек», а распространение бумаги сделало «книгу» главным видом учетных регистров.

Начало современному учету было положено в Лидии — родине легендарного Креза (выражение «богат, как Крез» до сих пор обозначает несметное богатство). Оживленная торговля между полисами вызвала у торговцев необходимость при переезде менять одни деньги на другие (другой системы и курса). Проверка монет требовала высокой квалификации. Надлежало знать содержание металла в монетах, их курс в отдельных полисах, определять степень износа денег и их подлинность.

Благодаря грекам в Египте, а затем в Древнем Риме появились банки и связанная с ними терминология. Латинское слово «кредит» стало бухгалтерским термином, означающим «иметь», «имеет».

В Венеции в 1494 г. была издана книга по математике францисканского монаха Луки Пачоли «Совокупность всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», в которой одна из частей называлась «Трактат о счетах и записях». В этой работе был изложен особый, венецианский способ ведения двойной бухгалтерии торговых и кредитных операций средневековых купцов. Двойная бухгалтерия, став неотъемлемой частью бухгалтерского учета, превратила его в стройную систему, облегчающую контроль как за сохранностью ценностей, так и за осуществлением процессов управления.

С началом промышленной революции появляются профессиональные бухгалтеры. В городском справочнике Эдинбурга за 1773 г. насчитывалось семь бухгалтеров. К началу XIX века во всех крупных городах Англии и Шотландии их было уже более пятидесяти. Каждый член Общества бухгалтеров, образованного в 1854 г. в Эдинбурге, в соответствии с королевской хартией получал право на титул «присяжного бухгалтера». В 1880 г. был создан институт присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии.

Профессия бухгалтера имеет свой герб. На этом гербе, признанном в качестве интернациональной эмблемы счетных работников (утвержден Международным конгрессом бухгалтеров в 1946 г., предложен знаменитым французским ученым Ж.Б. Дюмарше), изображены солнце, весы и кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука, доверие, независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансовой деятельности, весы — баланс, а кривая Бернулли — символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

Профессия аудитора тесно связана с бухгалтерской. Впервые бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании примерно в середине XIX века. Закон о британских компаниях, принятый в 1862 г., уже предписывал в обязательном порядке проверку счетов компаний специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю по меньшей мере один раз в год. Аудиторство возникло и в других наиболее развитых капиталистических странах, где происходил бурный процесс концентрации и централизации производства и капитала и создавались акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, товарищества на вере и другие объединения. В частности, в 1867 г. во Франции был принят закон об обязательной проверке и оценке балансов акционерных обществ особыми ревизорами, именуемыми «комиссарами по счетам».

Возникшая в разных странах аудиторская профессия получила самые различные названия: например, в США бухгалтер-ревизор называется общественным бухгалтером (public accountant), во Франции — бухгалтером-экспертом (expert comptable) или комиссаром по счетам (commissaire aux comptes), в Германии — контролером хозяйства (Wirtschaftsprüfer), контролером книг (Buchprüfer) и т. д.

Особенный толчок к развитию аудиторского дела дал мировой экономический кризис 1929—1933 гг., когда массовое банкротство акционерных обществ и предприятий других форм потребовало ужесточения порядка проверки и утверждения их отчетов и балансов со стороны независимых аудиторов.

В России хозяйственный учет начал развиваться в IX веке в Новгороде. Учет велся князьями, боярами, монастырями и церквями в виде приходно-расходных книг.

В эпоху Петра I учреждается «Приказ Счетных дел для ведения учета денежных средств и контроля государственных финансов». В этот же период Петром I вводится в армии должность аудитора (присяжного бухгалтера). Они совмещали некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора и занимались расследованием дел об имущественных спорах.

Бурное развитие в России бухгалтерский учет получил в XIX века, т. е. в период становления промышленности и торговли. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого освещались теория и практика ведения отечественного и зарубежного хозяйственного учета.

К началу XX века быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Все это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. По совершенствованию и разработке новых форм и методов учета очень много сделали такие отечественные ученые, как Н. Лунский, Р. Вейцман, Е. Сиверс, А. Галаган, Р. Рудановский и др.

К середине XX века бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранителем документации. С развитием производства, интеграционных процессов в экономике, а также разделением труда хозяйственный учет становится неотъемлемой частью экономических отношений и одной из систем хозяйственного механизма в любом способе современного производства.

С появлением вычислительной техники, персональных компьютеров возможности бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственным учетом, но и участвует в планировании деятельности организации, принятии управленческих решений и контроле за их выполнением.

Современный бухгалтерский учет является системой информационного обеспечения и функцией управления.

В настоящее время в странах с развитой рыночной экономикой существует разделение учета на финансовый и управленческий. Это связано с разнообразием целей любой организации. Чаще всего эти цели связаны с увеличением прибыли, ростом объемов производства, минимизацией издержек производства, обретением финансовой самостоятельности, реструктуризацией деятельности, повышением качества выпускаемой продукции и др. В этих условиях задача управляющих и всех специалистов организации состоит в том, чтобы эти цели были достигнуты. Чтобы добиться этого, специалисты и руководители всех уровней выполняют основные функции: планирование, прогнозирование, контроль за выполнением намеченных мероприятий, оперативное управление и регулирование. Для всех перечисленных функций управления нужна соответствующая информация. Поэтому бухгалтерский учет в современных условиях основывается на базовых принципах (положения) и общепризнанных правилах (стандартах). Стандартизация бухгалтерского учета происходит в странах рыночной экономики в соответствии с требованиями международной гармонизации и стандартизации, связанных с интеграционными процессами в экономике на международном уровне. Западные специалисты утверждают, что бухгалтерский учет в своем развитии прошел пять этапов:

- торговый (до 1880 г.);
- предпринимательский (1880-1900 гг.);
- организационный (1900 – 1950 гг.);
- оптимизационный (1950 – 1975 гг.);
- стратегический (с 1975 г. по настоящее время).

## **1.2. ВИДЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА. УЧЕТНЫЕ ИЗМЕРИТЕЛИ**

Информация, характеризующая фактическое состояние хозяйственной деятельности, необходима людям, которые её осуществляют, она возникает и передается в системе хозяйственного учета.

Хозяйственный учет за многие тысячелетия своего существования достиг к настоящему времени высокой степени развития. Из учета, который велся в ограниченных масштабах, он превратился в сплошную, охватывающую всю экономику систему. Именно в хозяйственном учете регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения анализа и контроля, для планирования и регулирования экономики.

Хозяйственный учет – необходимая функция управления общественным производством. С помощью учета хозяйственные явления и процессы характеризуются как с количественной, так и с качественной стороны. Таким образом, хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных операций и процессов в целях контроля и управления ими.

Хозяйственный учет может быть успешно использован в управлении экономикой и всеми процессами общественного воспроизводства только в том случае, если он отвечает таким требованиям, как достоверность, объективность учетной информации и своевременность ее получения; единообразие построения учетных показателей; полнота, ясность, доступность учета и др. Существует три вида (рис. 1) хозяйственного учета: *оперативный, статистический и бухгалтерский*

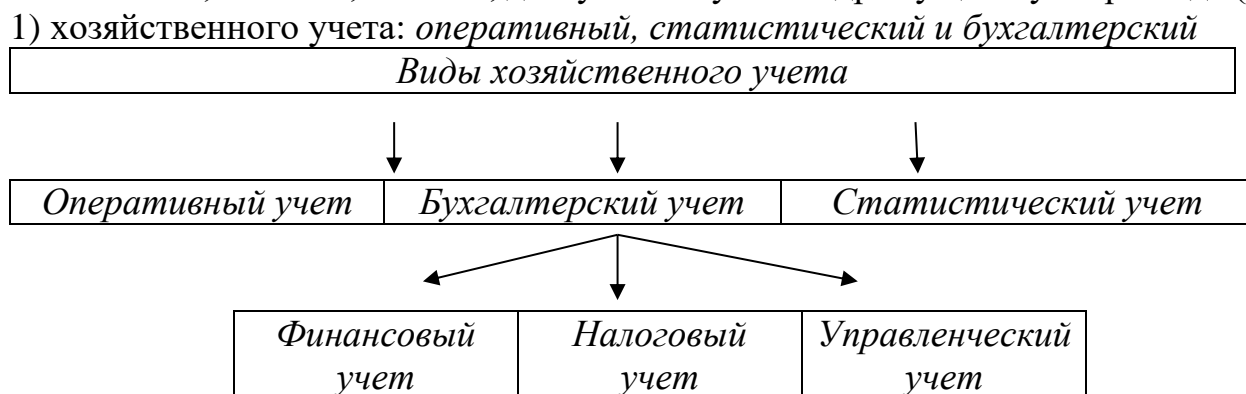


Рисунок 1 – Виды хозяйственного учета

Каждый из них имеет свои специфику, круг наблюдаемых явлений, задачи и методы наблюдения.

**Оперативный учет** осуществляется непосредственно в организациях для получения текущих сведений по отдельным операциям, процессам в целях текущего оперативного руководства и контроля.

Оперативность получения и использования данных этого участка – его отличительный признак. Показатели оперативного учета не всегда оформляются документально. Они могут быть переданы устно или с помощью средств связи. Оперативный учет ведут работники подразделений, отделов, служб организаций.

**Статистический учет** отражает количественную и качественную стороны массовых социально-экономических явлений и процессов, их тенденции, закономерности и взаимосвязи.

**Бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В этом определении отражены отличия бухгалтерского учета от статистического и оперативного.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется, как правило, специализированной службой – бухгалтерией – и имеет, согласно определению, ряд особенностей:

- является сплошным и непрерывным во времени (осуществляется сплошное наблюдение за хозяйственными процессами и явлениями);



- строго документирован (каждая операция отражается в бухгалтерском учете только на основании документов, придавая ему юридически доказательную силу);
- использует специфические приемы и способы обработки учетных данных (систему счетов, двойную запись, балансовое обобщение и др.);
- применяет учетные измерители (натуральные, трудовые, денежные, последний обеспечивает получение обобщающих показателей).

Бухгалтерский учет содержит в себе три составляющие: финансовый, управленческий и налоговый учет.

**Финансовый учет** направлен на формирование отчетной информации для сторонних пользователей; правила его ведения, формы отчетности и порядок ее представления регламентированы законодательными и нормативными актами.

**Управленческий учет** представляет собой деятельность по обеспечению руководства учетной информацией, которая необходима ему для управления организацией с максимально возможной степенью эффективности. Информация управленческого учета может быть *количественной* (связанной с цифрами, как, например, документация по товарным запасам, управленческие отчеты и т.д.); или *качественной* (информация нефинансового характера, которая дополняет картину, привлекая внимание руководства к соответствующим проблемам, не имеющим денежного выражения).

**Налоговый учет** – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основании данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным НК РФ. Необходимость ведения налогового учета установлена с вводом в действие второй части НК РФ. Ведение налогового учета основывается на первичных документах; аналитических регистрах налогового учета, в которых, используя первичные документы, накапливают и группируют информацию, необходимую для расчета налоговой базы; расчетных формах по налоговой базе, для его исчисления.

Применяемые в хозяйственном учете единицы измерения, при помощи которых измеряются и исчисляются хозяйственные средства и операции, называются учетными измерителями. Существует три вида учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

**Натуральные измерители** (килограммы, метры, штуки, кубометры, литры и др.) необходимы для получения сведений об объектах учета в их натуральном виде. Натуральные измерители применяются для учета материальных ценностей, готовой продукции, выполненной работы.

В зависимости от свойств предметов, натуральные измерители выражаются в мерах веса (тонны, килограммы, граммы), длины (метры, сантиметры), счета (количество штук, экземпляров), объема (декалитры, литры и т.п.), площади (квадратные метры и др.).

С помощью натуральных измерителей ведется систематическое наблюдение за состоянием и движением материально-производственных запасов, осуществляется контроль за их сохранностью, объемом заготовления, производства и продажи.

Натуральными измерителями можно пользоваться для учета лишь однородных предметов. Следовательно, при помощи натуральных измерителей не могут быть получены обобщающие показатели, характеризующие различные материальные ценности организации.

**Трудовые измерители** (минуты, часы, дни, месяцы и т.п.) используются для контроля рабочего времени, а также наряду с натуральными показателями для определения таких параметров, как производительность труда или трудоемкость операций. На их основе начисляется заработная плата. Однако, как и натуральные, трудовые измерители нельзя использовать в качестве обобщающего показателя работы организации.

**Денежный измеритель** является обобщающим, так как позволяет объединять и исчислять в едином измерении (в рублях) средства и хозяйственные процессы, выраженные в различных измерителях.

Денежный измеритель обеспечивает использование данных учета для планирования, управления и контроля хозяйственной деятельности.

Объектом измерения в бухгалтерском учете выступают хозяйственные операции, которые являются факторами хозяйственной жизни, оказывающими влияние на финансовое положение организации. В практической работе бухгалтер отвечает на следующие вопросы:

- когда произошла хозяйственная операция;
- каково стоимостное выражение хозяйственной операции;
- каким образом должна быть записана хозяйственная операция в системе счетов.

### **1.3. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Действующая система законодательного регулирования бухгалтерского учета в РФ сводится к методологии, а также некоторым вопросам организации бухгалтерского учета и регламентируется Министерством финансов РФ. В настоящее время в России сформирована четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета, иллюстрация которой представлена в таблице.

Документы **первого** уровня содержат правила и принципы бухгалтерского учета в Российской Федерации, в которых они определены в общем виде. Так, с 6 декабря 2011 г. все вопросы, связанные с бухгалтерским учетом в России, регулируются *Федеральным законом «О бухгалтерском учете»*, а также другими федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями правительства. *ФЗ «О бухгалтерском учете»* устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета и состоит, в частности, из следующих разделов:

- общие положения бухгалтерского учета;
- общие требования к бухгалтерскому учету;
- регулирование бухгалтерского учета;
- заключительные положения.

### **Система законодательного регулирования бухгалтерского учета в РФ**

Уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета		Регулирующие документы	Ответственные за разработку
1	Законодательный	Федеральные законы, Постановления Правительства, Указы Президента	Государственная Дума России, Правительство России, Президент России
2	Нормативный	Бухгалтерские стандарты	Министерство финансов России, Центральный банк России
3	Методический	Нормативные документы (за исключением бухгалтерских стандартов), методические указания и инструкции	Министерство финансов России, государственные и муниципальные органы
4	Организационный (рабочие документы)	Внутрифирменное регулирование (приказы, руководящие указания, инструкции и т.п.) в пределах полномочий предприятия	Предприятия

Действие федерального закона распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ и зарегистрированные в качестве юридического лица согласно законодательству РФ.

К документам первого уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета можно отнести Федеральные законы «Об акционерных обществах», «О бухгалтерском учете», Гражданский кодекс Российской Федерации и другие.

Основной целью документов **второго** уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета является достижение гармонизации национального бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности.

В Положениях по бухгалтерскому учету, утверждаемых Минфином России, начиная с 1998 г., как и в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), приведены основополагающие, базовые принципы и правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов: даны определения терминов, применяемых в отдельных разделах бухгалтерского учета, принципы оценки активов и обязательств, установлены правила раскрытия фактов хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Положения по бухгалтерскому учету можно разделить на три группы:

- 1-я группа – положения, определяющие общие принципы бухгалтерского учета (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»);
- 2-я группа – положения, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности (ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»), ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»;

- 3-я группа – положения, определяющие правила учета отдельных объектов (ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»).

Приведенная классификация положений и федеральных стандартов по бухгалтерскому учету весьма условна, но позволяет более четко определить их построение по назначению.

В документах **третьего** уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета более подробно излагаются, например, методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций).

Разрабатывать документы третьего уровня могут Министерство финансов России, государственные и муниципальные органы, которые заинтересованы в детализации положений нормативных актов первого и второго уровней.

Важнейшими документами третьего уровня являются План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (является перечнем синтетических счетов для систематизации информации о деятельности организаций) и Инструкция по его применению.

Разработка нормативных документов **четвертого** уровня входит исключительно в компетенцию предприятия. Основное условие заключается в том, что содержание документов предприятия не должно противоречить нормативным актам более высокого уровня. Так, предприятие, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования;
- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;
- формирует в установленном порядке учетную политику, рабочий план счетов.

*Цели и задачи бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики:*

1. Формирование достоверной, полной и своевременной информации о совершаемых операциях по приобретению и использованию имущества экономическим субъектом и его обязательствам.
2. Предупреждение и нейтрализация производственных потерь на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств, независимо от причины их возникновения.
3. Предоставление пользователям необходимой информации, соответствующей требованиям действующего законодательства, обо всех участниках деятельности хозяйственного субъекта.
4. Своевременное и полное предоставление отчетности внутренним и внешним пользователям информации о финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, о его финансовом положении на соответствующем рынке товаров, работ и услуг.

В соответствии с действующим законодательством все предприятия, организации, включая предприятия с участием иностранных инвесторов, независимо от видов деятельности и организационно-правовых форм собственности, находящиеся на территории РФ, должны вести бухгалтерский учет в соответствии с общими правилами и нести ответственность за соблюдение порядка ведения учета и отчетности.

### ***Контрольные вопросы***

1. Какие основные этапы в развитии бухгалтерского учета можно выделить?
2. Чем знаменит выдающийся итальянский математик Лука Пачоли?
3. Как формировался и велся учет в России?
4. Кто, когда и где создал герб бухгалтеров?
5. Из каких деталей состоит герб бухгалтеров?
6. Что нужно понимать под хозяйственным учетом?
7. Что такое оперативный учет?
8. В чем отличие бухгалтерского учета от статистического и оперативного?
9. Какие требования предъявляются к хозяйственному учету?
10. Для чего служат натуральные измерители?
11. Где находят применение трудовые измерители?
12. Как отражаются хозяйственные явления с помощью денежного измерителя?
13. Какова система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.
14. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет в Российской Федерации.
15. Какие федеральные законодательные акты, определяющие роль, место и значение бухгалтерского учета, вы знаете?
16. Какое место в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета занимают положения (стандарты) по бухгалтерскому учету?
17. Какие основы формирования и раскрытия учетной политики предусматривает положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»?

### ***Тестовые задания***

1. ***Отметьте, что верно. Первыми материальными носителями учетных данных были:***
  - а) папирусы;
  - б) глиняные таблицы;
  - в) перфокарта;
  - г) перфолента;
  - д) главная книга.
2. ***Впервые необходимость двойной записи на счетах была обоснована:***
  - а) Российскими экономистами;
  - б) Международными стандартами учета;
  - в) Бенедиктом Котрульи;
  - г) Лукой Пачоли.
3. ***Исторической родиной аудита является:***
  - а) Россия;

- б) Англия;
  - в) Франция;
  - г) Германия;
  - д) США.
4. **Что изображено на гербе бухгалтеров, признанном в качестве интернациональной эмблемы счетных работников?**
- а) глобус, калькулятор, книга;
  - б) счеты, солнце, весы;
  - в) солнце, весы, кривая Бернулли;
  - г) калькулятор, весы, кривая Бернулли.
  - д) глобус, весы, калькулятор.
5. **Что отличает бухгалтерский учет от оперативного и статистического?**
- а) согласованность, прерывность, гласность;
  - б) независимость, выборочность, согласованность;
  - в) непрерывность, документальное, сплошное отражение;
  - г) прерывность, выборочность, согласованность;
  - д) сплошное отражение, гласность, выборочность.
6. **Какой учетный измеритель применяется в учете?**
- а) качественный;
  - б) количественный;
  - в) денежный;
  - г) финансовый;
  - д) управленческий.
7. **С помощью какого измерителя можно определить количество затраченного труда, исчисленного в единицу времени?**
- а) стоимостной;
  - б) натуральный;
  - в) трудовой;
  - г) денежный;
  - д) количественный.
8. **Какие требования предъявляются к хозяйственному учету?**
- а) своевременность и достоверность;
  - б) сопоставимость и доступность;
  - в) экономичность и рациональная организованность;
  - г) своевременность, достоверность, объективность.
9. **Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ состоит из документов:**
- а) 2 уровней;
  - б) 4 уровней;
  - в) 5 уровней;
  - г) 3 уровней.
10. **Основным документом по бухгалтерскому учету в РФ является:**
- а) ФЗ РФ «О бухгалтерском учете»;
  - б) Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету;
  - в) методические рекомендации;

г) инструкции.

**11. Основные правила по методологии и организации учета по отдельным его разделам содержат:**

а) инструкции;

б) методические рекомендации;

в) Федеральный закон;

г) Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету.

**12. К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относится Федеральный закон «О бухгалтерском учете»?**

а) первому;

б) второму;

в) третьему;

г) четвертому.

**13. К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относится Учетная политика организации?**

а) первому;

б) второму;

в) третьему;

г) четвертому.

## ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 2.1. ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Как самостоятельная отрасль экономической науки бухгалтерский учет имеет свой предмет (что отражается в бухгалтерском учете) и метод исследования (как и какими способами это осуществляется).

**Предметом бухгалтерского учета** являются наличие и движение имущества, источники его формирования и использование, а также возникшие обязательства и полученные результаты деятельности экономического субъекта. При этом в ходе работы экономического субъекта, финансово-хозяйственной деятельности происходит кругооборот хозяйственных средств; здесь можно выделить процессы снабжения, производства и реализации, представленные в учете отдельными хозяйственными операциями.

