

# ВВЕДЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в России, возникновение новых форм предпринимательской деятельности привели к резкому росту числа хозяйствующих субъектов. Выросли и потребности в специалистах в области бухгалтерского учета, и интерес к данной профессии.

Подготовку бакалавров экономики по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» осуществляет большое количество образовательных учреждений. Обязательными вопросами при изучении курса «Бухгалтерский учет» являются базовые понятия, принципы, методы учета, формирующие его методологию. Базовые теоретические вопросы бухгалтерского учета – основа организации всей системы бухгалтерского учета.

Изучение курса бухгалтерского учета (модуль 1) необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его места в системе управления экономикой предприятия, основных экономических учетных категорий, используемых в практической деятельности.

Цель настоящей работы – помочь обучающимся в изучении теории бухгалтерского учета.

**Раздел I. Бухгалтерский учет (модуль 1)** – состоит из десяти тем, включающих несколько взаимосвязанных блоков.

В *первом блоке* изложены теоретические положения бухгалтерского учета, сформулированы задачи бухгалтерского учета, область его применения. Здесь рассмотрены вопросы предмета и метода бухгалтерского учета, понятие о счетах и двойной записи, классификации счетов, бухгалтерского баланса, учета основных хозяйственных прессов, техники и формы бухгалтерского учета, организации бухгалтерского учета в России.

Во *втором блоке* представлена методика решения задач по теории бухгалтерского учета. Рассмотрен на цифровых примерах порядок классификации имущества по роли в процессе производства и источникам его образования, составления баланса, ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам, учета процесса снабжения, производства и реализации.

*Третий блок* включает задачи для самостоятельного решения. Наличие данного материала позволит проверить усвоение методики решения задач по бухгалтерскому учету.

Каждый блок содержит задания в тестовой форме, позволяющие проверить глубину усвоения теоретических положений.

**Раздел II. Бухгалтерский учет (модуль 2)** представлен отдельными темами курса «Бухгалтерский учет», которые соответствуют учебной программе: учет денежных средств и расчетов, учет расчетов с персоналом по оплате труда, учет основных средств, учет нематериальных активов, учет материально-производственных запасов, учет расходов, продажи и финансовых результатов.

Изучение студентами курса «Бухгалтерский учет» (модуль 2) необходимо для понимания сущности бухгалтерского учета, его роли в системе управления организацией.

Цель данной работы – ознакомить студентов с учетными категориями, закрепить и систематизировать знания, полученные при изучении курса «Бухгалтерский учет» (модуль 1) и использовать их для практического решения ситуаций по ведению бухгалтерского учета в коммерческих организациях.

Для изучения каждой темы в работе предлагаются:

- теоретический материал, примеры решения хозяйственных ситуаций;
- вопросы для проверки полученных знаний;
- задания в тестовой форме.

Далее предлагается к решению сквозная задача, представляющая собой комплекс фактов хозяйственной жизни условного производственного предприятия

Изучение всех разделов учебного комплекса «Бухгалтерский учет» (модуль 1–2) обеспечит понимание теоретических основ бухгалтерского учета, а также получение навыков практического решения ситуаций по ведению бухгалтерского учета.

Базовыми учебниками, используемыми авторами при создании данного учебного пособия, являются учебники по теории бухгалтерского учета профессора М.И. Куттера, профессора Ю.А. Бабаева, учебники по бухгалтерскому учету Н.П. Кондракова, В.Г. Гетьмана и др.

В работе также использованы нормативные документы, регламентирующие организацию бухгалтерского учета и налогообложения на современном этапе.

## **Раздел I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ (модуль 1)**

**Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

**Тема 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ  
ЗАПИСЬ**

**Тема 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ  
И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

**Тема 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Тема 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ,  
ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ**

**Тема 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Тема 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ)  
ОТЧЕТНОСТЬ**

**Тема 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

# Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 1.1. Понятие и виды хозяйственного учета.
- 1.2. Задачи бухгалтерского учета.
- 1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета.
- 1.4. Функции бухгалтерского учета.

## **Понятийный аппарат**

*Учет* – это часть механизма управления экономическими объектами и процессами, которые подразумевают сбор, регистрацию, обобщение информации о состоянии имущества, а также об экономических обязательствах хозяйствующего субъекта.

*Принцип* – некоторые общепринятые базовые соглашения относительно правил признания, измерения и представления фактов хозяйственной жизни, отражаемых в системе учета. Термин «общепринятость» в данном случае используется в смысле распространенности декларируемых соглашений в профессии, достигаемой путем введения некоторых регулятивов: законов, стандартов, инструкций, рекомендаций и др.

*Задача* – проблемная ситуация с явно заданной целью, которую необходимо достичь; в более узком смысле задачей также называют саму эту цель, данную в рамках проблемной ситуации, иначе говоря, это то, что требуется сделать.

## **1.1. Понятие и виды хозяйственного учета**

*Хозяйственный учет* – это система наблюдения, измерения, количественной и качественной характеристики, регистрации хозяйственных процессов и явлений. Возникнув из потребности человеческого общества в сохранности имущества, хозяйственный учет постоянно развивается и совершенствуется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к нему обществом [1].

В Российской Федерации создана и действует единая система хозяйственного учета (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Система хозяйственного учета

*Оперативный (оперативно-технический) учет* – система текущего наблюдения, контроля за отдельными хозяйственными явлениями и процессами непосредственно в момент их совершения. Отличительная черта этого вида учета заключается в быстром и своевременном получении информации, необходимой для текущего оперативного руководства. Данные оперативного учета получают из первичных документов, передают устно, по телефону, телеграфу и т.