Хозяйственная операция (от лат. operatio- действие) характеризует отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в составе, размещении и источниках образования имущества. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество организации или только источники его образования, или одновременно и имущество, и источники его формирования.

Сущность бухгалтерского учета раскрывается через учитываемые им объекты.

**Объектами бухгалтерского учета** экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы, осуществляемые организацией в процессе ее производственно-коммерческой деятельности и вызывающие изменения имущества и источников их образования.

**По составу и функциональной роли** (участие в хозяйственном обороте субъекта) имущество организации (функционирующий капитал) подразделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал) (рис. 2).

**Внеоборотные активы** (основной капитал) – это имущество, которое участвует в нескольких производственных циклах и используется более года.

**Оборотные активы** (оборотный капитал) – имущество, которое находится в текущем хозяйственном обороте и используется в течение одного года.

**Основные средства** – это имущество, которое используется в организации в качестве средств труда более одного года. Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Главной особенностью основных средств является то, что они длительное время в неизменной натуральной форме функционируют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт в виде амортизационных отчислений. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и проч. В составе основных средств также учитываются земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие ресурсы), находящиеся в собственности организации.



**Нематериальные активы** – это объекты, не имеющие материально-вещественной формы, но способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, на получение которых компания имеет право, может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них. Нематериальные активы, также, как и основные средства, используются в хозяйственном обороте организации в течение длительного периода, т.е. свыше одного года и переносят свою стоимость на готовый продукт частями в виде амортизационных отчислений.

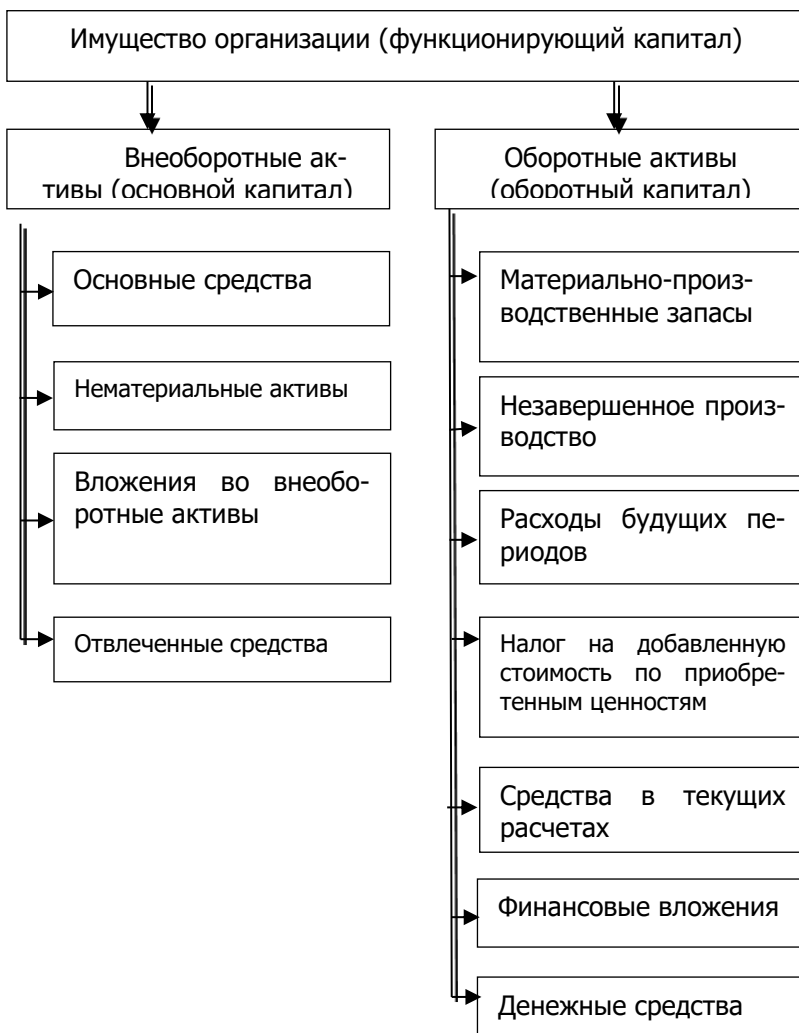


Рисунок 2 – Состав имущества организации по видам и размещению

К нематериальным активам относятся следующие объекты: результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания и др.), разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

**Вложения во внеоборотные активы** – это затраты на приобретение и создание имущества, которое будет использоваться в организации в течение длительного времени (более 1 года) (затраты на строительство или приобретение основных средств и нематериальных активов).

**Отвлеченные средства** – это средства, временно (на длительный срок) или безвозвратно изъяты из хозяйственного оборота организации, но до конца года, учитываемые в составе ее средств. К отвлеченным средствам относятся платежи в бюджет налога на прибыль; убытки и прочие отвлечения (причитающиеся к оплате суммы процентов по кредитам банков, полученным на восполнение недостатка оборотных средств, на приобретение основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов); штрафные санкции, подлежащие внесению в соответствии с действующим законодательством.

**Оборотные активы** отличаются от внеоборотных тем, что они могут быть обращены в деньги или полностью использованы в ближайшем будущем (в течение года или операционного цикла). Они участвуют в одном кругообороте капитала, их стоимость сразу переносится на издержки производства или обращения.

**Материально-производственные запасы** представляют собой часть имущества организации:

- используемую в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнение работ, оказание услуг);
- предназначенную для продажи (готовая продукция, товары);
- используемую для управленческих нужд организации.

**Незавершенное производство** – это продукция (работы), не прошедшая(ие) всех стадий (переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом. В затраты незавершенного производства включаются также полуфабрикаты собственного изготовления, предназначенные для дальнейшей обработки (переработки); неукomплектованные изделия, которые не прошли испытания и техническую приемку.

**Расходы будущих периодов** представляют собой затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам и подлежащие равномерному списанию на текущие затраты в течение периода, к которому они относятся.

**Налог на добавленную стоимость** по приобретенным ценностям – это суммы НДС, уплаченные поставщикам при покупке материально-производственных запасов и подлежащие в соответствии с налоговым законодательством возмещению из бюджета при соблюдении определенных условий.

**Средства в текущих расчетах**, называемые дебиторской задолженностью, представляют собой долги других организаций и физических лиц. Такими должниками (дебиторами) являются покупатели по неоконченным расчетам, поставщики по выданным им авансам в счет оплаты получаемых от них ценностей, отчетные лица по выданным им авансам и др.

**Финансовые вложения** – это вложения свободных денежных средств организации в государственные ценные бумаги с намерением получать по ним доходы, в акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

**Денежные средства** – сумма денег на счетах в банках (расчетных, валютных, специальных и др.), денежные переводы, наличные деньги и денежные документы (путевки, авиабилеты и др.) в кассе организации.

По источникам формирования и целевому назначению имущество организации подразделяют на две группы: собственное (собственный капитал) и заемное (созданное за счет обязательств) (рис. 3).

**Собственный капитал** представляет собой чистую стоимость имущества, определяемую как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами. Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, целевого финансирования, нераспределенной прибыли.

**Уставный (складочный) капитал** – первоначальный собственный капитал организации, формируемый в соответствии с учредительными документами в момент регистрации организации за счет средств, полученных от учредителей (инвесторов) в виде их вкладов (в денежном измерении). Организационно-правовая форма юридического лица и вид собственности определяют порядок формирования уставного капитала. Так, уставный капитал публичного акционерного общества формируется за счет эмиссии акций, общества с ограниченной ответственностью – за счет вкладов участников. Государственные и муниципальные унитарные предприятия вместо уставного (складочного) капитала формируют уставный фонд в установленном порядке.

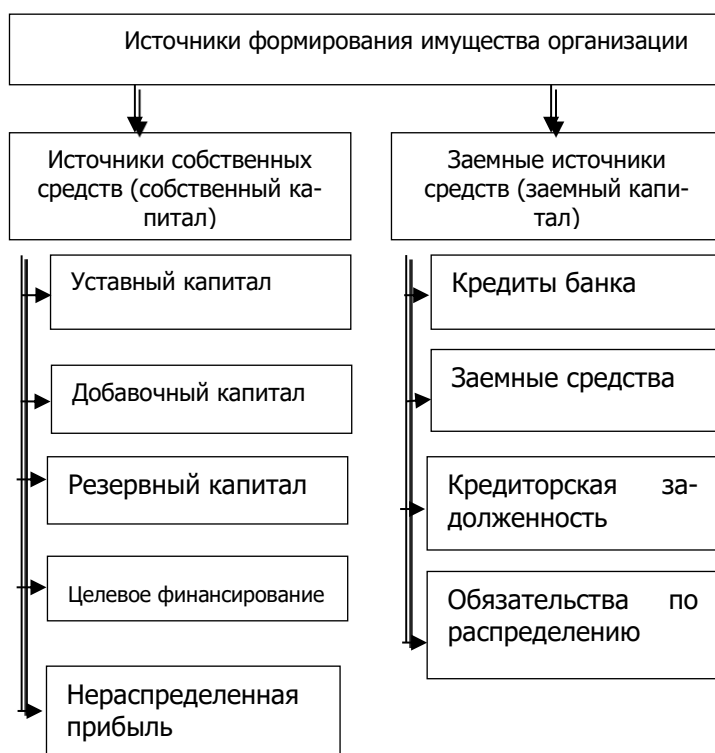


Рисунок 3 – Источники формирования и целевое назначение имущества организации

**Добавочный капитал** в отличие от уставного (складочного) не подразделяется на доли, вносимые конкретными участниками. Его величина показывает общую собственность всех участников. Добавочный капитал формируется из следующих составляющих: эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций; прироста стоимости имущества по переоценке и др.

**Резервный капитал** создается в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами за счет отчислений от прибыли, оставшейся в распоряжении организации (чистой прибыли) и предназначен для покрытия возможных убытков организации при отсутствии иных источников возмещения, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций. Резервный капитал не может быть использован для других целей. Размер резервного капитала определяется уставом организации. Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством. В акционерных обществах он не может быть менее 15 % от уставного капитала. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации.

**Целевое финансирование** – средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления конкретных мероприятий, носящих строго целевой характер.

**Нераспределенная прибыль** – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества организации. При недостаточности собственного капитала для формирования активов привлекаются заемные источники. Заемные источники средств (заемный капитал) или обязательства являются внешними источниками имущества организации.

**Кредиты** выдаются учреждениями банков на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности, платности и под обеспечение, предусмотренных законодательством и согласованных сторонами. Вопросы, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков. Между организацией-заемщиком и банком заключается кредитный договор. В нем предусматриваются объекты кредитования, срок кредита, условия и порядок его выдачи и погашения, формы обеспечения обязательств, процентные ставки, порядок их уплаты, обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита, перечень документов и периодичность их представления банку и другие условия.

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

**Кредиторская задолженность** – это задолженность данной организации перед другими организациями или отдельными лицами. Это, прежде всего, задолженность поставщикам за полученные у них сырье, материалы и другие предметы труда. Она возникает вследствие того, что момент поступления материальных ценностей не совпадает с моментом их оплаты. В течение этого срока задолженность кредиторам является источником средств организации.

**Обязательства по распределению** состоят из задолженности персоналу по оплате труда, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Эти обязательства возникают в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает с временем его уплаты. Отличие этого вида обязательств

состоит в том, что обязательства по распределению образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

**Хозяйственные процессы.** Основные хозяйственные процессы организации – это процессы снабжения, производства и продажи (рис. 4). У организации могут быть и другие хозяйственные операции (капитальное строительство, ремонт основных средств и т.д.), но основное содержание ее работы составляют три стадии: снабжение, производство и продажи, которые взаимосвязаны и дополняют друг друга.

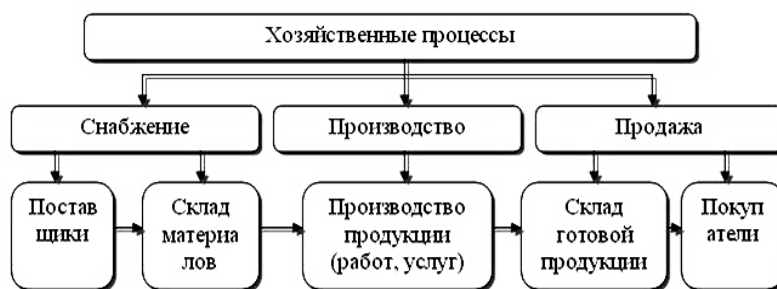


Рисунок 4 – Основные хозяйственные процессы организации

В процессе **снабжения** приобретают и заготавливают средства и предметы труда (оборудование, сырье, материалы, топливо и т.д.), необходимые для осуществления процесса производства.

В процессе **производства** изготавливают продукцию. Стоимость готовой продукции складывается из стоимости израсходованных средств производства (средств труда в виде амортизационных отчислений и предметов труда) и новой стоимости, созданной живым трудом работников (национального дохода), который, в свою очередь, включает стоимость необходимого продукта (оплата труда) и стоимость прибавочного продукта.

В процессе **продаж** готовая продукция передается потребителям. Передача осуществляется путем купли-продажи, в результате которой организация получает от потребителя продукции денежные средства, необходимые для нового кругооборота средств.

Бухгалтерский учет применяет систему особых способов исследования, которые являются составными частями, элементами его метода.

## 2.2. МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Метод бухгалтерского учета** – это совокупность приемов и способов, с помощью которых познается предмет бухгалтерского учета. Метод бухгалтерского учета определяется особенностями его предмета и включает в себя способы и приемы, которые называют **элементами** метода бухгалтерского учета. К таким элементам относятся документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета и двойная запись, баланс, отчетность. Так, непрерывность кругооборота хозяйственных средств в процессе деятельности организации вызывает необходимость отражения всех совершаемых операций при помощи документации.

**Документация** – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или праве на ее совершение. 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. Для проверки соответствия отраженных в учете посредством документов хозяйственных операций действительному состоянию средств организации необходимо периодически проводить инвентаризацию.

**Инвентаризация** – способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре, финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявленных расхождений. Инвентаризация проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, сверки расчетов на основании документов.

В бухгалтерском учете отражаются разнородные по своему составу и источникам образования средства, что вызывает необходимость применения единого способа измерения, оценки их в учете и группировки затрат.

**Оценка** – способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Она позволяет организации обобщать в едином стоимостном показателе различные виды материальных ценностей, например, сумму внеоборотных и оборотных активов, определяет общую сумму находящихся в ее распоряжении ценностей.

**Калькуляция** – способ группировки затрат и исчисления себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

**Система счетов** – это способ группировки, отражения хозяйственных средств, их источников и текущий учет однородных хозяйственных операций. Счета служат для группировки учетных объектов по признаку однородности их экономического содержания. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств, их источников или хозяйственный процесс. Счета в их совокупности представляют собой систему формирования и сохранения информации, необходимую для принятия управленческих решений.

**Двойная запись** – взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме. Она позволяет отразить на счетах взаимную связь объектов учета, хозяйственных операций.

**Балансовое обобщение** – это способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе.

**Бухгалтерская отчетность** – это единая система информации об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, составляемая за определенный период времени на основании данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Все перечисленные и применяемые в бухгалтерском учете способы исследования органически связаны друг с другом.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Что характеризует хозяйственная операция?
3. Что является объектами бухгалтерского учета?
4. Что такое оборотные активы?
5. Что такое денежные средства?
6. Что относится к собственным средствам?
7. Что относится к заемным средствам?
8. Назовите основные хозяйственные процессы организации.
9. Что является методом бухгалтерского учета?
10. Перечислите элементы метода бухгалтерского учета.
11. Что такое документация?
12. Что такое инвентаризация?
13. Что такое оценка?
14. Что такое калькуляция?
15. Дайте определение системы счетов.
16. Дайте определение двойной записи.
17. Что такое бухгалтерская отчетность?

### ***Тестовые задания***

1. ***Наличие и движение имущества-источники его формирования и использования являются:***
  - а) предметом бухгалтерского учета;
  - б) методом бухгалтерского учета;
  - в) хозяйственной операцией;
  - г) двойной записью.
2. ***Хозяйственные средства по составу классифицируются на:***
  - а) внеоборотные активы и оборотные активы;
  - б) нематериальные активы и оборудование к установке;
  - в) денежные средства и оборотные средства;
  - г) финансовые вложения и оборотные средства.
3. ***Вид объекта, не имеющий материально-вещественной формы, но способный приносить их владельцу доход:***
  - а) основные средства;
  - б) нематериальные активы;
  - в) денежные средства;
  - г) готовая продукция.
4. ***Средства, которые участвуют только в одном кругообороте капитала и полностью переносят свою стоимость на вновь созданный продукт:***
  - а) оборудование к установке;
  - б) оборотные средства;
  - в) денежные средства;
  - г) транспортные средства.

- 5. *Хозяйственные средства по источникам образования и целевому назначению бывают:***
- а) долгосрочные и краткосрочные;
  - б) собственные и заемные;
  - в) оборотные и внеоборотные;
  - г) постоянные и переменные.
- 6. *Какой капитал образуется при формировании организации за счет вкладов учредителей?***
- а) уставный;
  - б) резервный;
  - в) добавочный;
  - г) оборотный.
- 7. *Совокупность приемов и способов познания предмета бухгалтерского учета- это:***
- д) объекты бухгалтерского учета;
  - е) метод бухгалтерского учета;
  - ж) предмет бухгалтерского учета;
  - з) двойная запись.
- 8. *К элементам метода бухгалтерского учета относятся:***
- а) нормирование;
  - б) сверка документов;
  - в) калькуляция;
  - г) инвентаризация.
- 9. *Способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре данным учета:***
- а) документация;
  - б) калькуляция;
  - в) инвентаризация;
  - г) система счетов.
- 10. *Способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение:***
- а) инвентаризация;
  - б) оценка;
  - в) документация;
  - г) двойная запись.
- 11. *Единая система информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта за определенный период:***
- а) система счетов;
  - б) двойная запись;
  - в) бухгалтерская отчетность;
  - г) инвентаризация.



## ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И БАЛАНСОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ

### 3.1. ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Для руководства организацией необходимо иметь обобщенные и сгруппированные в определенном порядке сведения о размерах средств и их источниках. Для получения таких сведений составляют бухгалтерский баланс.

Информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, позволяет осуществлять контроль за наличием и структурой активов и источников их образования, делать анализ финансового положения и платежеспособности организации, размещения активов.

Термин «баланс» происходит от латинских слов *bis* – дважды и *lanx* – чаша весов, что буквально означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

**Бухгалтерский баланс** – это способ обобщения и группировки имущества организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежной оценке на определенную дату. Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Графически баланс представляет собой двустороннюю таблицу. В ее левой части, называемой активом, показывают средства организации. В правой части, пассиве, отражают источники этих средств. Актив – от латинского *aktivus* – деятельный, действующий, пассив – от латинского *passivus* – страдательный, недеятельный. Таким образом, актив баланса характеризует состав средств по видам и размещению, а пассив – источники формирования и целевое назначение этих средств.

Актив и пассив баланса (вид средств или источников) состоят из отдельных статей. Статья бухгалтерского баланса – это показатель (строка) того или иного актива или пассива баланса, характеризующий стоимость того или иного вида имущества и источников его формирования. Статьи, размещенные в активе, называются активными, в пассиве – пассивными. В балансе всегда должно присутствовать равенство итогов актива и пассива (имущество организации равно источникам его образования).

$$\text{Актив} = \text{Пассив}$$

Поскольку пассив включает капитал и обязательства, то отсюда следует, что:

$$\text{Актив} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$$

или

$$\text{Капитал} = \text{Актив} - \text{Обязательства}$$

Суммарные итоги актива и пассива баланса называются валютой баланса.

В активе баланса отражают экономические ресурсы, принадлежащие организации, рассматриваемые как потенциальные доходы, которые она может получить в будущем вследствие их использования. В пассиве показывают источники формирования средств организации, капитал, который делится на собственный и привлеченный капитал (кредиторская задолженность). Кредиторскую задолженность рассматривают как обязательства, предполагающие потенциальное уменьшение доходов организации, вытекающее из получения активов или услуг от других

юридических и физических лиц. Кредиторы имеют преимущественное право платежного иска перед собственниками на полное получение причитающихся им сумм. Собственный капитал представляет собой остаточный интерес собственников в активах организации после вычитания пассивов. Статьи баланса сгруппированы в пять разделов.

### 3.2 СТРУКТУРА БАЛАНСА

Активные статьи бухгалтерского баланса представлены двумя разделами.

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

Особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в строго определенной последовательности. Имущество и права в активе сведены в два раздела, расположенные в порядке возрастания ликвидности. В разделе I представлены наименее ликвидные активы, в разделе II – активы с высокой ликвидностью.

Номер раздела	Наименование	Группа статей
I	Внеоборотные активы	Нематериальные активы Основные средства Доходные вложения в материальные ценности
	Итого по разделу I	
II	Оборотные активы	Запасы Дебиторская задолженность Денежные средства
	Итого по разделу II	
	Баланс	

Как видим, в разделе I баланса сначала представлены наименее ликвидные его статьи (нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности и др.), во II разделе следуют более ликвидные статьи, по мере нарастания их ликвидности (запасы, дебиторская задолженность и др.). Заключительные статьи II раздела актива баланса показывают наиболее ликвидные оборотные средства (денежные средства).

Статьи пассива баланса расположены в зависимости от срока погашения обязательств и представлены тремя разделами:

III. Капитал и резервы.

VI. Долгосрочные обязательства.

V. Краткосрочные обязательства.

Статьи III раздела баланса характеризуют собственный капитал организации (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и др.).

Статьи IV и V разделов пассива баланса характеризуют заемный капитал.

Первоначально показаны долгосрочные обязательства (кредиты и займы), подлежащие погашению более чем через двенадцать месяцев после отчетной даты, затем краткосрочные обязательства (кредиты и займы), подлежащие погашению

в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, и кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, персоналу организации по оплате труда, и прочим кредиторам).

Номер раздела	Наименование	Группа статей
III	Капитал и резервы	Уставный капитал Добавочный капитал Резервный капитал Нераспределенная прибыль
	Итого по разделу III	
IV	Долгосрочные обязательства	Заемные средства Прочие обязательства
	Итого по разделу IV	
V	Краткосрочные обязательства	Заемные средства Кредиторская задолженность Доходы будущих периодов Прочие обязательства
	Итого по разделу V	
	Баланс	

В зависимости от цели составления балансы классифицируют по времени составления, источникам составления, объему информации, характеру деятельности, формам собственности, объектам отражения, формам очистки.

**По времени составления** балансы делятся на вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

*Вступительный баланс (организационный)* – первый баланс, составляемый в начале деятельности организации. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определённый период времени. В нем отражают капитал, с которого организация начинает свою деятельность.

*Текущие балансы* составляют периодически в течение всего времени существования организации. Они, в свою очередь, подразделяются на начальные (входящие), промежуточные, заключительные (исходящие). Начальный (входящий) баланс формируют на начало, а заключительный (исходящий) – на конец отчетного периода. Заключительный баланс отчетного года является начальным балансом года, следующего за отчетным. Промежуточные балансы составляют в течение года (между началом и концом отчетного года). Промежуточные балансы отличаются от заключительных тем, что, во-первых, к ним прилагается меньше отчетных форм, раскрывающих статьи баланса, во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основе данных текущего бухгалтерского учета, в то время как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса с отражением ее результатов, поэтому заключительные балансы более реальны.

*Ликвидационные балансы* составляют при ликвидации организаций. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации. В зависимости от времени составления различают три вида ликвидационных балансов: вступительный (на

начало периода ликвидации), промежуточный (в течение периода ликвидации), заключительный (на конец периода ликвидации).

*Разделительные балансы* составляют в период деления организации или передачи структурного(-ых) подразделения(-ий) другой организации. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

*Объединительные балансы* составляют при слиянии нескольких организаций в одну или в случае присоединения структурной(-ых) единицы(-ц) к данной организации.

**По источникам составления** различают балансы инвентарные, книжные и генеральные.

*Инвентарные балансы* составляют только на основании описи хозяйственных средств организации (сокращенный и упрощенный вариант баланса). Балансы такого вида необходимы при образовании новой организации на базе ранее существовавшей, изменении формы собственности и т.д.

*Книжные балансы* составляют на основании только учетных записей (данных текущего бухгалтерского учета) без проведения инвентаризации.

*Генеральные балансы* составляют на основании учетных данных и данных инвентаризации, тем самым повышается реальность статей баланса.

**По объему информации** балансы подразделяют на индивидуальные и сводные. *Индивидуальные балансы* отражают деятельность одной юридически самостоятельной организации, *сводные* – организации, имеющей дочерние и зависимые общества.

**По формам собственности** различают балансы государственных, муниципальных, частных, коллективных, смешанных, совместных предприятий и др. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств. Так, основным источником образования собственных средств государственных предприятий является уставный фонд, кооперативных – основной, паевой и другие фонды.

**По формам очистки** различают баланс-брутто и баланс-нетто.

*Баланс-брутто (грубый)* включает в себя регулирующие статьи. Регулирующими называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы статьи «Основные средства» вычитается сальдо регулирующей статьи «Амортизация основных средств».

*Баланс-нетто (чистый)* – это баланс, из которого исключены регулирующие статьи, такие как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и др. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой», что позволяет упростить систему балансовых показателей, получить реальную оценку средств организации. В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

**Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.** Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину хозяйственных средств и источников их образования. Поскольку баланс отражает состояние средств, то каждая операция вызывает его изменения. В

зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа: 1) изменения статей актива, 2) статей пассива баланса, 3) изменения статей актива и пассива баланса в сторону увеличения, 4) изменения статей актива и пассива баланса в сторону уменьшения.

### Схема четырёх типов изменений, применяемых к бухгалтерскому балансу

ТИП	АКТИВ		ПАССИВ	
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение
1.	$A + x - x = П$			
2.			$A = П + x - x$	
3.	$A + x = П + x$			
4.		$A - x = П - x$		

Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна статья в активе увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму. Таким образом, хозяйственные операции первого типа вызывают изменение только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$$A + x - x = П,$$

где  $A$  – показатель актива;  $П$  – показатель пассива,  $x$  – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

К этому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчётный счёт из кассы организации или от дебиторов, по выдаче денег из кассы подотчётным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчётным лицом в кассу, по отпуску материалов со склада в производство, по поступлению из производства готовой продукции на склад и др.

Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму. Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$$A = П + x - x,$$

где  $A$  – показатель актива,  $П$  – показатель пассива,  $x$  – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

К этому типу относятся операции по погашению задолженности поставщику за счет полученного кредита в банке, по удержанию налогов на доходы из заработной платы рабочих и служащих, и др.

Третий тип хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения на одинаковую сумму. Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Происходит увеличение хозяйственных средств и их источников. Этот тип балансовых изменений отражается уравнением:

$$A + x = П + x,$$

где  $A$  – показатель актива,  $П$  – показатель пассива,  $x$  – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, с поступлением материалов от поставщиков и др.

Четвёртый тип хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения. Все операции этого типа вызывают уменьшение и в активе, и в пассиве баланса. Итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Равенство между ними сохраняется. Этот тип балансовых операций можно отразить уравнением:

$$A - x = П - x,$$

где  $A$  – показатель актива,  $П$  – показатель пассива,  $x$  – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

Баланс имеет немаловажное значение для руководства и управления организацией. Он отражает состояние средств в обобщённой их совокупности на определённый момент времени, раскрывает структуру средств и их источников в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимозависимость между ними. Данные баланса используют для определения важнейших показателей, характеризующих деятельность организации и ее финансовое состояние. По данным баланса выявляются недостатки в работе и финансовом состоянии, а также их причины. С помощью баланса можно разработать мероприятия по их устранению.

Данные бухгалтерского баланса дают возможность контролировать правильность использования средств целевого назначения.

Благодаря компактной форме баланс является весьма удобным документом. Он даёт цельное представление не только об имущественном состоянии организации на определенную дату, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период времени. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Что понимается под активом и пассивом баланса?
3. Что понимается под статьей баланса?
4. Что такое структура баланса?
5. Сколько разделов и каких находятся в активе баланса?
6. Сколько разделов и каких находятся в пассиве баланса?
7. Как подразделяются балансы по времени составления?
8. Как подразделяются балансы по объему информации?
9. Что такое валюта баланса?
10. Что означает баланс-нетто и баланс-брутто?
11. Сколько типов изменений существует в балансе?
12. Охарактеризуйте первый тип балансовых изменений.
13. Охарактеризуйте второй тип балансовых изменений.
14. Охарактеризуйте третий тип балансовых изменений.

15. Охарактеризуйте четвертый тип балансовых изменений.

**Тестовые задания**

**1. Баланс является документом:**

- а) учетным;
- б) отчетным;
- в) прогнозным;
- г) рациональным.

**2. Левая часть бухгалтерского баланса называется:**

- а) активом;
- б) пассивом;
- в) дебетом;
- г) кредитом.

**3. Итог актива баланса должен:**

- а) быть меньше итога пассива баланса;
- б) быть больше итога пассива баланса;
- в) равняться итогу пассива баланса;
- г) не должен равняться итогу пассива баланса.

**4. Баланс показывает:**

- а) состояние хозяйственных средств и их источников на определенную дату;
- б) последовательность выполнения хозяйственных операций в течение отчетного периода;
- в) количественный состав средств организации;
- г) качественный состав источников средств организации.

**5. К внеоборотным активам относятся:**

- а) уставный капитал;
- б) касса;
- в) расчетные счета;
- г) нематериальные активы.

**6. К оборотным активам относятся:**

- а) нераспределенная прибыль;
- б) запасы;
- в) основные средства;
- г) резервный капитал.

**7. К источникам собственных средств относятся:**

- а) расчеты с персоналом по оплате труда;
- б) валютные счета;
- в) сырье и материалы;
- г) добавочный капитал.

**8. По времени составления баланс бывает:**

- а) вступительный;
- б) оборотный;
- в) сальдовый;
- г) сводный.

9. К какому типу балансовых изменений относится хозяйственная операция: «Возвращена в кассу неиспользованная подотчетная сумма – 3000 руб.»?

- а) II тип;
- б) III тип;
- в) I тип;
- г) IV тип.

10. Правая часть бухгалтерского баланса называется:

- а) активом;
- б) пассивом
- в) дебетом;
- г) кредитом.



## ТЕМА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ПЕРВИЧНОГО НАБЛЮДЕНИЯ

### 4.1. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ДОКУМЕНТООБОРОТ

Среди отличительных признаков бухгалтерского учета наиболее существенным является его документальность, только ему присущее сплошное и документальное оформление совершаемых операций. Под *документами* бухгалтерского учета понимают первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета. Документ – это основание и подтверждение учетной записи. Все хозяйственные операции оформляются документами и являются первичными учетными документами. На их основании ведется бухгалтерский учет, и без документа бухгалтерская запись не может быть сделана.

Документация – оформление экономического события (хозяйственной операции) документом. **Документ** – письменное свидетельство с заполнением всех необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Он является основой информационной системы предприятия. Как правило, бухгалтерский документ подготавливается на бланке установленной формы, отпечатанной типографским способом, но в отдельных случаях, для внутреннего пользования бухгалтерский документ составляется в произвольной форме.

Чтобы документ имел юридическую силу, он должен содержать следующие **обязательные реквизиты** (согласно части 2 ст.9 Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ):

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) 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;
- 7) подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов.

**Дополнительные реквизиты** определяются особенностями отражаемых хозяйственных операций и назначением документов. В зависимости от характера операций, технологии обработки информации в первичные документы могут быть включены:

- номер документа;
- основание для совершения хозяйственной операции;
- адрес и телефон организации;
- расчетные счета организации и др.;

Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке. Первичный учетный документ, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

Для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, организации могут самостоятельно разрабатывать и утверждать соответствующие формы первичных документов при соблюдении установленных требований.

Документы должны составляться своевременно, как правило, в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно по окончании операции. В документах должны быть заполнены все реквизиты, отражающие достоверные данные.

Для правильного использования в учетном процессе документы классифицируют по следующим однородным признакам: назначению; месту составления; способу отражения; объему содержания операций.

В зависимости от места расположения реквизитов в документах, форма этих документов может быть:

- 1) зональной;
- 2) анкетной;
- 3) табельной;
- 4) комбинированной.

***Сущность документов отражена в их классификации:***

**По назначению:**

- 1) распорядительные;
- 2) оправдательные;
- 3) бухгалтерского оформления;
- 4) комбинированные.

*Распорядительные* диктуют право на совершение строгого распоряжения соответствующего должностного лица на определенную хозяйственную операцию (чек).

*Оправдательные документы* представляют собой первый этап учётной регистрации данных. Эти документы (приходные и расходные кассовые ордера, квитанции, накладные, приёмные акты и др.) являются основанием для отражения фактов хозяйственной жизни в счетах аналитического и синтетического учёта. Исполнители (материально ответственные лица) – кладовщики, учётчики, кассиры, экспедиторы и другие – «оправдывают» свои действия этими документами.

*Бухгалтерского оформления* – документ самостоятельного назначения не имеет, его роль – на основании представленных распорядительных и оправдательных документов подготовить соответствующие данные для дальнейшей обработки (справки расчета, ведомости распределенных доходов).

*Комбинированные документы* одновременно выполняют функции, свойственные двум и более охарактеризованным выше типам документов. Например, один документ может сочетать функции распорядительного и оправдательного документа или функции оправдательного и бухгалтерского оформления. К числу ком-

бинированных можно отнести приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные ведомости на заработную плату и др. Их применение уменьшает количество записей, облегчает бухгалтерскую обработку документов.

**По порядку формирования:**

- 1) первичные;
- 2) сводные.

*Первичные* – документы, которые оформляются в начале процесса. В них регистрируются факты хозяйственной жизни путем предварительного измерения и наблюдения.

*Сводные* документы составляются на основе первичных. Их применение связано с необходимостью сокращения первичных документов путем обобщения.

**По способу использования:**

- 1) разовые;
- 2) накопительные.

*Разовые* документы фиксируют одну или несколько хозяйственных операций и служат основанием для бухгалтерских проводок (приходные и расходные кассовые ордера).

*Накопительные* документы содержат некоторое количество определенных хозяйственных операций за определенный период (сводные ведомости и т.д.)

**По месту составления:**

- 1) внешние (должны всегда регистрироваться);
- 2) внутренние (для внутреннего пользования).

*Внутренними* считаются документы, составляемые и используемые для оформления операций, совершенных внутри данной организации. К ним относятся накладные на внутреннее перемещение производственных запасов, авансовые отчеты подотчетных лиц, приходные кассовые ордера и др.

*Внешними* принято считать документы, поступающие в организацию других организаций. Это товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и др.

**По количеству позиций:**

- 1) однопозиционные;
- 2) многопозиционные.

**По оформлению однородных операций:**

- 1) унифицированные документы;
- 2) прочие документы.

Под *документооборотом* в бухгалтерском учете понимается движение документов бухгалтерского учета в экономическом субъекте с момента их составления до завершения исполнения (в частности, использования для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, помещения в архив).

Организация документооборота находится в компетенции главного бухгалтера фирмы. Процесс обработки документов включает три этапа:

- 1) таксировка (расценка) – перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный;
- 2) группировка – подбор документов согласно экономическому содержанию зафиксированных в них хозяйственных операций. Цель – подготовить сводные

- данные о движении имущества и обязательств организации за отчетный период;
- 3) контрировка – указание в первичном документе бухгалтерских записей, т.е. корреспонденция счетов согласно содержанию документа.

#### 4.2. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

*Инвентаризацией* называется установление фактического наличия средств и их источников путем пересчета остатков в натуре и проверки учетных записей. Слово «инвентаризация» происходит от латинского «опись» и означает проверку наличия и состояния ценностей в натуре путем пересчета, взвешивания, измерения и т.д.

Основные цели инвентаризации – выявление имущества, фактически имеющегося в наличии у организации, сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета и выявление отклонений, а также подтверждение достоверности учета обязательств по всем видам дебиторской, кредиторской задолженности, другим видам расчетов.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены Приказом Минфина РФ 13 июня 1995 г. №49н) устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организаций и оформления ее результатов. При проведении инвентаризации материально ответственное лицо подсчитывает, обмеривает всё имущество, имеющееся у организации, по местам его нахождения. Кроме того, согласно Методическим указаниям, инвентаризации подлежит имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете на ответственном хранении, полученное для переработки, а также не учтенное по каким-либо причинам.

Таким образом, при проведении инвентаризации подсчитываются, обмериваются и взвешиваются все материальные объекты, имеющиеся у организации, а также не принадлежащие ей ценности, но числящиеся в бухгалтерском учете.

Обязательность и основные положения проведения инвентаризации, ведение первичного учета по унифицированным формам первичной учетной документации распространяется на юридические лица всех организационно-правовых форм и форм собственности, осуществляющим деятельность в отраслях экономики.

Инвентаризация имущества и обязательств в организации является не только важным общехозяйственным мероприятием, но и элементом ее учетной политики, при формировании которой утверждается порядок проведения инвентаризаций. Порядок проведения инвентаризации оформляется в виде приложения к приказу об учетной политике и включает в себя график проведения плановых и внеплановых инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации, и т.д.

Плановые инвентаризации проводятся в заранее установленные сроки, внеплановые или внезапные инвентаризации проводятся неожиданно для материально ответственных лиц, чтобы установить фактическое наличие имущества. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально

ответственным лицам. Внеплановые (внезапные) инвентаризации могут проводиться как по решению руководителя организации, так и по требованию следственных и контрольных органов.

По степени охвата организация самостоятельно решает вопросы проведения полной или частичной (выборочной) инвентаризации и отражает это в приказе об учетной политике исходя из требований действующего законодательства.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации, а частичная (выборочная) инвентаризация только один или несколько видов имущества и обязательств.

Выборочная инвентаризация наличия имущества может проводиться в случаях обнаружения нарушения порядка и сроков проведения инвентаризации, а также при установлении фактов списания имущества по незаконным операциям или не надлежаще оформленным документам. В межинвентаризационный период в организациях рекомендуется систематически проводить выборочные инвентаризации имущества в местах его хранения или переработки. Основной целью выборочных инвентаризаций в межинвентаризационный период является осуществление контроля за сохранностью имущества, выполнением правил его хранения, соблюдением материально ответственным лицом установленного порядка ведения первичного учета. Внеплановой выборочной инвентаризации подвергается, как правило, наиболее дорогостоящее имущество, по которому имеются сверхнормативные запасы или продолжительное время не было движения. Также выборочные инвентаризации рекомендуется проводить при поступлении сигналов о фактах нарушения правил приемки, отпуска, отгрузки и реализации имущества, несвоевременного использования ежегодных отпусков материально ответственными лицами.

Организация самостоятельно должна решать, в какие сроки проводить инвентаризацию имущества, числящегося на забалансовых счетах.

В определенных случаях, согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

Для проведения инвентаризации и отражения ее результатов используются унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов, инвентаризационные описи и акты инвентаризации, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998г. №88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций,

по учету результатов инвентаризации» утверждены согласованные с Минфином России, Минэкономки России.

Перечень форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации обязателен к применению в соответствии со ст. 11 ФЗ «О бухгалтерском учете».

Результаты инвентаризации признаются действительными только в том случае, если соблюдается процедура ее проведения. Проведение инвентаризации имущества включает в себя несколько этапов: подготовительные мероприятия; натуральную (вещественную) и документальную проверку; сравнительно-аналитические мероприятия; заключительные мероприятия.

На этапе подготовительных мероприятий издается приказ (постановление, распоряжение) руководителя организации по форме №ИНВ-22 о проведении инвентаризации назначается инвентаризационная комиссия, определяются сроки проведения и виды инвентаризируемого имущества, разрабатываются внутренние инструкции, осуществляется получение расписок от материально ответственных лиц, определяются остатки имущества и обязательств по учетным данным и т.п.

На этапе собственно натуральной (вещественной) и документальной проверки осуществляются выявление, взвешивание, обмеривание, таксировка, подсчет материально-производственных запасов, использование данных о существующих оценках имущества и обязательств, оформление актов инвентаризации и инвентаризационных описей.

Сравнительно-аналитические мероприятия предусматривают проверку и сопоставление данных инвентаризационных описей и актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета; выявление расхождений, составление сличительных ведомостей и определение причин расхождений учетных и текущих оценок; подготовку предложений по отражению в учете результатов инвентаризации.

Если в ходе инвентаризации были выявлены отклонения от учетных данных, то в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств по такому имуществу составляется Сличительная ведомость результатов инвентаризации по форме №ИНВ-19.

До составления сличительных ведомостей и определения результатов инвентаризации бухгалтерия организации должна тщательно проверить правильность всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях. Затем бухгалтерия вносит полученные сведения в сличительные ведомости, в которых проводится сравнение фактических сведений с данными учетных регистров. Обнаруженные расхождения фиксируются в проекте акта инвентаризации, к которому прилагается бухгалтерская справка с указанием возможных направлений списания выявленных недостатков: на хищение, стихийные бедствия, порчу при хранении вследствие халатности виновных лиц.

Сличительные ведомости составляют только по имуществу (источникам), при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются выявленные отклонения, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. При этом инвентаризационная ведомость сверяется со сличительной ве-

домостью. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии. Второй передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия должна выявить причины, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета, и предложить способы отражения в учете результатов инвентаризации. Инвентаризационная комиссия устанавливает, имеются ли в организации лица, несущие материальную ответственность за сохранность ценностей, определяет размер этой ответственности, анализирует возможные способы истребования сомнительной дебиторской задолженности (путем перевода долга, бартерных операций и т.п.). Составляется специальная опись для объектов, не пригодных к дальнейшей эксплуатации и не подлежащих восстановлению, с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин непригодности (порча, полный износ), а также предложений источников списания этих объектов.

Инвентаризационная комиссия выявляет причины недостач и излишков. По фактам образования излишков или недостач необходимо получить подробные объяснения от материально ответственных лиц.

Заседание инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором фиксируются выводы, решения и предложения по результатам проведенной инвентаризации, проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей. Кроме того, в протоколе приводятся сведения о производственных запасах, пришедших в негодность, с указанием причин порчи и виновных в этом лиц. На заседании инвентаризационной комиссии утверждается заключительный акт инвентаризации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителя организации, который принимает окончательное решение о зачете. В любом случае, если по результатам проведения инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия и учетных данных, руководитель организации издает приказ, в соответствии с предписаниями которого расхождение должно быть исправлено. Приказ руководителя по результатам годовой инвентаризации служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей заключительными оборотами за декабрь.

Заключительные мероприятия представляют собой оформление ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией по форме №ИНВ-26, внесение бухгалтерских записей в учетные регистры по результатам инвентаризации; издание приказа руководителя об утверждении результатов инвентаризации, определение и привлечение к административной ответственности виновных лиц.

Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, на заключительном этапе инвентаризации подписывают руководитель и главный бухгалтер организации одновременно с изданием приказа об утверждении результатов инвентаризации.

Результаты проведенной инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, когда она была закончена. Результаты годовой инвентаризации отражаются в годовом бухгалтерском отчете.

Расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации, регулируются следующим образом:

Излишки основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств и другого имущества подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты организации. Так, излишек материалов на складе организации отражается корреспонденцией:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли списывается на затраты (расходы на продажу) организации. Например, недостача материалов на складе организации в пределах норм естественной убыли отражается корреспонденцией:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

Кредит счета 10 «Материалы»;

Дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостача ценностей сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц корреспонденцией:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются (учитываются в составе прочих расходов):

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Результаты инвентаризации переносятся в Главную книгу, остатки на счетах которой пересматриваются и учитываются при закрытии счетов учетного года и переносе данных в бухгалтерский баланс. Материалы работы инвентаризационной комиссии по завершении инвентаризации передаются в бухгалтерию организации, где они должны храниться в специальной папке в соответствии со ст.29 Закона «О бухгалтерском учете» не менее пяти лет, то есть в течение всего срока исковой давности по бухгалтерским операциям.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что представляет собой документация?
2. Что такое документ?



3. Что такое документооборот?
4. В соответствии с какими нормативными актами оформляются первичные учетные документы?
5. Виды реквизитов.
6. На какие виды подразделяются документы по назначению?
7. В чем состоит отличие внутренних документов от внешних?
8. Перечислите процессы обработки документов.
9. Что понимают под инвентаризацией?
10. Каким нормативным документом определены правила проведения инвентаризации?
11. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
12. Чем отличается выборочная инвентаризация от сплошной?
13. Каков порядок проведения инвентаризации?
14. Как выявляются и отражаются в учете результаты инвентаризации?

### *Тестовые задания*

**1. Документ — это:**

- а) основные реквизиты;
- б) показатель, характеризующий хозяйственную операцию;
- в) письменное доказательство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции, право на его совершение
- г) измеритель хозяйственной операции.

**2. Содержание хозяйственной операции является:**

- а) обязательным реквизитом документа;
- б) дополнительным реквизитом документа;
- в) измерителем хозяйственной операции;
- г) не является реквизитом документа.

**3. Производить записи в документах не разрешается:**

- а) пастой шариковых ручек;
- б) автоматизированным путем;
- в) простым карандашом;
- г) чернилами.

**4. По назначению документы подразделяются на:**

- а) сводные, накопительные, разовые, комбинированные;
- б) распорядительные, внутренние, внешние, бухгалтерского оформления;
- в) распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные;
- г) накопительные, внутренние, комбинированные.

**5. По порядку формирования документы подразделяются на:**

- а) первичные, сводные;
- б) внутренние, внешние
- в) распорядительные, оправдательные;
- г) накопительные, комбинированные.

**6. Обязательные инвентаризации проводятся:**

- а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- б) перед составлением квартальной бухгалтерской отчетности;

- в) перед составлением полугодовой бухгалтерской отчетности;
- г) перед составлением девятимесячной бухгалтерской отчетности.

**7. По объему инвентаризации подразделяются на:**

- а) сплошные;
- б) частичные;
- в) выборочные;
- г) внеплановые.

**8. По назначению инвентаризации подразделяются на:**

- а) полные;
- б) контрольные;
- в) частичные;
- г) внезапные.

**9. По методу проведения инвентаризации подразделяются на:**

- а) плановые;
- б) повторные;
- в) сплошные;
- г) документальная.

**10. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:**

- а) менеджера;
- б) материально ответственного лица;
- в) представителя вышестоящей организации;
- г) сторожа.

**11. Суммы излишков материалов, выявленные в результате инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете:**

- а) Дт 10 «Материалы» Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- б) Дт 10 «Материалы» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Дт 10 «Материалы» Кт 75 «Расчеты с учредителями»;
- г) Дт 10 «Материалы» Кт 90 «Продажи».

## ТЕМА 5. ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТАХ И ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

### 5.1. КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ

Бухгалтерский баланс содержит обобщенные данные о состоянии хозяйственных средств и их источников на отчетную дату. Отражение отдельных хозяйственных операций непосредственно в балансе практически невозможно, так как после каждой из них потребовалось бы составлять новый баланс. В организациях ежедневно совершается большое количество операций, которые в конечном итоге находят отражение в балансе только в денежном измерении, а учет, например, материальных ценностей необходимо вести и в натуральном измерении. Поэтому движение хозяйственных средств и их источников отражается при помощи метода бухгалтерского учета – бухгалтерских счетов.

**Счета бухгалтерского учета** – это способ экономической группировки, текущего отражения состояния и изменений, происходящих с хозяйственными средствами, источниками их формирования в результате хозяйственных операций с целью получения обобщенной информации, необходимой для управления хозяйственной деятельностью организации.

Для учета каждого вида хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов открывается отдельный счет, например, для учета наличных денег – «Касса», для учета товаров – «Товары» и т.д.

**Графически счет представляет** собой двустороннюю таблицу, в которой делают учетные записи, левая сторона которой называется «Дебет», а правая – «Кредит»:

Дебет	счет	Кредит
<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>		

На счете отражают первоначальное состояние учитываемого объекта, а затем регистрируют изменения его величины: с одной стороны, счета показывают увеличение, с другой – уменьшение. Это позволяет в любой момент установить размер учитываемого объекта, включая и происшедшие с ним изменения.

Счета открывают на основании статей баланса. Поэтому они в основном носят те же названия, что и статьи баланса, и так же, как и статьи баланса, делятся на активные и пассивные.

**Активными** называют счета, предназначенные для учета хозяйственных средств, а **пассивными** – счета, служащие для учета источников этих средств.

Строение счета:

1. **Сальдо начальное, сальдо конечное** – остаток по счету на начало или конец отчетного периода (месяца).
2. **Оборот** – итоги записей сумм операций за текущий месяц без учета сальдо начального по дебетовой и кредитовой сторонам счета.

На активных счетах начальный и конечный остаток хозяйственных средств записывают в дебетовой части счета, увеличение средств отражают по дебету, а уменьшение – по кредиту. К активным счетам относятся «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Товары», «Касса», «Расчетные счета» и др.

**Учебная форма активного счета**

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) – остаток средств на начало отчетного периода	
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (–)
Оборот по дебету (Обд)	Оборот по кредиту (Обк)
Сальдо конечное (Ск) – остаток средств на конец отчетного периода	

В активных счетах сальдо (конечный остаток) определяют путем суммирования начального дебетового остатка с дебетовым оборотом и вычитания кредитового оборота по следующей формуле:

$$Ск = Сн + Обд - Обк,$$

где  $Ск$ ,  $Сн$  – сальдо начальное и конечное,  $Обд$ ,  $Обк$  – обороты по дебету и кредиту счета.

На пассивных счетах делают противоположные записи, начальный и конечный остаток источников средств записывают в кредитовой части счета, увеличение источников средств отражают по кредиту, а уменьшение – по дебету. К пассивным счетам относятся «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др.

Учебная форма пассивного счета	
Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) – остаток источника средств на начало отчетного периода
Уменьшение источника средств (–)	Увеличение источника средств (+)
Оборот по дебету (Обд)	Оборот по кредиту (Обк)
	Сальдо конечное (Ск) – остаток источника средств на конец отчетного периода

В пассивных счетах порядок определения сальдо обратный: из суммы начального кредитового остатка и кредитового оборота вычитают дебетовый оборот:

$$Ск = Сн + Обк - Обд,$$

где  $Ск$ ,  $Сн$  – сальдо начальное и конечное,  $Обд$ ,  $Обк$  – обороты по дебету и кредиту счета.

Кроме активных и пассивных счетов, применяются смешанные **активно-пассивные** счета, которые открываются на основании двух статей баланса: активной и пассивной. На этих счетах учитываются одновременно хозяйственные средства и источники их образования. Активно-пассивные счета могут иметь развернутое сальдо (одновременно по дебету и кредиту счета) или плавающее сальдо (только дебетовое или кредитовое).

К активно-пассивным счетам с развернутым сальдо относятся счета учета дебиторской и кредиторской задолженности «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Конечное сальдо этих счетов определяется на основании данных аналитического учета.

### Учебная форма активно-пассивного счета с развернутым сальдо

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) – остаток дебиторской задолженности на начало отчетного периода	Сальдо начальное (Сн) – остаток кредиторской задолженности на начало отчетного периода
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Уменьшение дебиторской задолженности (–)
Уменьшение кредиторской задолженности (–)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Оборот по дебету (Обд)	Оборот по кредиту (Обк)
Сальдо конечное (Ск) – остаток дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Сальдо конечное (Ск) – остаток кредиторской задолженности на конец отчетного периода

К активно-пассивным счетам с плавающим сальдо относятся счета «Прибыли и убытки», «Продажи», «Прочие доходы и расходы» и др. Характерной особенностью этих счетов является то, что в конце отчетного периода они закрываются и сальдо не имеют.

### Учебная форма активно-пассивного счета с переменным сальдо

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
Расходы (убытки)	Доходы (прибыли)
Текущее сальдо – убыток	Текущее сальдо – прибыль
Оборот по дебету (Обд)	Оборот по кредиту (Обк)

В результате хозяйственных операций происходят изменения средств организации и их источников. Сумма каждой хозяйственной операции записывается на счетах бухгалтерского учета дважды (по дебету одного счета и по кредиту другого счета), что и называется двойной записью. Она обеспечивает взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации в бухгалтерском учете.

Использование двойной записи имеет большое контрольное значение, так как требует обязательной сбалансированности (равенства) итогов записей на счетах. Это осуществляется по окончании каждого отчетного периода, когда подсчитываются суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов независимо от их вида. Они должны быть равны между собой. Неравенство свидетельствует об ошибке, допущенной в записях или подсчетах.

Двойная запись характеризуется тремя принципами:

- 1) запись отражается дважды;
- 2) запись отражается по дебету одного и кредиту другого счета;

3) запись на обоих взаимосвязанных счетах отражается в одной и той же сумме.

Взаимосвязь между счетами, отражающими хозяйственную операцию, называется **корреспонденцией счетов**, а счета, между которыми возникает эта связь, **корреспондирующими счетами**.

При отражении операций на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи необходимо установить:

- какие средства или какие источники средств участвуют в данной операции;
- что происходит с учитываемыми объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственной операции;
- на каких счетах учитываются средства или источники, участвующие в хозяйственной операции;
- какими являются корреспондирующие счета по отношению к балансу (активные, пассивные, активно-пассивные);
- как изменились счета в результате данной хозяйственной операции.

Сущность двойной записи можно продемонстрировать на следующем условном примере. В кассу организации получены с расчетного счета наличные деньги в сумме 5000 руб. Эта операция затрагивает два объекта учета, и, следовательно, сумма 5000 руб. должна быть записана на двух счетах: «Касса» и «Расчетные счета». Оба счета являются счетами учета хозяйственных средств – активными. Увеличение необходимо записать по дебету счета «Касса», а уменьшение по кредиту счета «Расчетные счета».

Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными.

**Простыми проводками называются** такие, которые требуют записи суммы хозяйственной операции в дебет одного и в кредит другого счета, т.е. при которых дебетуется один и кредитруется другой счет. Примером простой проводки служит показанная выше запись в дебет счета «Касса» и кредит счета «Расчетные счета».

**Сложными называются** такие бухгалтерские проводки, когда дебетуются два или несколько счетов и кредитруется один счет или, наоборот, дебетуется один счет и кредитруется два или несколько счетов. Каждую сложную проводку можно расчленить на две или несколько простых. Например, в организацию поступили материалы от поставщика на сумму 12000 руб. (в том числе НДС 20% – 2000 руб.). По данной хозяйственной операции составляют сложную проводку:

Дебет счета 10 «Материалы» 10000 руб.

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» 2000 руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12000 руб.

Не допускается составление таких сложных проводок, в которых одновременно дебетуется и кредитруется несколько счетов. Такие проводки не позволяют устанавливать корреспонденцию счетов и затрудняют использование учета для контроля за хозяйственной деятельностью.

В бухгалтерском учете, кроме двойной записи, существуют и односторонние бухгалтерские проводки, которые составляются по забалансовым счетам. Например, приняты в текущую аренду основные средства по первоначальной стоимости 100000 руб. Дебет счета 001 «Арендованные основные средства» – 100000 руб.; после окончания срока аренды возвращены основные средства арендодателю. Кредит счета 001 «Арендованные основные средства» – 100000 руб.

Бухгалтерская проводка, отражающая запись отрицательного числа, называется **сторнировочной**. Способ составления такой проводки называется «красное сторно». При этом способе сумма хозяйственной операции или вся бухгалтерская проводка, составленная ранее, записывается красными чернилами, или обводится в рамку. Сторнировочная запись должна полностью соответствовать ранее составленной неправильной проводке. После сторнировочной записи указывают (составляют) исправительную запись.

Способ сторнировочной записи используется не только для исправления ошибок, но и для отражения на счетах бухгалтерского учета фактической себестоимости готовой, отгруженной или проданной продукции.

Счета бухгалтерского учета, открываемые на основании статей баланса для учета движения средств и их источников, содержат обобщающие (синтетические) данные в денежном выражении. Эти счета носят название синтетических счетов, а учет с помощью синтетических счетов называют синтетическим учетом. Однако одних данных, полученных на основании синтетических счетов, недостаточно для контроля за хозяйственной деятельностью и руководства ею. Так, чтобы проверить, насколько производство обеспечено требуемыми предметами труда, необходимо знать не только общую себестоимость всех материальных ценностей по данным синтетического счета, но и иметь сведения о количестве и себестоимости каждого отдельного наименования этих ценностей. Для получения более подробной информации об объектах учета применяют аналитические счета, которые открывают и ведут в развитие синтетических счетов. Учет, который ведется на аналитических счетах, называется аналитическим. Аналитический учет ведется в денежном измерителе, а в необходимых случаях и в натуральном выражении.

Порядок отражения хозяйственных операций в аналитическом учете, а также взаимную связь аналитических счетов с синтетическими счетами, в развитие которых они ведутся, рассмотрим на следующем примере. К синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» откроем два аналитических счета: «Расчеты с поставщиком А» и «Расчеты с поставщиком Б». Сальдо начальное по синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» составляет 10000 руб., в том числе по аналитическим счетам «Расчеты с поставщиком А» – 3000 руб., «Расчеты с поставщиком Б» – 7000 руб. В результате хозяйственных операций задолженность поставщикам увеличилась на сумму 6000 руб., в том числе по аналитическим счетам «Расчеты с поставщиком А» – 4000 руб., «Расчеты с поставщиком Б» – 2000 руб. Записи на синтетическом и аналитическом счетах будут следующими:

**Синтетический счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Дебет	Кредит
	Сальдо – 10000
	1) 6000
Оборот –	Оборот – 6000
	Сальдо – 16000

Аналитические счета к синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

### Расчеты с поставщиком А

Дебет	Кредит
	Сальдо – 3000
	1) 4000
Оборот –	Оборот – 4000
	Сальдо – 7000

### Расчеты с поставщиком Б

Дебет	Кредит
	Сальдо – 7000
	1) 2000
Оборот –	Оборот – 2000
	Сальдо – 9000

Из приведенного условного примера наглядно видно, что каждая операция, объединяющая несколько однородных операций, записывается по синтетическому счету общей суммой, а по счетам аналитического учета – отдельными суммами по каждому учитываемому объекту.

Согласно рассмотренному примеру начальное сальдо синтетического счета равно сумме сальдо аналитических счетов ( $10000 = 3000 + 7000$ ).

Оборот по кредиту синтетического счета равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов ( $6000 = 4000 + 2000$ ).

Оборот по дебету синтетического счета равен сумме оборотов по дебету аналитических счетов.

Конечное сальдо синтетического счета равно сумме сальдо аналитических счетов ( $16000 = 7000 + 9000$ ).

Данные аналитического учета, содержащие натуральные показатели по каждому отдельному виду материальных ценностей, используют при проведении инвентаризации. Полученные из аналитического учета сведения о количестве материалов, готовой продукции и т.д. в ходе инвентаризации сопоставляют с фактическими остатками, выявляя излишки и недостачи ценностей. Кроме этого, аналитический учет имеет большое оперативное значение. По данным аналитического учета осуществляют контроль за состоянием отдельных видов материально-производственных запасов, за осуществлением расчетов с каждым поставщиком, покупателем, подотчетным лицом, персоналом и пр.

Между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами существует взаимосвязь:

- сальдо одного синтетического счета должно быть равно сумме сальдо всех аналитических счетов, к нему относящихся;
- суммы оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета должны быть равны суммам оборотов по дебету всех аналитических счетов к нему относящихся;
- название аналитического счета соответствует наименованию объекта учета на этом счете.

Например:

Счет 01 «Основные средства» (синтетический) сальдо – 400000 руб.

Аналитические счета к счету 01 могут быть следующие:

«Здания» – 170000 руб.;

«Автотранспорт» – 120000 руб.;

«Станки» – 110000 руб.;



Итого: 400000 руб.

Аналитические счета несут характеристику синтетического счета (если синтетический счет «Активный», то и аналитические счета его характеризующие, «Активные»).

Аналитический учет к счетам 01, 03, 07, 08, 10, 40, 41 и др. ведут в количественно-суммовом выражении, а по счетам 70, 71, 60 и др. в суммовом выражении, например:

№ п/п	Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1.	10.08.	Получено от ООО «Кристалл»: - сталь листовая 16т × 100;	A+ 10 с/лист.	П+60/К	1600
		- сталь легированная 8т × 250	A+10 с/лег.	П+60/К	2000
2.	18.08.	Отпущено в производство: - сталь легированная 2т. × 250; - сталь листовая 10т. × 100.	A+20	A-10 с/лег. 10 /лист.	500 1000
3.	25.08.	Перечислено с расчетного счета за сталь ООО «Кристалл»	П-60/К	A-51	1.200

Условие: на 1 августа 20\_\_ г. остаток по счету 10 «Материалы» – 4750 руб.

В том числе:

сталь листовая 40 т × 100 руб. = 4000 руб.

сталь легированная 3 т × 250 руб. = 750 руб.

Задолженность ООО «Кристалл» по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 300 руб.

Откроем аналитические счета к счету 10 и разнесем хозяйственные операции за август, определим конечное сальдо.

Аналитические счета к счету 10:

### Сталь легированная

№	Содержание операции	Ед. изм.	Цена, за ед.	Остаток на 1.08.20__		Приход		Расход		Остаток на 1.09.20__	
				К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма
1.	С-до 01.08	т	250	3	750						
2.	Поступило от поставщиков	т	250			8	2000				
3.	Отпущено в производство	т	250					2	250		
4.	Итого за август	т	250	3	750	8	2000	2	250	9	2250

**Сталь листовая**

№	Содержание операции	Ед. изм.	Цена, за ед.	Остаток на 1.08.20__		Приход		Расход		Остаток на 1.09.20__	
				К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма
1.	С-до 01.08.20	т	100	40	4000						
2.	Поступило от поставщиков	т	100			16	1600				
3.	Отпущено в производство	т	100					10	1000		
4.	Итого за август	т	100	40	4000	16	1600	10	1000	46	4600

Сальдо на 1.09.20\_\_ : сталь легированная – 2250 руб.

сталь листовая – 4600 руб.

Итого: 6850 руб.

Откроем счет 10 «Материалы» и разнесем операции за август:

**Счет 10 «Материалы»**

Дебет	Кредит
Сальдо начальное 4750	
2000	500
1600	1000
Оборот 3600	Оборот 1500
Сальдо конечное 6850	

Сальдо конечное: 6850 (4750 + 3600 – 1500)

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется аналогично, но только в суммовом выражении. Схематично это выглядит:

1. На синтетическом счете:

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное 300
1200	2000
	1600
Оборот 1200	Оборот 3600
	Сальдо конечное 2700

Сальдо конечное

2700 (300 + 3600 – 1200)

2. На аналитических счетах:

		Остаток на 1.08.20__		Оборот		Остаток на 1.09.20__	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	С-до на 1.08.20__		300				
2.	Получена сталь легированная				2000		

3.	Получена сталь листовая				1600		
4.	Перечислено с расчетного счета			1200			
5.	Оборот			1200	3600		
6.	С-до на 1.09.20__						2700

Кроме синтетических и аналитических счетов, в бухгалтерском учете применяются субсчета.

Субсчет – это промежуточное учетное звено между синтетическим и аналитическим счетами, которое представляет собой дополнительную группировку показателей однородных аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Например, в рамках синтетического счета «Материалы» аналитические счета группируются по однородным видам материалов на субсчетах «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», «Топливо» и т.д. К субсчету «Топливо» можно открыть аналитические счета «Бензин», «Дизельное топливо», «Керосин» и т.д.

Являясь дальнейшей детализацией синтетических счетов, которые называются счетами первого порядка, **субсчета** именуются счетами второго порядка. Дальнейшей детализацией субсчетов являются аналитические счета, их называют счетами третьего порядка.

Субсчета позволяют группировать учетные данные применительно к показателям отчетности и исходя из требований анализа деятельности организации. Применение субсчетов обязательно для таких синтетических счетов, на которых учитываются объекты с обширной номенклатурой. Субсчета могут открываться к любому счету самостоятельно с целью группировки данных аналитического учета.

При записи хозяйственных операций на счета их группируют по экономически однородным признакам, т.е. записывают по определенной системе. Поэтому отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется **систематической записью** (регистрацией).

Наряду с систематической записью в бухгалтерском учете применяется **хронологическая запись** произведенных операций, т.е. запись операций в календарной последовательности их совершения. Различия в экономическом содержании операций при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся регистрационные журналы, кассовые книги и другие регистры.

Хронологическая регистрация хозяйственных операций предшествует их систематической записи на бухгалтерских счетах. При соответствующей организации учета можно осуществлять хронологическую и систематическую запись одновременно. Это сокращает объем учетной работы и уменьшает возможность ошибок в счетных записях.

**Журнал регистрации хозяйственных операций за сентябрь 20\_\_ г.**

№ п/ п	Дата	Содержание операции	Корреспонденция		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
1	01.09	Получено в кассу с расчетного счета	50	51	30000
2	10.09	Отпущены материалы в производство	20	10	40000
3	20.09	Перечислено с расчетного счета поставщику	60	51	20000
Итого:					90000

В приведенном журнале регистрации отражены все операции, по которым составлены бухгалтерские проводки. Общий итог (90000 руб.) равен итогам дебетовых и кредитовых оборотов по счетам. Этот факт позволяет утверждать, что на счетах все операции отражены в правильных суммах.

**5.2. ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО СИНТЕТИЧЕСКИМ И АНАЛИТИЧЕСКИМ СЧЕТАМ**

Для удобства контроля за бухгалтерскими счетами и составления баланса и отчетности в учете применяются оборотные ведомости. *Оборотная ведомость* – это способ обобщения показателей счетов, она регистрирует обороты и остатки по всем хозяйственным средствам и их источникам. Существует два вида оборотных ведомостей: по синтетическим и аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется на основании синтетических счетов за месяц. В нее записывают наименование счетов, остатки на начало месяца, обороты за месяц и остатки на конец месяца. В графах «Остаток на начало месяца» и «Остаток на конец месяца» по активным счетам сумма указывается по дебету, по пассивным – по кредиту, по активно-пассивным – и по дебету, и по кредиту одновременно:

**Оборотно-сальдовая ведомость по счетам**

Наименование (код) счетов	Сальдо на начало периода		Оборот за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Итого						

Обороты за месяц (суммы всех операций отдельно по дебету и отдельно по кредиту счетов) заносятся в колонки и по дебету, и по кредиту. После составления оборотной ведомости подсчитываются итоги по каждой колонке. Главная особенность правильно составленной оборотной ведомости – это три пары равных итогов:

1) итог начальных остатков по дебету должен быть равен итогу начальных остатков по кредиту (как актив баланса равен его пассиву);

2) итог оборотов по дебету равен итогу оборотов по кредиту – по принципу двойной записи операций на счетах бухгалтерского учета;

3) итог конечных остатков по дебету равен итогу конечных остатков по кредиту как актив и пассив баланса.

Если такого равенства нет, значит, при составлении ведомости допущены ошибки, которые необходимо исправить. Бывают случаи, когда допущены ошибки даже при наличии трех пар равенств:

1) операция отражена в правильной корреспонденции счетов, но в неверной сумме;

2) сумма операций правильная, но корреспонденция счетов указана неверно.

Поэтому необходимо в первую очередь проверить записи тех счетов, по которым ведется аналитический учет.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по тому же принципу, что и оборотная ведомость по синтетическим счетам, но по каждой группе аналитических счетов, открытых к одному синтетическому счету. При этом ведутся два вида учета ценностей по счетам – суммовой (в денежной форме) и количественно суммовой (в натуральных и денежных показателях одновременно). Первый тип учета используется при расчетах с поставщиками, дебиторами, кредиторами, подотчетными лицами и т.п., а второй – при учете материальных ценностей на складах и в производстве.

Итог по аналитической группе одного синтетического счета должен соответствовать строке этого синтетического счета в оборотной ведомости. Оборотная ведомость имеет удобную форму организации учета информации по счетам, поэтому из нее легко переносить уже проверенные данные в месячный или квартальный баланс.

### 5.3. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Отражение хозяйственных операций во всем их многообразии с целью группировки и контроля осуществляется с использованием большого количества счетов. Чтобы правильно использовать счета для учета средств организации, их источников и хозяйственных процессов, необходимо изучить их особенности, содержание, назначение и структуру. Это требует научно обоснованной классификации.

**Классификация** – это группировка счетов по наиболее существенным признакам, которые позволяют обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей.

Наиболее существенными признаками группировки счетов являются экономическое содержание, назначение и структура.

Экономическое содержание счетов определяется объектами учета, которые на них отражаются (рис. 5). Оно характеризуется той ролью, которую играют учитываемые объекты в процессе хозяйственной деятельности организации. В зависимости от экономического содержания счета делятся на три группы:

## Бухгалтерский учёт

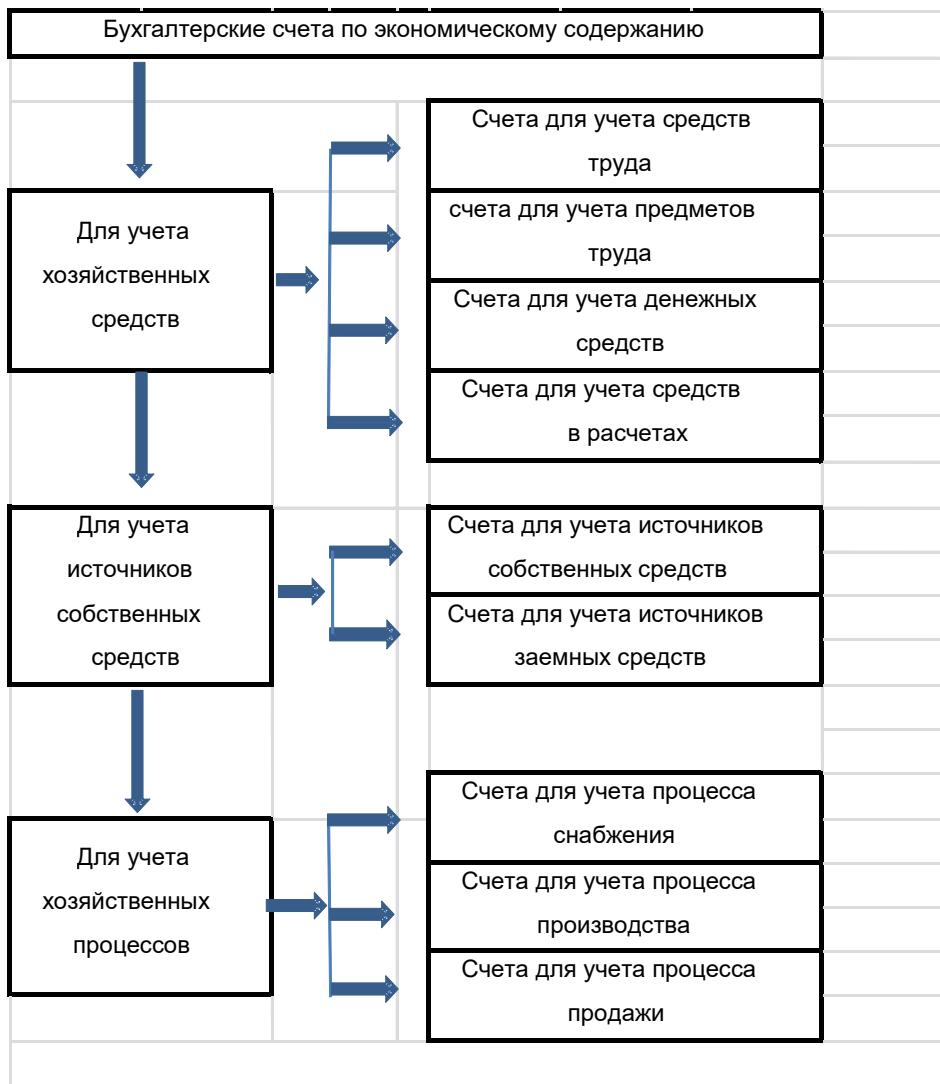


Рисунок 5 – Классификация счетов по экономическому содержанию

- счета для учета хозяйственных средств (имущества);
- счета для учета источников хозяйственных средств (собственного капитала и источников);
- счета для учета хозяйственных процессов.

Счета для *учета хозяйственных средств*, в свою очередь, подразделяются на четыре подгруппы:

- счета для учета средств труда (счет 01 «Основные средства» и др.);
- счета для учета предметов труда (счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и др.);
- счета для учета денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения»);
- счета для учета средств в расчетах (счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Счета, предназначенные для *учета источников хозяйственных средств*, подразделяются на две подгруппы:

- счета для учета источников собственных средств (собственного капитала) (счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 99 «Прибыли и убытки»);
- счета для учета источников заемных средств (обязательств) (счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Счета учета хозяйственных процессов подразделяются на три подгруппы:

- счета для учета процесса снабжения;
- счета для учета процесса производства;
- счета для учета процесса продажи.

Перечисленные подгруппы счетов предназначены для учета затрат по снабжению, производству и продаже продукции, выполнению работ и оказанию услуг.

Для учета хозяйственных процессов используют счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 90 «Продажи» и др.

По назначению и структуре счета делят на три группы: основные, регулирующие и операционные (рис. 6).

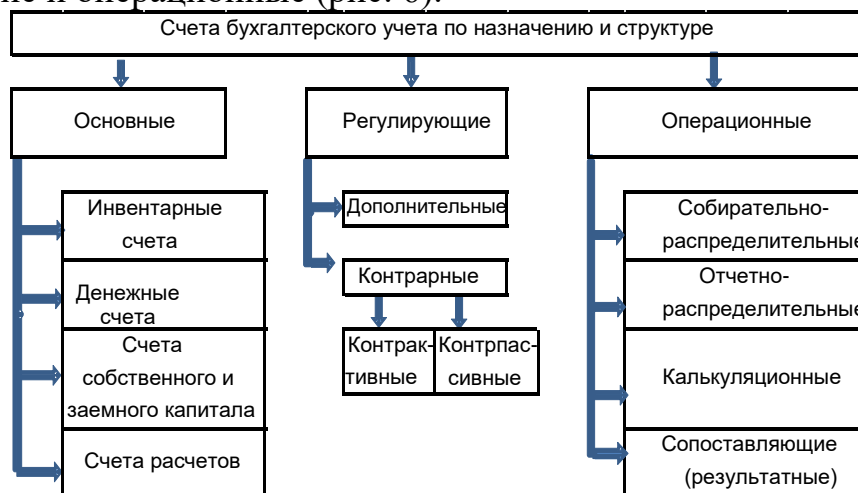


Рис.6. Классификация счетов по назначению и структуре

**Основные счета** применяются для контроля за наличием и движением хозяйственных средств и их источников (основы хозяйственной деятельности организации). Особенностью основных счетов является то, что все они при наличии остатка входят в состав баланса. К ним относятся инвентарные (материальные) счета, денежные счета, счета собственного и заемного капитала, счета расчетов.

**Инвентарные (материальные) счета** предназначены для учета и контроля за движением материальных ценностей (средств труда, предметов труда). Характерной особенностью этих счетов является то, что для аналитического учета по видам материально-производственных запасов применяют натуральные и денежные измерители. Все инвентарные счета связаны с балансом и по отношению к балансу активные (могут иметь только дебетовое сальдо). Наличие материальных

ценностей систематически проверяется путем инвентаризации (отсюда и название – инвентарные). К группе инвентарных (материальных) счетов относятся 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные».

**Денежные счета** предназначены для учета операций по приходу и расходу денежных средств. Все эти счета по отношению к балансу активные. К ним относятся 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения».

**Счета собственного и заемного капитала** отражают операции по формированию и использованию собственного и заемного капитала организации. По кредиту отражают операции, связанные с формированием фондов организации, получением кредитов и займов, по дебету – использование средств фондов, погашение кредитов и займов. К подгруппе счетов собственного и заемного капитала относятся 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др. Счета собственного и заемного капитала по отношению к балансу пассивные. Кредитовое сальдо отражает наличие и размер собственного (заемного) капитала, оборот по кредиту – увеличение, по дебету – уменьшение собственного (заемного) капитала.

**Счета расчетов** отражают операции по расчетам с различными юридическими и физическими лицами (дебиторами и кредиторами). Расчетные счета, как правило, активно-пассивные, могут иметь либо дебетовое, либо кредитовое, либо развернутое сальдо (одновременно по дебету и кредиту счета). К счетам расчетов относятся следующие: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и др.

Дебетовое сальдо этих счетов отражает наличие дебиторской задолженности данной организации, оборот по дебету – увеличение, по кредиту – уменьшение дебиторской задолженности.

Кредитовое сальдо отражает задолженность другим юридическим и физическим лицам, оборот по кредиту – увеличение кредиторской задолженности, оборот по дебету – уменьшение кредиторской задолженности.

В балансе сальдо по счетам расчетов показывают развернуто, дебетовое – в активе, кредитовое – в пассиве. Аналитический учет по счетам расчетов ведется в разрезе отдельных юридических и физических лиц.

Группа **регулирующих счетов** предназначена для уточнения и корректировки оценки средств и их источников, отражаемых на основных счетах. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные.

С помощью **дополнительных регулирующих счетов** производится дооценка средств (сумма остатка регулирующего счета прибавляется к сумме остатка ос-



нового счета). К таким счетам относится, например, счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который является регулирующим к счету 10 «Материалы».

**Контрарные счета** служат для определения действительной величины регулируемого объекта путем вычитания регулирующей суммы из его первоначальной стоимости. Контрарные счета бывают двух видов: контрактивные и контрпассивные.

**Контрактивные счета** применяются для регулирования показателей активных счетов, **контрпассивные** – пассивных счетов.

Примером контрарных счетов являются счета, используемые для учета амортизации основных средств (02 «Амортизация основных средств»), нематериальных активов (05 «Амортизация нематериальных активов») и др.

**Операционные счета** предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Отражая хозяйственные процессы (заготовление, производство, продажи) эти счета получили название операционных.

Операционные счета делятся на четыре подгруппы: собирательно-распределительные; отчетно-распределительные; калькуляционные; сопоставляющие (результатные).

**Собирательно-распределительные счета** применяются для обобщения расходов по тому или иному хозяйственному процессу с целью последующего их распределения между отдельными объектами учета. Это активные счета. Примером собирательно-распределительных счетов являются 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

**Отчетно-распределительные счета** предназначены для распределения расходов и доходов по смежным отчетным периодам. При помощи этих счетов разграничиваются расходы и доходы между бюджетами смежных периодов и включаются в показатели хозяйственной деятельности того периода, к которому они относятся независимо от времени их производства (получения). К этим счетам относят 96 «Резервы предстоящих расходов» (пассивный), 97 «Расходы будущих периодов» (активный), 98 «Доходы будущих периодов» (пассивный). Например, на счете 97 «Расходы будущих периодов» учитывают расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

**Калькуляционные счета** служат для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг или приобретением (созданием) отдельных объектов учета и исчисления их себестоимости.

Расчет, при помощи которого определяется себестоимость, называется калькуляцией. Отсюда, счета, содержащие данные для составления калькуляций, называют калькуляционными. Например, 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и др.

**Сопоставляющие (результатные) счета** предназначены для определения финансовых результатов отдельных хозяйственных процессов или всей хозяйственной деятельности организации.

Результат хозяйственной деятельности определяется путем сопоставления сумм дебетовых и кредитовых оборотов по определенным счетам.

К сопоставляющим счетам относятся счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», предназначенные для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и прочих доходах, и расходах (кроме чрезвычайных).

В качестве обычной деятельности принимается та, ради которой была создана организация.

Структура счета 90 «Продажи» аналогична структуре счета 91 «Прочие доходы и расходы» и построена следующим образом.

На счете 90 «Продажи» предусматривается открытие отдельных субсчетов:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/5 «Экспортные пошлины»;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Первые четыре субсчета счета 90 «Продажи» предназначены, соответственно, для учета поступления активов, признаваемых выручкой; себестоимости продаж, по которым признана выручка; налога на добавленную стоимость, причитающегося к получению с покупателей (заказчиков); акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

На субсчете 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» выявляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по счету 90 «Продажи» производятся в следующей последовательности:

- на субсчет 90/1 «Выручка» относится выручка – формируется кредитовый оборот сумм поступлений от продаж продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- одновременно на субсчет 90/2 «Себестоимость продаж» списывается себестоимость продаж – накапливается дебетовый оборот, характеризующий производственную себестоимость продаж;
- налог на добавленную стоимость, акцизы относятся, соответственно, на субсчета 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» и другие подобные вычеты – дебетовые обороты;
- обороты, показывающие движение элементов выручки (записи по всем субсчетам), учитываются нарастающими итогами (накопительно) в течение финансового года по дебету и кредиту счета 90 «Продажи» и подлежат списанию (погашению) на субсчет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

При этом субсчет 90/9 предназначен для ежемесячного балансирования величины синтетического счета 90 «Продажи», субсчет 90/1 «Выручка», на суммы разниц между дебетовыми и кредитовыми оборотами остальных субсчетов счета 90 «Продажи» следующим образом: ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2, 90/3, 90/4, 90/5 и кредитового оборота по субсчету 90/1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц, который списывается с субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Дебет 90/9 (99) Кредит 99 (90/9) – отражена прибыль (убыток) от продаж.

Следовательно, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на конец месяца иметь не может.

Такая схема отражения процесса продаж по субсчетам счета 90 «Продажи» позволяет организации получать более объективную информацию для оперативного управления.

Аналогична методика исчисления финансовых результатов по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Разница состоит в том, что если по счету 90 «Продажи» формируется информация о продажах по обычным (основным) видам деятельности, то на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются операции, характеризующие доходы и расходы, не относящиеся к обычным видам деятельности (операционные и внереализационные доходы и расходы организации).

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для формирования конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Это активно-пассивный счет, то есть его сальдо может меняться в зависимости от полученного результата.

Сальдо дебетовое показывает убыток, а кредитовое – прибыль.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) должен складываться из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. В связи с этим счет 99 предназначен для определения прибыли и убытков от всех хозяйственных операций, отражаемых по счетам 90 и 91, а также от чрезвычайных доходов и расходов.

На счете 99 определяется общий финансовый результат деятельности организации (прибыль или убыток), который заключительной записью декабря (путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов за весь отчетный период по данному счету) списывается в кредит или дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет счета 99 Кредит счета 84 – заключительными оборотами декабря списана сумма чистой прибыли отчетного года;

Дебет счета 84 Кредит счета 99 – заключительными оборотами декабря списана сумма чистого убытка отчетного года.

Конечный финансовый результат (нераспределенная прибыль или непокрытый убыток отчетного года) записывается в балансе по отдельной статье в разд. III пассива баланса «Капитал и резервы».

Кроме рассмотренных признаков, по отношению к балансу все счета бухгалтерского учета делят на *балансовые* и *забалансовые*.

**Балансовые счета** отражают состояние и изменение объектов учета, принадлежащих организации по праву собственности, оперативного управления и хозяйственного ведения.

**Забалансовые счета** предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в её пользовании или распоряжении, условных прав и обязательств:

– для учета ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее распоряжении (001 «Арендованные основные средства», 005 «Оборудование, принятое для монтажа»), на ответственном хранении (002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»), в переработке (003

«Материалы, принятые в переработку»), принятые на комиссию (004 «Товары, принятые на комиссию»);

- для контроля отдельных хозяйственных операций (006 «Бланки строгой отчетности»);
- для учета условных прав (007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»);
- для учета условных обязательств (009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»);
- для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и т.п. (010 «Износ основных средств»);
- для учета имущества, сданного в аренду (011 «Основные средства, сданные в аренду»).

Характерной особенностью забалансовых счетов является то, что учет на них осуществляется без применения двойной записи, используемой в обязательном порядке на балансовых счетах. Бухгалтерские записи осуществляют только по дебету или кредиту забалансового счета.

Надлежащая организация бухгалтерского учета предполагает определенную систему счетов, обеспечивающую контроль за состоянием хозяйственных средств, источников их формирования и всеми хозяйственными процессами деятельности. С этой целью разрабатывают систематизированный перечень счетов – План счетов бухгалтерского учета.

**План счетов** – это систематизированный перечень синтетических счетов и субсчетов, обязательный для ведения бухгалтерского учета.

В настоящее время, с 1 января 2001 г., действует План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (прил. 1), и инструкция по его применению.

План счетов принят во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283.

Действующий План счетов бухгалтерского учета ориентирован на рыночную экономику и международные стандарты финансовой отчетности. В нем приведены наименования и коды синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка), которые объединены в следующие разделы.

- I. Внеоборотные активы.
- II. Производственные запасы.
- III. Затраты на производство.
- IV. Готовая продукция и товары.
- V. Денежные средства.
- VI. Расчеты.
- VII. Капитал.
- VIII. Финансовые результаты.
- IX. Забалансовые счета.

В типовом Плане счетов предусмотрено всего около восьмидесяти счетов первого порядка и субсчетов, а также одиннадцать забалансовых счетов.

Каждый счет имеет код (номер), состоящий из двух знаков (первый счет 01 «Основные средства», последний – 99 «Прибыли и убытки»). Все эти счета называются счетами первого порядка.

К ряду счетов первого порядка предусмотрены субсчета (счета второго порядка). Например, счет 10 «Материалы» имеет одиннадцать субсчетов: 1. «Сырье и материалы», 2. «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 3. «Топливо» и т.д.

Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Минфином России вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе типового Плана счетов бухгалтерского учета организации разрабатывают свои рабочие Планы счетов хозяйственных операций с учетом специфики их деятельности.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности организации в рыночной экономике. При необходимости организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить, исключать или объединять дополнительные субсчета.

Аналитические счета (счета третьего порядка) открываются организацией самостоятельно в зависимости от поставленных целей и специфики ее деятельности.

Для правильного применения Плана счетов бухгалтерского учета разработана Инструкция. В Инструкции по применению Плана счетов приводится краткая характеристика синтетических счетов и субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов, рассмотрен порядок учета наиболее распространенных операций, дана типовая корреспонденция счетов с другими счетами бухгалтерского учёта.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что такое счета бухгалтерского учета?
2. Строение активного счета. Как выводится конечное сальдо в активном счете?
3. Строение пассивного счета. Как выводится конечное сальдо в пассивном счете?
4. Для чего предназначены активно-пассивные счета?
5. В чем заключается сущность и значение двойной записи?
6. Что понимают под корреспонденцией счетов?
7. Какие бухгалтерские проводки называются простыми?
8. Какие бухгалтерские проводки называются сложными?
9. Каково назначение синтетических счетов?
10. Что такое аналитические счета?
11. В чем выражается взаимосвязь синтетических и аналитических средств?
12. Каково значение оборотных ведомостей?
13. Что отражается в оборотной ведомости по синтетическим средствам?

14. Как классифицируются счета по экономическому содержанию?
15. Как подразделяются счета для учета хозяйственных средств?
16. Как подразделяются счета для учета источников хозяйственных средств?
17. Какие счета относятся к инвентарным?
18. Назовите регулирующие счета.
19. Охарактеризуйте распределительные счета.
20. Что отражается на калькуляционных счетах?
21. Охарактеризуйте финансово-результативные счета.
22. Для чего предназначены забалансовые счета.
23. Для чего предназначен План счетов бухгалтерского учета?
24. Сколько разделов в Плане счетов бухгалтерского учета?
25. С какой целью разработана инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета?

### *Тестовые задания*

1. ***Счет, предназначенный для учета хозяйственных средств:***
  - а) активный;
  - б) пассивный;
  - в) активно-пассивный;
  - г) кредитовый.
2. ***Сальдо — это:***
  - а) дебет счета;
  - б) остаток счета;
  - в) оборот;
  - г) кредит счета.
3. ***Счет, в котором сальдо может быть и дебетовое, и кредитовое:***
  - а) активный;
  - б) активно-пассивный;
  - в) пассивный;
  - г) забалансовый.
4. ***Счета, предназначенные для учета источников хозяйственных средств и процессов, называются:***
  - а) активно-пассивными;
  - б) активными;
  - в) пассивными;
  - г) забалансовыми.
5. ***Двойная запись хозяйственных операций позволяет:***
  - а) отражать каждую хозяйственную операцию на дебете и кредите разных счетов одновременно на одну и ту же сумму;
  - б) фиксировать получение бухгалтерской документации;
  - в) уничтожать ошибки, ненужные данные;
  - г) анализировать полученные данные.
6. ***Запись на счетах бухгалтерского учета производится на основании:***
  - а) документов;
  - б) устного разъяснения;
  - в) приказов вышестоящей организации;

г) приказов руководителя предприятия.

**7. Простые бухгалтерские проводки — это:**

- а) корреспонденция двух счетов;
- б) корреспонденция одного счета с несколькими счетами;
- в) запись на забалансовых счетах;
- г) корреспонденция трех счетов.

**8. Синтетический учет ведется на:**

- а) аналитических счетах;
- б) на синтетических и аналитических счетах одновременно;
- в) на синтетических счетах;
- г) на контрольных счетах.

**9. Аналитические счета используются для:**

- а) получения информации о рынке, банках, конкурентных организациях и товарах;
- б) получения подробных данных об объектах бухгалтерского учета;
- в) получения обобщенных данных об объектах бухгалтерского учета;
- г) получения всеобщих данных об объектах бухгалтерского учета.

**10. Аналитические счета открываются в дополнение:**

- а) к балансу и забалансовым счетам;
- б) к бланкам строгой отчетности;
- в) к синтетическим счетам;
- г) к забалансовым счетам.

**11. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны:**

- а) остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение к синтетическому счету;
- б) разнице остатков и оборотов всех аналитических счетов определенного синтетического счета;
- в) частному остатков и оборотов всех аналитических счетов определенного синтетического счета;
- г) остаткам и оборотам всех забалансовых счетов, открытых в дополнение к синтетическому счету.

**12. Простые счета — это:**

- а) счета синтетического учета, не требующие аналитического учета;
- б) синтетические счета, требующие аналитического учета;
- в) счета, не требующие учета;
- г) синтетические счета, требующие развернутого счета.

**13. Счета второго порядка:**

- а) синтетические;
- б) аналитические;
- в) субсчета;
- г) забалансовые.

**14. Оборотная ведомость является способом обобщения:**

- а) бухгалтерской документации;
- б) показателей счетов;
- в) бухгалтерских проводок;
- г) инвентаризации.

**15. В оборотной ведомости отражаются:**

- а) обороты за определенный период;
- б) остатки и обороты за период;
- в) остатки на начало и конец периода;
- г) остатки на конец периода.

**16. План счетов бухгалтерского учета включает в себя:**

- а) балансовые счета;
- б) балансовые и забалансовые счета;
- в) забалансовые счета;
- г) обобщенные счета.



## ТЕМА 6. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 6.1. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Чтобы получить необходимые сведения о финансово-хозяйственной деятельности организации, необходимо данные о хозяйственных операциях, содержащиеся в первичных документах, зарегистрировать и сгруппировать. Документами, в которых осуществляется этот этап учетной работы, являются учетные регистры.

**Учетные регистры** – это таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций.

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

Учетные регистры выступают носителями данных о хозяйственных операциях, полученных из соответствующих первичных и сводных документов.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации.

Учетные регистры подразделяются по характеру записи, по внешнему виду, по степени детализации, по строению регистров.

По характеру записи учетные регистры подразделяются на:

- 1) **регистры хронологического учета**, предназначенные для регистрации хозяйственных операций в порядке их совершения, т.е. по мере поступления документов в бухгалтерию (регистрационный журнал, кассовая книга, журнал учета поступивших грузов, опись инвентарных карточек по учету основных средств и др.). Цель регистров хронологического учета – обеспечить контроль за сохранностью документов и правильность записи в них;
- 2) **регистры систематического учета**, предназначенные для отражения однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций. Они ведутся для группировки бухгалтерских записей по синтетическим и аналитическим счетам (Главная книга счетов);
- 3) **комбинированные регистры учета**, сочетающие хронологические и систематические записи, что повышает достоверность и экономичность учета.

Примером могут служить журналы-ордера, книга Журнал-Главная.

В зависимости от внешнего вида учетные регистры подразделяются на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы (ведомости), магнитные носители (диски, дискеты).

**1. Бухгалтерские книги** представляют собой сброшюрованные таблицы (листы бумаги одного формата различного графления). Все страницы в бухгалтерской книге должны быть пронумерованы, на последней странице указывается, сколько страниц пронумеровано в книге, затем ставится подпись руководителя, бухгалтера и печать. Примерами бухгалтерской книги являются Кассовая книга, Главная книга счетов.

**2. Карточки** – это отдельные листы, разграфленные для нужд учета. Карточки изготавливаются типографским способом на плотной бумаге (картоне) для их хранения в специальных ящиках или картотеках. Открытие карточки регистрируется в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. В реестре указываются номер карточки, наименование аналитического счета, дата ее открытия. Для карточек характерно одностороннее строение. В правой стороне карточки размещаются дебетовые и кредитовые записи, остальные данные, являющиеся общими для них, размещаются в карточке слева.

Карточки можно разделить на три вида: карточки количественного учета (материальные), контокоррентные карточки, многоколонные. Карточки являются основным регистром аналитического учета. **Карточки количественного учета (материальные)** имеют графы прихода, расхода и остатка материальных ценностей с указанием количества, и суммы, применяются для учета основных средств, производственных запасов, затрат на производство и т.д.

**Контокоррентные карточки** имеют колонки «Дебет» и «Кредит», применяются для учета расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами и т.д.

**Многоколонные карточки** содержат несколько колонок.

Каждая карточка рассчитана на определенное количество записей. После заполнения всей карточки записи продолжают вестись на новом бланке той же карточки, с присвоением ему очередного порядкового номера страницы. Карточки, как правило, открываются на год.

**3. Свободные листы** представляют собой разновидность карточных учетных регистров. Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек, они изготавливаются типографским способом из менее плотной бумаги, имеют больший формат. Формат и графление свободных листов в зависимости от их назначения могут быть различными.

Свободные листы обязательно имеют соответствующее название (например, журнал-ордер, ведомость и др.), указание периода, на который рассчитан учетный регистр (месяц, квартал), и таблицу, в которую непосредственно производят учетные записи. Они хранятся в особых папках-регистраторах и заводятся, как правило, на месяц, квартал.

Запись в учетные регистры осуществляется ручным способом или с использованием средств автоматизации. Эти записи должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми.

По окончании месяца на каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

Свободные листы могут применяться в качестве учетных регистров для всех видов учетных записей. Они просты в изготовлении и экономичны в использовании. После утверждения годового отчета учетные регистры группируются, переплетаются и сдаются на хранение в текущий архив организации.

По степени детализации информации, содержащейся в учетных регистрах, они бывают синтетические, аналитические, комбинированные (журналы-ордера).

**1. Синтетические** учетные регистры открываются для ведения синтетических счетов (без пояснительного текста, с указанием даты, номера и суммы бухгалтерской проводки), например, Реестр счетных документов, Главная книга и книга Журнал-Главная.

**2. Аналитические** учетные регистры служат для отражения показателей аналитических счетов. Они позволяют осуществлять контроль за наличием и движением материальных ценностей (карточки).

**3. Комбинированные регистры** – это регистры, совмещающие хронологическую регистрацию операций с систематизацией их по счетам. Они служат для получения информации по аналитическим и синтетическим счетам. Например, журнал-ордер по счету 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» отражает задолженность каждому поставщику и в целом сумму кредиторской задолженности.

По строению регистров они подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, линейные и шахматные.

**1. Односторонние** регистры представлены различными карточками для учета материальных ценностей, расчетов и прочих операций. В них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей. Учет в односторонних регистрах ведется на одном листе в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях. Односторонние регистры применяются для ведения синтетического и аналитического учета и имеют следующий вид:

Дата	№ п/п	Содержание операции	Приход (дебет)	Расход (кредит)	Сальдо	Подпись

**2. Двусторонние** регистры применяются, как правило, при ведении учета в бухгалтерских книгах. Счет открывается на двух развернутых страницах бухгалтерской книги (левая страница – дебет, правая – кредит). Двусторонние регистры используются для ведения синтетического и аналитического учета при ручном способе отражения хозяйственных операций.

Двусторонний учетный регистр имеет следующую форму:

Дебет				Кредит			
Дата	№ п/п	Содержание операции	Сумма	Дата	№ п/п	Содержание операции	Сумма

**3. Многографные** регистры используются для отражения дополнительных показателей в аналитическом учете. Например, учет движения материалов отражается в целом по организации, а также в разрезе отдельных материально-ответственных лиц, регистрируются затраты по организации, подразделениям и т.д.

**4. Линейные** регистры представляют собой разновидность многографных регистров. В них каждый аналитический счет отражается только в одной строке, это позволяет разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов, что невозможно при вертикальном графлении. Например, в журнале-ордере №7 каждый авансовый отчет (получение аванса и расчеты по нему) отражается в отдельной строке.

**5. Шахматные** регистры используются для одновременного отражения суммы по дебету одного и кредиту другого счета. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки, например, в журналах-ордерах 10, 10/1 и др.

Сочетание различных учетных регистров и технических средств обработки данных образует разные формы бухгалтерского учета. Они отличаются друг от друга количеством применяемых регистров, их назначением, внешним видом, содержанием; взаимосвязью хронологических и систематических, синтетических и аналитических регистров; последовательностью и техникой записи в учетных регистрах; степенью автоматизации учетно-вычислительных работ.

## 6.2. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Форма бухгалтерского учета** представляет собой строение учетных регистров и их взаимосвязь, а также последовательность и способы учетной регистрации. *Признаками*, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

- количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- взаимосвязь регистров (хронологических, систематических) синтетического и аналитического учета;
- последовательность и способы записей в учетные регистры;
- применение средств вычислительной техники.

В настоящее время существуют следующие формы бухгалтерского учета:

- Журнал-Главная;
- упрощенная форма для субъектов малого предпринимательства;
- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- автоматизированная.

Наиболее простой формой учета является **Журнал-Главная**. При использовании этой формы любая операция по первичному документу (группа однородных операций по накопительному документу) записывается в книгу «Журнал-Главная». В этой книге совмещаются регистрационный журнал хозяйственных операций (хронологическая запись) и синтетические счета (систематическая запись). Она имеет вид:

### Журнал-Главная

Дата	№ операции	Документ и содержание операции	Сумма оборота	Счет		Счет		...
				Д	К	Д	К	

В первых четырех графах книги записываются дата, номер операции, документ и содержание операции и суммы оборота. Эта часть называется **журналом хронологической записи документов**. Вторая часть, или последующие графы, в которых расположены все счета синтетического учета, предназначенные для записи сумм хозяйственных операций, называется **Главной книгой**.

Первоначально в книгу записываются остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все операции по документам (с первичных, сводных), после этого определяются оборот за отчетный период и остатки по счетам на конец отчетного периода. При регистрации каждой бухгалтерской проводке присваивается порядковый номер и отводится одна строка для записи. Аналитический учет ведется в книгах или в карточках. По аналитическим счетам составляются оборотные ведомости, которые сверяются с данными синтетического учета.

При осуществлении указанных расчетов производится проверка правильности записей на счетах: сумма оборота за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по дебету всех счетов и сумме оборотов по кредиту всех счетов. В заключение на основании данных по остаткам на счетах составляется баланс.

Как правило, Журнал-Главная применяется в организациях с небольшой численностью работающих и незначительным количеством хозяйственных операций. Для указанных организаций использование этой формы имеет следующие преимущества:

- производимые записи в синтетическом учете обеспечивают их наглядность и проверку;
- в отличие от мемориально-ордерной формы счетоводства, где заполняются Регистрационный журнал и Главная книга, ведется один комбинированный регистр – книга Журнал-Главная;
- бухгалтерский баланс составляется непосредственно на основании записей в книге Журнал-Главная, оборотная ведомость по синтетическим счетам не составляется;
- простота учетных записей позволяет использовать учетных работников с менее высокой квалификацией, чем при других формах учета, книгу ведет один бухгалтер.

Рыночные отношения, административная реформа в России привели к образованию предприятий различных организационно-правовых форм собственности, видов деятельности и размеров производства. Значительную долю среди них занимают малые предприятия, которые характеризуются небольшой численностью работающих (ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»); определенная структура уставного капитала (доля участия других юридических и физических лиц в уставном капитале); простой процесс производства; незначительное количество совершаемых хозяйственных операций.

Для ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и применения учетных регистров малыми предприятиями Министерством финансов РФ, приказом от 21.12.1998 №64н, утверждены Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Форма Журнал-Главная в этих условиях получила дальнейшее развитие под названием **упрощенной формы** бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Малые предприятия самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета исходя из потребностей своего производства и управления, их сложности и численности работников. Они могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы при соблюдении:

- единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;
- взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;
- сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных документов;
- накопления и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью малого предприятия, а также для составления бухгалтерской отчетности.

Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись двумя способами с использованием:

- простой формы бухгалтерского учета;
- формы бухгалтерского учета с применением регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Сущность **простой формы бухгалтерского учета** заключается в том, что регистрация первичной документации, распределение сумм, совершенных по счетам, которые являются регистром аналитического и синтетического учета, а также определение себестоимости продукции (работ, услуг) и финансового результата производится в одном бухгалтерском регистре – Книге учета хозяйственных операций ф. № К-1. Форма книги по объему применяемых счетов не фиксирована, каждое малое предприятие самостоятельно определяет необходимое количество счетов, которые используются в учете и отражаются в этой книге. Кроме этого, малое предприятие для учета расчетов по оплате труда с работниками по налогу на доходы физических лиц ведет ведомость учета заработной платы ф. № В-8.

Малое предприятие может вести Книгу учета хозяйственных операций в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме Книги (журнала), в которой учет операций совершается в течение всего отчетного года. Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также оттиском печати малого предприятия. Ведение книги (журнала) не исключает использования в установленном порядке и других учетных регистров: кассовой книги; журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов; лицевых счетов по заработной плате и др.

Книга учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало года или на начало деятельности организации по каждому виду имущества, обязательств, по которым они имеются. В гр.3 «Содержание операций» записывают месяц и содержание операций в хронологической последовательности позиционным способом по мере поступления каждого документа за текущий месяц. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по гр.4 «Сумма», отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов соответствующих видов имущества и источников их образования. Затраты на производство собираются по дебету счета 20 «Основное производство» в гр.5 «Затраты на производство». По окончании месяца эти затраты в

сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию, списываются в дебет счета 90 «Продажи» с отражением, соответственно, в гр.11 «Реализация – дебет» и в гр.6 «Затраты на производство – кредит». По этой учетной записи в гр.3 «Содержание операции» делается запись «Списаны затраты на производство реализованной продукции».

Финансовый результат от реализации выявляется как разница между оборотом по гр.12 «Реализация – кредит» и оборотом по гр.11 «Реализация – дебет». Полученный результат отражается в Книге отдельной строкой:

- в гр.3 делается запись «Финансовый результат за месяц»;
- в гр.4 отражается сумма финансового результата за месяц.

При этом, если предприятие получает прибыль, делается запись в гр.11 «Реализация – дебет» и в гр.22 «Прибыль и ее использование – кредит», если убыток – в гр.21 «Прибыль и ее использование – дебет» и в гр.12 «Реализация – кредит».

После этих записей по всем счетам подсчитываются обороты по дебету и кредиту и выводится сальдо на 1-е число следующего месяца. При этом обороты по дебету и кредиту всех счетов должны быть равны итогу, исчисленному по гр.4 «Сумма».

Малые предприятия могут применять простую форму бухгалтерского учета, если у них:

- отсутствуют собственные основные средства;
- поступления материалов незначительны, и они полностью используются на производство продукции (работ, услуг) в отчетном месяце;
- расчеты с покупателями за проданную продукцию, а также с поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности, выполненные работы и услуги ведутся сразу по факту совершения операции, т.е. отсутствуют соответствующие задолженности на конец месяца;
- простое производство с ежемесячной продажей продукции без наличия незавершенного производства, работа по заказам;
- не осуществляется авансирование поставщиков по их затратам;
- возможен учет доходов и расходов на основе полученных, и уплаченных наличных денежных средств.

Малым предприятиям, которые имеют на балансе собственные основные средства, определенные запасы материалов и ведут расчеты с покупателями и поставщиками с предварительной или последующей оплатой счетов, рекомендуется применять форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества. В качестве учетных регистров, согласно Приказу Минфина России от 21 декабря 1998 г. №64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства», применяются восемь ведомостей (от В-1 до В-8) для учета имущества предприятия и источников его образования и одна шахматная ведомость (В-9) для обобщения данных этих ведомостей и проверки правильности произведенных в них записей по счетам бухгалтерского учета.

Порядок ведения синтетического и аналитического учета имущества и заполнения применяемых регистров подробно изложен в Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

По истечении месяца подсчитывают итоги по оборотам в применяемых ведомостях (с В-1 по В-8) и переносят их в ведомость №В-9. Она, как отмечено ранее, является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета. Рассматриваемая ведомость В-9 получила название шахматной, потому что один оборот (сумма, занесенная в одну клетку) одновременно отражает корреспонденцию счетов: одного по дебету, другого по кредиту, т.е. используется двойная запись. Ведомость В-9 открывается на каждый месяц и применяется для записей данных по дебету и кредиту каждого счета в отдельности. В ней по вертикали располагаются счета в порядке их возрастания, а по горизонтали – в порядке возрастающих номеров ведомостей. При заполнении ведомости № В-9 из ведомостей текущего учета переносятся обороты по кредиту одного счета в дебет корреспондирующих счетов. В верхнем горизонтальном ряду (с кредита) находится нужный счет и сверху вниз (в порядке возрастания счетов) разносятся обороты по ним. Если сумма равна обороту по кредиту счета в ведомости текущего учета, это значит, что оборот разнесен правильно, если нет – необходимо искать ошибку. Такой порядок используется по всей ведомости и счетам. После разности всех оборотов по кредиту и сверки их с ведомостями текущего учета подсчитываются обороты по дебету счетов и их сумма. Сумма оборотов по дебету счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту счетов. На основании шахматной ведомости составляются оборотная ведомость, бухгалтерский баланс и отчетность.

**Мемориально-ордерная форма** счетоводства получила свое название от мемориального ордера, которым завершается обработка первичных документов.

При этой форме учета на каждую хозяйственную операцию (группу операций) составляется мемориальный ордер. Характерной особенностью этой формы является то, что поступающие в бухгалтерию документы на протяжении определенного периода накапливаются и регистрируются в группировочных и накопительных ведомостях по группам однородных хозяйственных операций. На основании сгруппированных документов каждая бухгалтерская проводка оформляется отдельным мемориальным ордером, к которому прилагаются все относящиеся к данной проводке документы, как первичные, так и сводные.

В мемориальном ордере указывается его номер, краткое содержание операций, корреспонденция счетов (дебет и кредит), сумма операций:

#### Мемориальный ордер за октябрь 20\_\_ г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета (шифр)	По кредиту счета (шифр)	Сумма	
			частная	общая
1	2	3	4	5

Синтетический учет при мемориально-ордерной форме ведут в двух регистрах – в Регистрационном журнале и Главной книге.



**Регистрационный журнал** применяется для регистрации бухгалтерских проводок (мемориальных ордеров), которые записываются в хронологическом порядке с указанием номера, даты и суммы. В этом журнале каждому мемориальному ордеру присваивается постоянный порядковый номер. Нумерация производится отдельно за каждый месяц.

**Регистрационный журнал за октябрь 20\_\_ г.**

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата ордера	Сумма
1	2	3

После регистрации мемориальные ордера записываются в **Главную книгу**, которая имеет развернутую двустороннюю форму. Для каждого синтетического счета отводится отдельный разворот двух страниц.

Кредит счета			Дебет счета			Итого по кредиту
Счет 75 «Расчеты с учредителями»	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	и т. д.	Счет 50 «Касса»	Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	и т. д.	

В этой книге записи мемориальных ордеров производят по каждому счету с указанием корреспондирующих счетов, что позволяет обобщать показатели за требуемый период времени. По окончании каждого месяца в Главной книге подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту, выводят сальдо по каждому счету и составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме ведется преимущественно на карточках или одновременно на карточках и в книгах. Записи в регистры аналитического учета производят непосредственно с первичных или сводных документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. По истечении месяца на счетах аналитического учета подсчитывают итоги сумм оборотов и составляют оборотные ведомости.

Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам взаимно сверяются. Обороты по дебету и кредиту синтетических счетов сопоставляют с суммой оборота в журнале регистрации мемориальных ордеров. После сверки и контроля составляют бухгалтерский баланс и другие отчетные формы.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой, доступностью, имеется возможность ежемесячно осуществлять проверку правильности записей в учетные регистры и обнаруживать допущенные ошибки.

Недостатком мемориально-ордерной формы учета является то, что большой объем учетной работы приходится на конец отчетного периода.

**Журнально-ордерная форма** получила свое название по основному регистру, применяемому при этой форме счетоводства – журналу-ордеру.

Журнально-ордерная форма счетоводства является основной для организаций независимо от их отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы и объема продаж. Она позволяет достичь требуемого качества бухгалтерского учета, достаточного для принятия управленческих решений и составления отчетности организации. Порядок и полнота записей в синтетических (журналы-ордера) и аналитических (ведомости и разработочные таблицы) регистрах бухгалтерского учета исключает необходимость дополнительной группировки данных при формировании информации, запрашиваемой контролирующими органами.

Использование данной формы предусмотрено Инструкцией по применению журнально-ордерной формы счетоводства, принятой письмом Министерства финансов Российской Федерации от 24 июля 1992 г. №59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях».

В журнально-ордерной форме счетоводства обычно применяются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

Для обеспечения рациональной техники обобщения или группировки учетных данных, кроме журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей, при необходимости могут применяться специальные разработочные таблицы.

Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. **Журналы-ордера** – это бухгалтерские регистры, построенные по шахматному принципу на свободных листах специального графления. Записи в журналах-ордерах производятся по мере поступления документов, либо итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

По строению различают два вида журналов-ордеров. **Журналы-ордера первого вида** служат для отражения кредитовых операций по одному синтетическому счету. Они являются накопительными ведомостями. В них отражаются кредитовые обороты счета или по каждому первичному документу, или по итогам за день, или по итогам за более длительный период, например, в Журнале-ордере №1.

#### Журнал-ордер №1 по кредиту счета 50 в дебет счетов

Строка №	Дата или за какие числа	Шифр и наименование счетов				Итого по кредиту
		51 «Расчетные счета»	57 «Переводы в пути»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	и т.д.	
1	2	3	4	5	6	7

Записи в журнале-ордере №1 производятся итогами за день на основании отчетов кассира, подтвержденных приложенными к ним документами (приходными и расходными кассовыми ордерами). Итоги за день в разрезе корреспондирующих счетов устанавливаются путем подсчета сумм однородных операций, отраженных в кассовом отчете или приложенных к нему документах. В течение месяца

данные для контроля и оперативных целей берутся из остатков средств, показанных в отчетах кассира.

**Второй вид журналов-ордеров** предназначен для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию. В этом случае для каждого из них в регистре отведен раздел или графа, например, в журнале-ордере №10.

### Журнал-ордер №10 за октябрь 20\_\_ г.

Строка №	Основание	02 «Амортизация основных средств»	05 «Амортизация нематериальных активов»	10 «Материалы»	и т.д.	Итого по кредиту

Журнал-ордер №10 используется для выявления оборотов по кредиту счетов, предназначенных для учета материальных ценностей и отклонений (счета 10, 16), расчетов по социальному страхованию и обеспечению (счет 69) и т.д. Одновременно Журнал-ордер №10 предназначен для обобщения затрат на производство по организации в целом в разрезе элементов затрат и калькуляционных статей расходов. Эта информация находит отражение в разделах «Издержки производства», «Затраты на производство», «Себестоимость товарной продукции».

На промышленных предприятиях для учета затрат на производство наряду с журналом-ордером №10 применяются **ведомости**. Это делается в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели невозможно обеспечить непосредственно в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу. В главной книге после перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров вычисляются данные по дебету каждого счета.

После записи (перенесения данных) в Главную книгу итоговых данных из журналов-ордеров исправления в них не допускаются. Для этих целей при уточнении оборотов оформляются бухгалтерские справки, данные которых заносятся в Главную книгу обособленно. **Главная книга** используется для обобщения данных, переносимых из журналов-ордеров, и проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам для составления отчетного баланса. В Главной книге показывают вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету.

Обороты по дебету				Месяц	
с Кт сч__	с Кт сч	с Кт сч	с Кт сч__	Дебет	Кредит

Текущие обороты в Главной книге приводятся только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту синтетических счетов отражаются одной записью, обороты по дебету – в корреспонденции с кредитуемыми счетами.

Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета сумм оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Главная книга открывается на год. На каждый счет отводится один (два) лист. Если открываются два листа, то второй лист в этом случае используется как вкладной к основному. Минфином России в основу построения журнально-ордерной формы счетоводства положены следующие принципы:

- записи в журналах-ордерах производятся в порядке регистрации операций только по кредиту счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности;
- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, необходимых для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности;
- применение ежемесячных журналов-ордеров.

Записи в учетных регистрах производятся по мере поступления документов итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции.

Преимуществами журнально-ордерной формы учета являются:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;
- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей;
- сокращение количества записей.

**Автоматизированная форма** учета ведется на базе использования ПЭВМ. В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными проблемно ориентированными ПЭВМ – компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на машинных носителях информации.

Система автоматизированного учета отражает основные процессы, которые связаны с получением различных сводных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации. В этой системе организации бухгалтерского учета информация идет по единому каналу и используется для оперативного, бухгалтерского и статистического учета. Таким образом, автоматизированная форма учета представляет собой удачное сочетание профессиональных качеств и функций пользователя с интеллектуальными возможностями ЭВМ, позволяющее получать необходимую для управления и оперативного контроля информацию в удобной форме в виде машинограмм. Применение машинно-ориен-

тированных форм учета обеспечивает: автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность учетных данных; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и расширение возможностей заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности.

### ***Контрольные вопросы***

1. Что такое учетные регистры?
2. Какие формы учетных регистров существуют?
3. Что представляют собой свободные листы?
4. Виды учетных регистров по степени детализации информации.
5. Что такое односторонние регистры?
6. Что такое двусторонние регистры?
7. Для чего используются многографные регистры?
8. Для чего используются шахматные регистры?
9. Что понимается под формой бухгалтерского учета?
10. По каким признакам отличают одну форму бухгалтерского учета от другой?
11. Какие формы бухгалтерского учета применяются в настоящее время?
12. Каковы особенности формы учета в книге «журнал-главная»?
13. Каковы особенности журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?
14. Как осуществляется в журналах-ордерах принцип шахматной записи?
15. В чем актуальность применения автоматизированной формы учета?

### ***Тестовые задания***

#### ***1. Регистры бухгалтерского учета предназначены для:***

- а) систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах;
- б) обобщения результатов проверок;
- в) учета основных средств;
- г) учета нематериальных активов.

#### ***2. Регистры бухгалтерского учета могут вестись:***

- а) в виде журналов-ордеров;
- б) в специальных книгах, на отдельных листах, в виде компьютерных распечаток;
- в) на отдельных листах.
- г) в виде Журнал-Главная.

#### ***3. Учетные регистры — это:***

- а) первичные документы;
- б) таблицы специальной формы;
- в) бухгалтерские книги;
- г) бухгалтерская отчетность.

#### ***4. При ведении регистров на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их:***

- а) вывода на бумажные носители информации;
- б) сохранения в памяти компьютера;

- в) редактирования;
- г) инвентаризации.

**5. По внешнему виду учетные регистры делятся на:**

- а) журналы и свободные листы;
- б) книги, журналы и карточки;
- в) бухгалтерские книги, карточки и свободные листы;
- г) инвентаризационные описи

**6. Карточки удобны для:**

- а) группировок учетных данных;
- б) обобщения информации;
- в) хранения;
- г) использования.

**7. Систематическим регистром является:**

- а) кассовая книга;
- б) регистрационный журнал;
- в) Главная книга;
- г) карточки.

**8. После утверждения годового отчета учетные регистры:**

- а) уничтожают;
- б) группируют и обобщают;
- в) сдают в архив;
- г) редактируют.

**9. Одним из признаков, отличающих одну форму бухгалтерского учета от другой, является:**

- а) количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- б) совокупность применяемых в бухгалтерском учете первичных документов;
- в) порядок регистрации хозяйственной деятельности;
- г) порядок сдачи в архив.

**10. При какой форме бухгалтерского учета синтетический учет ведется в двух регистрах- в регистрационном журнале и главной книге?**

- а) Книге «журнал-главная»;
- б) журнально-ордерной;
- в) автоматизированной;
- г) упрощенной.

**11. Формы регистров разрабатываются:**

- а) Правительством РФ;
- б) указами Президента РФ;
- в) Министерством финансов РФ;
- г) руководством предприятия.

## ТЕМА 7. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 7.1. ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И ТРЕБОВАНИЯ

С целью создания итоговой информации о состоянии активов, капитала, обязательств, результатов финансовой деятельности организации периодически данные текущего бухгалтерского учета обобщаются и систематизируются. Этот этап учетного процесса принято называть этапом составления отчетности.

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям, утвержденным Минфином и Госкомстатом РФ. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

**Отчетность организации классифицируют по** видам, назначению, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

**По видам отчетность** подразделяется на статистическую, оперативную бухгалтерскую и налоговую.

**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 реализации продукции.

**Бухгалтерская (финансовая) отчетность** – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными законом «О бухгалтерском учете». Составляют ее по данным бухгалтерского учета по установленным формам.

**Налоговая отчетность** (налоговые расчеты) содержит совокупность показателей, которые характеризуют состояние (полноту) расчетов с бюджетами разных уровней по налогам и сборам. На основании данных налоговой отчетности (деклараций) определяется и контролируется правильность исчисления сумм налоговых платежей. Налоговая отчетность составляется на основании данных бухгалтерского учета с применением ставок налогов, предусмотренных НК РФ.

**По периодичности составления** различают промежуточную (внутригодовую) и годовую отчетность.

**Промежуточная (внутригодовая) отчетность** включает отчеты за короткие периоды (квартал, полугодие) нарастающим итогом с начала отчетного года.

В состав промежуточной отчетности включают бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

**Годовая отчетность** – это отчеты организации за год (с 1 января по 31 декабря включительно). В отличие от промежуточной отчетности она содержит большее количество приложений к балансу, дает более полное представление об имущественном и финансовом положении организации, позволяет более точно оценить эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации.

**По степени обобщения отчетных данных** различают отчеты первичные (собственная бухгалтерская отчетность) и сводные (консолидированные).

**Первичную бухгалтерскую отчетность** составляют отдельные организации на основании данных текущего бухгалтерского учета. Она включает информацию об имущественном и финансовом положении организации и о финансовых результатах ее деятельности.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственной бухгалтерской отчетности составляется **сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность**, включающая показатели головной организации, дочерних и зависимых обществ. Составление сводной отчетности позволяет получить представление о результатах финансово-хозяйственной деятельности группы юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных организаций.

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

**Внутренняя отчетность** разрабатывается соответствующими министерствами и ведомствами для собственных целей и утверждается по согласованию с Министерством финансов РФ. Она не подлежит публикации и не представляется внешним пользователям.

**Внешняя бухгалтерская отчетность** открыта для заинтересованных пользователей (ФНС, финансовых органов, инвесторов и др.).

При формировании отчетности необходимо руководствоваться следующими основными нормативными документами:

- ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ;
- Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

В перечисленных нормативных документах изложены принципы и базовые положения по составлению и представлению бухгалтерской отчетности.

К отчетности как к элементу метода бухгалтерского учета предъявляется ряд требований: достоверность и полнота, нейтральность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода и правильность оформления.

Требование **достоверности и полноты** предполагает, что бухгалтерская отчетность и информация, содержащаяся в ней, должна давать достоверное и полное



представление об имущественном и финансовом положении организации. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, определенных нормативными актами по бухгалтерскому учету в РФ.

Требование **нейтральности** означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. она должна удовлетворять интересы всех пользователей, а не отдельных их групп.

Требование **целостности** подразумевает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных по всем без исключения хозяйственным операциям, осуществляемым как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование **последовательности** означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах отчетности и пояснения к ним от одного отчетного периода к другому.

Требование **сопоставимости** предполагает, что в бухгалтерской отчетности должны содержаться отчетные данные, позволяющие анализировать их в динамике. В том случае, если данные несопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование **соблюдения отчетного периода** означает, что в качестве отчетного года в РФ установлен период с 1 января по 31 декабря включительно. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода, например, 31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяцев для периодической бухгалтерской отчетности.

Требование **правильного оформления** предполагает, что отчетные формы должны составляться на русском языке в валюте РФ (в рублях), быть подписаны руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

## 7.2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности включаются следующие формы:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о финансовых результатах;
- 3) приложения к ним:
  - отчет об изменениях капитала;
  - отчет о движении денежных средств;
  - пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 4) аудиторское заключение.

**Отчетным периодом** для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. При этом первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период от даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций представляется в течение 90 дней по окончании отчетного года, промежуточная – в течение 30 дней по окончании квартала. Конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием.

Годовая бухгалтерская отчетность в налоговые органы должна быть сдана до 31 марта, следующего за отчетным, года.

Датой представления бухгалтерской отчетности считается день ее фактической передачи по принадлежности или дата ее почтового отправления.

Представляемая отчетность оформляется и утверждается в порядке, установленном учредительными документами. Все формы отчета подписываются руководителем и главным бухгалтером организации.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

После проведения инвентаризации для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчета вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием срока выполнения работ. Затем производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу – оборота по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на первое число следующего месяца по каждому синтетическому счету.

После определения в Главной книге остатков по счетам их сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные таблицы по данным результатов журнально-ордерной формы.

**Баланс** в системе бухгалтерской отчетности занимает центральное место. В составе годового отчета он претерпел большие изменения, т.к. приближен к требованиям международных стандартов и ориентирован на рыночные отношения.

**Актив баланса** состоит из двух разделов:

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

**Пассив** включает в себя три раздела:

III. Капитал и резервы.

IV. Досрочные обязательства.

V. Краткосрочные обязательства.

По каждому разделу активы и пассивы баланса подсчитывают итоги. Сумма итогов разделов записывается в последней строке «Баланса» и называется валютой баланса.

**Отчет о финансовых результатах** содержит сведения за отчетный и предыдущие годы:

а) валовая прибыль;

б) прибыль от продаж;

в) прибыль до налогообложения;

г) чистая прибыль отчетного периода.

**Отчет об изменениях капитала** – отчет, в котором раскрывается информация о движении уставного капитала, резервного капитала, добавочного капитала, а

также информация об изменениях величины нераспределённой прибыли (непокрытого убытка) организации. Кроме того, в этой форме указывают суммы резервов, которые были сформированы и (или) использованы организацией. Он состоит из трёх разделов:

Раздел 1 «Движение капитала»;

Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»;

Раздел 3 «Чистые активы».

**Отчет о движении денежных средств** включает следующую информацию (за отчетный год и аналогичный период предыдущего года):

- остаток денежных средств на начало отчетного года;
- движение денежных средств по текущей деятельности;
- движение денежных средств по инвестиционной деятельности;
- движение денежных средств по финансовой деятельности;
- остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Информация о движении денежных средств по видам деятельности текущей, инвестиционной, финансовой имеет важное значение для контроля за финансовой деятельностью организации и характеризует изменения в ее финансовом положении. Сведения о движении денежных средств организации представляются в валюте РФ.

В соответствии с законом о бухгалтерском учете все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей, которыми могут являться юридические и физические лица, а именно:

- собственники, органы, уполномоченные управлять имуществом, участники, учредители, в соответствии с учредительными документами;
- ФНС и финансовые органы;
- банки, если это предусмотрено договором на обслуживание организации в банке или кредитным договором;
- органы государственной статистики;
- другие государственные органы, на которые в соответствии с законодательством России возложена проверка всех или отдельных сторон деятельности организации и получение отчетности;
- биржи, покупатели, поставщики, кредиторы, инвесторы и другие заинтересованные юридические и физические лица.

Указанные группы пользователей могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии.

### ***Контрольные вопросы***

1. Перечислите формы бухгалтерской отчетности.
2. Что входит в состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности?
3. Какие основные требования предъявляются к составлению бухгалтерской отчетности?
4. Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
5. Что такое статистическая отчетность?
6. Что такое налоговая отчетность?
7. Что такое оперативная отчетность?
8. За какие периоды составляют бухгалтерскую отчетность?
9. Что представляет собой понятие «отчетный год»?
10. Какой срок считается датой представления бухгалтерской отчетности?

### ***Тестовые задания***

#### ***1. Что входит в состав годовой бухгалтерской отчетности в России:***

- а) бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу;
- б) отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств;
- в) бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к ним, аудиторское заключение, если организация в соответствии с федеральным законодательством подлежит обязательному аудиту;
- г) бухгалтерский баланс, отчет об изменениях капитала.

#### ***2. Числовые показатели, представляемые в отчетных формах, должны быть приведены:***

- а) только за отчетный год;
- б) за период с начала деятельности;
- в) как минимум за два года последовательных отчетных периода;
- г) только за предыдущий год.

#### ***3. Как можно сформулировать определение бухгалтерской финансовой отчетности:***

- а) как систему данных о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, сформированных на базе статистической, оперативной отчетности и данных бухгалтерского учета;
- б) как единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета;
- в) как систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым можно судить о финансовом состоянии организации и эффективности ее деятельности;
- г) как систему данных о финансовых результатах деятельности организации.

#### ***4. Консолидированная финансовая отчетность составляется, когда в состав организации входят:***

- а) производственные подразделения;
- б) дочерние общества;
- в) зависимые общества;
- г) филиалы.

**5. Форматом представления числовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:**

- а) рубли;
- б) тысячи рублей;
- в) миллионы рублей;
- г) рубли и копейки.

**6. Сроком, установленным для представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации, является:**

- а) 3 месяца по окончании отчетного года;
- б) 60 дней по окончании отчетного года;
- в) 90 дней по окончании отчетного года;
- г) 120 дней по окончании отчетного года;
- д) 2 месяца дней по окончании отчетного года.

## ТЕМА 8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В настоящее время в РФ у организаций есть возможность выбора способа учета, что законодательно закреплено в ПБУ «Учетная политика организации». Под учетной политикой понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета, первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения финансово-хозяйственной деятельности.

В широком смысле слова учетная политика – это управление учетом, а в узком – совокупность способов ведения учета.

При формировании учетной политики необходимо исходить из определенных допущений. В России это имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность финансово-хозяйственной деятельности. Кроме того, учитываются такие требования, как полнота, своевременность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность. Наряду с перечисленными допущениями и требованиями следует рассмотреть категорию существенности, которая в бухгалтерском учете допускает не принимать во внимание незначительные характеристики, но требует раскрытия всей важной информации. Существенными признаются способы ведения учета, без знания о применении которых невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации, например, способ начисления амортизации основных средств при раскрытии информации в финансовой отчетности. Способ распределения накладных расходов существенным в данном случае не считается.

Существенными считаются объекты учета, отсутствие информации о которых или ее неверный расчет могут повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

**Способы ведения бухгалтерского учета**, применяемые в учетной политике: способы группировки и оценки финансово-хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Формирование учетной политики предполагает выбор методики учета, предоставляющей возможность использовать различные варианты отражения финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете в зависимости от поставленных целей. Различают два основных аспекта ее формирования – методический и организационный. Методический аспект определяет варианты отражения в учетной политике информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации, исходя из альтернативных бухгалтерских приемов и способов. Технически это означает отражение одних и тех же операций финансово-хозяйственной деятельности неодинаковыми бухгалтерскими проводками и в различных оценках. Методический аспект включает выбор

способов оценки объектов бухгалтерского наблюдения (по фактической стоимости приобретения, переоцененной стоимости, возможной цене продажи или дисконтированной стоимости), порядок амортизации активов (линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции), механизм формирования и списания затрат в расходы будущих периодов (момент, начиная с которого затраты, отраженные как расходы будущих периодов, следует включать в себестоимость продукции; период отнесения этих затрат на себестоимость продукции), порядок создания резервов, производственный учет (методы учета производственных затрат, исходя из их классификации), порядок признания дохода, порядок учета доходов будущих периодов (по договору в целом, по отдельным этапам договора), порядок распределения прибыли, разделение материальных средств труда на основные и оборотные, оценка задолженности по полученным кредитам и займам, степень аналитичности информации (определяется существенностью информации).

Организационный аспект определяет формы ведения и организации бухгалтерского учета. Организация самостоятельно разрабатывает состав, структуру и порядок формирования учетной политики, разрабатывает рабочий план (номенклатуру) счетов на основе Плана счетов, организационные формы построения бухгалтерии, структуру бухгалтерской службы, возможность осуществления учета специализированной бухгалтерской организацией либо специалистом на договорных началах, выделение подразделений на отдельный баланс, порядок проведения инвентаризаций, построение внутреннего учета и системы внутреннего контроля.

Учетная политика формируется главным бухгалтером на основе нормативных актов по бухгалтерскому учету и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов и формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- методы оценки активов и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Процесс формирования учетной политики организации состоит из следующих этапов:

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) выбор и обоснование исходных положений учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;

- 5) отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией в их взаимосвязи;
- б) оформление избранной учетной политики.

На первом этапе устанавливается предмет учетной политики, поскольку каждая организация имеет свою специфическую совокупность объектов бухгалтерского учета (финансово-хозяйственной деятельности). В зависимости от состава объектов учета на втором этапе выявляются конкретные условия, явления и процессы, которые оказывают влияние на разработку учетной политики. Третий этап формирования учетной политики подразумевает анализ общепризнанных допущений в построении учетной политики с точки зрения выявленной на предыдущем этапе совокупности факторов. При их адекватности эти допущения закладываются в основу учетной политики. Четвертый этап заключается в отборе потенциально пригодных к использованию организацией способов ведения бухгалтерского учета. Отбор ведется из множества теоретически возможных (предусмотренных нормативными документами) способов, исходя из принятых на предыдущем этапе допущений и выявленных на втором этапе факторов выбора. Пятый этап состоит непосредственно в выборе способов ведения учета для конкретной организации. Выбор производится путем проверки каждого способа, отобранного на предыдущем этапе, системой соответствующих критериев. На заключительном этапе избранная учетная политика соответственно оформляется, чтобы удовлетворять формальным требованиям к ней.

Учетная политика может изменяться в следующих случаях:

- изменение законодательства РФ или нормативных актов бухгалтерского учета;
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, если применение нового способа предполагает более достоверное представление финансово-хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенное изменение условий деятельности организации, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением вида деятельности и т.д.

Изменение Учетной политики должно быть обоснованным и оформляться организационно-распорядительным документом (по аналогии с принятием учетной политики) и вводиться с 1 января.

Последствия изменения Учетной политики оцениваются в денежном выражении. Эта оценка производится на основании выверенных данных на дату, с которой применяется новый способ ведения бухгалтерского учета. Изменения в учетной политике и их последствия подлежат раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

### ***Контрольные вопросы***

1. Раскройте содержание понятия «учетная политика организации»
2. Каким документом и когда утверждается учетная политика?



3. Какими требованиями следует руководствоваться при выборе и применении учетной политики?
4. Какие аспекты бухгалтерского учета регулирует учетная политика?
5. В каких случаях могут быть внесены изменения в учетную политику в течение отчетного периода?
6. Назовите допущения и требования формирования учетной политики.

#### **Тестовые задания**

**1. Совокупность способов ведения бухгалтерского учета — это:**

- а) техника бухгалтерского учета;
- б) учетная политика;
- в) форма бухгалтерского учета;
- г) бухгалтерская отчетность.

**2. В каком нормативном документе определяется порядок формирования, оформления и раскрытия учетной политики?**

- а) в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008);
- б) в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- в) в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»;
- г) в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

**3. Можно ли вносить изменения в учетную политику в течение текущего периода?**

- а) да, по решению руководителя;
- б) да, по настоянию налоговых органов;
- в) да, согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»;
- г) нет, нельзя.

**4. Учетную политику организации утверждают:**

- а) налоговые органы;
- б) руководитель организации;
- в) главный бухгалтер организации;
- г) менеджер.

**5. Основными требованиями, которые должна обеспечивать учетная политика в соответствии с ПБУ 1/2008, являются:**

- а) полнота, осмотрительность, непротиворечивость, приоритет содержания перед формой, рациональность;
- б) непрерывность учета, двойная запись на счетах, обособленность учета собственности организации, своевременная регистрация фактов хозяйственной деятельности на счетах;
- в) обособленный учет имущества организации от других юридических лиц и своевременная регистрация на счетах результатов инвентаризации;
- г) полнота, осмотрительность, непрерывность учета.

## ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ РЕСУРСОВ

### Учебно-методические

1. Богаченко В.М. Основы бухгалтерского учета: учебник/В.М. Богаченко. -Ростов н/Д: Феникс,2017.-334 с.
2. Вандина О.Г. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Вандина О.Г.-Армавир: Армавирский государственный педагогический университет, 2019.-122 с. -Текст: электронный// IPR SMART:[сайт].- URL: <https://www.iprbookshop.ru/85913.html>
3. Голубева С.С. Основы бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебник для СПО/ С.С. Голубева, М.В. Голубченко.-Саратов, Москва: Профобразование, Ай Пи Ар Медиа,2023-198 с.-ISBN 978-5-4488-1717-5, 978-5-4497-2498-4.-Текст: электронный//Цифровой образовательный ресурс IPR SMART: [сайт].-URL:<https://www.iprbookshop.ru/134006.html>
4. Максименко Т.С. Теория бухгалтерского учета: конспект лекций. Таганрог: Изд-во НОУ ВПО ТИУиЭ,2011. 116 с.
5. Полковский А.Л. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие для бакалавров/ Полковский А.Л.-Москва: Дашков и К,2020.-272 с.- ISBN 978-5-394-03580-7. Текст: электронный// IPR SMART: [сайт].- URL: <https://www.iprbookshop.ru/111001.html>
6. Усатова Л.В. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Усатова Л.В., Арская Е.В.-Белгород: Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова, ЭБС АСВ,2014 – 169 с.-Текст: электронный// IPR SMART: [сайт].- URL: <https://www.iprbookshop.ru/57293.html>

### Нормативные

7. ФЗ № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс] URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению// Приказ МФ РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)// Приказ МФ РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».
10. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» (ФСБУ 6/2020)//Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. [Электронный ресурс] URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/)
11. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020)//Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. [Электронный ресурс] URL:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/)

12. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019)//Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. [Электронный ресурс] URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/)
13. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021)//Приказ Минфина России от 16.04.2021 №62н (ред. от 23.12.2021). [Электронный ресурс] URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_386440/5af1b0879371c2e83cf6586cdf86e982a599ffeb/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/5af1b0879371c2e83cf6586cdf86e982a599ffeb/)
14. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022)//Приказ Минфина России от 30.05.2022 №86н. [Электронный ресурс] URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332/)
15. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (ФСБУ 4/2023)//Приказ Минфина России от 04.10.2023 №157н. [Электронный ресурс] URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_472684/552e4f85ef02bf4fd75d2ee6d478849e354d4dc9/#dst100019](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/552e4f85ef02bf4fd75d2ee6d478849e354d4dc9/#dst100019)

**ПРИЛОЖЕНИЯ**
*Приложение 1*

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
 ПРИКАЗ от 31 октября 2000 г. № 94н  
 ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
 ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ  
 И ИНСТРУКЦИИ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ  
 (в ред. Приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115н,  
 от 08.11.2010 № 142н)  
 ПЛАН  
 СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ  
 ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ  
 (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>		
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 (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<u>04</u>	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	<u>05</u>	
.....	06	
Оборудование к установке	<u>07</u>	
Вложения во внеоборотные активы (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<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 (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<u>09</u>	
<b>Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>		
Материалы (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<u>10</u>	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
		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	<u>11</u>	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	<u>14</u>	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	<u>15</u>	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	<u>16</u>	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	<u>19</u>	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
<b>Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
Основное производство	<u>20</u>	
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	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
<b>Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции (работ, услуг)	<u>40</u>	
Товары	<u>41</u>	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	<u>42</u>	
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	
<b>Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>		
Касса	<u>50</u>	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	<u>51</u>	
Валютные счета	<u>52</u>	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	<u>55</u>	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки
.....	56	
Переводы в пути	<u>57</u>	
Финансовые вложения	<u>58</u>	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<u>59</u>	
<b>Раздел VI. РАСЧЕТЫ</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	<u>60</u>	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	<u>62</u>	

## Бухгалтерский учёт

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
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 (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)	<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

**Классификационная характеристика счетов и их назначение**

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>				
01	Основные средства	<i>А</i>	Инвен- тарный	о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении
02	Амортизация основных средств	<i>П</i>	Регулирую- щий, контрарный	об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств
03	Доходные вло- жения в матери- альные ценно- сти	<i>А</i>	Инвентарный	о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудова- ние и другие ценности, имеющие матери- ально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользова- ние (временное владение и пользование) с це- лью получения дохода
04	Нематери- альные ак- тивы	<i>А</i>	Инвентар- ный	о наличии и движении нематериальных активов организации
05	Амортизация нематериаль- ных активов	<i>П</i>	Регулирую- щий, контрар- ный	об амортизации, накопленной за время исполь- зования объектов нематериальных активов ор- ганизации (за исключением объектов, по кото- рым амортизационные отчисления списыва- ются непосредственно в кредит счета 04 «Нема- териальные активы»)
07	Оборудование к установке	<i>А</i>	Инвентарный	о наличии и движении технологического, энер- гетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опыт- ных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. Этот счет используется организациями-застрой- щиками



Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
08	Вложения во внеоборотные активы	<i>А</i>	Калькуляционный, инвентарный	о затратах организации в объекты, которые впо- следствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, не- материальных активов, а также о затратах организации по формирова- нию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных жи- вотных, которые учитываются в составе средств в обороте)
09	Отло- женные налого- вые ак- тивы	<i>А-П</i>	Расчетов	о наличии и движении отложенных налоговых активов
<b>Раздел II. Производственные запасы</b>				
10	Матери- алы	<i>А</i>	Инвентар- ный	о наличии и движении сырья, материалов, топ- лива, запасных частей, инвентаря и хозяйствен- ных принадлежностей, тары и других ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке)
11	Животные на выращивании и откорме	<i>А</i>	Инвентарный	о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для продажи
14	Резервы под снижение стоимости материаль- ных ценностей	<i>П</i>	Регулирующий, контрарный	о резервах под отклонение стоимости сырья, ма- териалов, топлива и других ценностей, опреде- лившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производ- ства, готовой продукции, товаров и т. п.
15	Заготовле- ние и при- обретение материаль- ных ценно- стей	<i>А или БО</i>	Калькуляци- онный	о заготовлении и приобретении материально- производственных запасов, относящихся к средствам в обороте
16	Отклонение в стоимости материаль- ных ценно- стей	<i>А или П</i>	Регулирую- щий, контрарно- дополнитель- ный	о разницах в стоимости приобретенных матери- ально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (за- готовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы

Счет		Отношение к балансу	Классификационная группа	Счет предназначен для обобщения информации
Код	Наименование			
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	А	Расчетов	об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам
<b>Раздел III. Затраты на производство</b>				
20	Основное производство	А	Калькуляционный, инвентарный	о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации
21	Полуфабрикаты собственного производства	А	Инвентарный	о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет
23	Вспомогательные производства	А	Калькуляционный, инвентарный	о затратах производства, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации
25	Общепроизводственные расходы	БО	Собирательно-распределительный	о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации
26	Общехозяйственные расходы	БО	Собирательно-распределительный	о расходах для нужд управления, не связанных с производственным процессом
28	Брак в производстве	БО	Калькуляционный, собирательно-распределительный	о потерях от брака в производстве
29	Обслуживающие производства и хозяйства	А	Калькуляционный	о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации
<b>Раздел IV. Готовая продукция и товары</b>				

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
40	Выпуск про- дукции (работ, услуг)	БО	Регулирующий	о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости
41	Товары	А	Инвентарный	о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания
42	Торговая наценка	П	Регулирую- щий, контраг- ный	о торговых наценках (скидках, накидках) на то- вары в организациях, осуществляющих рознич- ную торговлю, если их учет ведется по продаж- ным ценам
43	Готовая продук- ция	А	Инвентар- ный	о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется организациями, осуществля- ющими промышленную, сельскохозяйствен- ную и иную производственную деятельность
44	Расходы на продажу	А	Калькуляцион- ный, собира- тельно-распре- делительный	о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг
45	Товары отгружен- ные	А	Расчетов	о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка, от продажи которой опреде- ленное время не может быть признана в бухгал- терском учете. На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим ор- ганизациям для продажи на комиссионных началах
46	Выполненные этапы по незавершенным рабо- там	А	Инвентарный	о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоя- тельное значение. Этот счет используется при необходимости организациями, выполняю- щими работы долгосрочного характера, началь- ные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам (строительные, научные, проектные, геологиче- ские и т.п.)

**Раздел V. Денежные средства**

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
50	Касса	<i>A</i>	Инвентар- ный	о наличии и движении денежных средств в кас- сах организации
51	Расчет- ные счета	<i>A</i>	Инвентар- ный	о наличии и движении денежных средств в ва- люте РФ на расчетных счетах организации, от- крытых в кредитных организациях
52	Валют- ные счета	<i>A</i>	Инвентар- ный	о наличии и движении денежных средств в ино- странных валютах на валютных счетах органи- зации, открытых в кредитных организациях на территории РФ и за ее пределами
55	Специальные счета в банках	<i>A</i>	Инвентарный	о наличии и движении денежных средств в ва- люте РФ и иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккреди- тивах, чековых книжках, иных платежных доку- ментах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их ча- сти, которая подлежит обособленному хране- нию
57	Переводы в пути	<i>A</i>	Инвентарный	о движении денежных средств (переводов) в ва- люте РФ и иностранных валютах в пути, т.е. де- нежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляю- щих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачис- ления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленных по назначению
58	Финансовые вложения	<i>A</i>	Инвентарный	о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, обли- гации и иные ценные бумаги других организа- ций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы
59	Резервы под обес- ценение финансо- вых вло- жений	<i>П</i>	Регулирую- щий, контрарный	о наличии и движении резервов под обесцене- ние финансовых вложений организации

**Раздел VI. Расчеты**

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	II	Расчетов	о расчетах с поставщиками и подрядчиками: - за полученные товарно-материальные ценно- сти, принятые выполненные работы и потреб- ленные услуги, включая предоставление элек- троэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных цен- ностей, расчетные документы на которые ак- цептованы и подлежат оплате через банк; - товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные по- ставки); - излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке; - полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам та- рифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	A	Расчетов	о расчетах с покупателями и заказчиками
63	Резервы по сомнитель- ным долгам	II	Регулирую- щий, контрарный	о резервах по сомнительным долгам
66	Расчеты по краткосроч- ным креди- там и зай- мам	II	Расчетов	о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией
67	Расчеты по долго- срочным кредитам и займам	II	Расчетов	о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией
68	Расчеты по нало- гам и сборам	II	Расчетов	о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с ра- ботников этой организации
69	Расчеты по соци- альному страхова- нию и обеспече-	II	Расчетов	о расчетах по социальному страхованию, пенси- онному обеспечению и обязательному меди- цинскому страхованию работников организа- ции

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	<i>П</i>	Расчетов	о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации
71	Расчеты с подотчетными лицами	<i>А</i>	Расчетов	о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	<i>А</i>	Расчетов	обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами
75	Расчеты с учредителями	<i>А-П</i>	Расчетов	обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др.
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	<i>А-П</i>	Расчетов	- о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60 – 75; - по имущественному и личному страхованию; - по претензиям; - по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основе исполнительных документов или постановлений судов, и др.
77	Отложенные налоговые обязательства	<i>П</i>	Расчетов	о наличии и движении отложенных налоговых обязательств
79	Внутрихозяйственные расчеты	<i>А-П</i>	Расчетов	обо всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты)
<b>Раздел VII. Капитал</b>				
80	Уставный капитал	<i>П</i>	Фондо- вый	о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
81	Собственные ак- ции (доли)	<i>А</i>	Инвентарный	о наличии и движении собственных акций, вы- купленных акционерным обществом у акционе- ров для их последующей перепродажи или ан- нулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обще- ством или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам
82	Резерв- ный ка- питал	<i>П</i>	Фондо- вый	о состоянии и движении резервного капитала
83	Добавоч- ный ка- питал	<i>П</i>	Фондовый	о добавочном капитале организации
84	Нерас- преде- ленная прибыль (непо- крытый)	<i>А-П</i>	Фондовый	о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации
86	Целевое финанси- рование	<i>П</i>	Фондовый	о движении средств, предназначенных для осу- ществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.
<b>Раздел VIII. Финансовые результаты</b>				
90	Про- дажи	<i>БО</i>	Сопостав- ляющий	о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним
91	Прочие доходы и рас- ходы	<i>БО</i>	Сопо- ставляю- щий	о прочих доходах и расходах (операционных, внеоперационных) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов
94	Недостачи и по- тери от порчи ценностей	<i>БО</i>	Собирательно- распределитель- ный	о суммах недостач и потерь от порчи материаль- ных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовле- ния, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или ви- новных лиц
96	Резервы предсто- ящих расхо- дов	<i>П</i>	Бюджетно- распреде- лительный	о состоянии и движении сумм, зарезервирован- ных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на про- дажу

Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
97	Расходы будущих периодов	<i>A</i>	Бюджетно-распределительный	о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам
98	Доходы будущих периодов	<i>П</i>	Бюджетно-распределительный	о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи
99	Прибыли и убытки	<i>A-П</i>	Финансово-результативный	о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году
<b>Забалансовые счета</b>				
001	Арендованные основные средства			о наличии и движении основных средств, арендованных организацией
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение			о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
003	Материалы, принятые в переработку			о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), неоплачиваемых организацией-изготовителем
004	Товары, принятые на комиссию			о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами
005	Оборудование, принятое для монтажа			о наличии и движении всех видов оборудования, полученного организацией от заказчика для монтажа
006	Бланки строгой отчетности			о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности – квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты и т.п.



Счет		Отноше- ние к ба- лансу	Классифи- кационная группа	Счет предназначен для обобщения информа- ции
Код	Наименование			
00 7	Списанная в убыток задол- женность непла- тежеспособных дебиторов			о состоянии дебиторской задолженности, спи- санной в убыток вследствие неплатежеспособ- ности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет, с момента списания для наблюдения за возмож- ностью ее взыскания в случае изменения иму- щественного положения должников
00 8	Обеспече- ние обяза- тельств и платежей получен- ные			О наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и плате- жей, а также обеспечение, полученных под то- вары, переданные другим организациям (ли- цам)
00 9	Обеспече- ние обяза- тельств и платежей выданные			О наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и плате- жей. В случае если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора
01 0	Износ основных средств			о движении сумм износа по объектам жилищ- ного фонда, объектам внешнего благоустрой- ства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализиро- ванным сооружениям судоводной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств. Износ по указан- ным объектам начисляется в конце года по уста- новленным нормам амортизационных отчисле- ний
01 1	Основ- ные сред- ства, сданные в аренду			о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям до- говора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя)

Примечание: А – активный, П – пассивный, А-П – активно-пассивный, БО – без остатка.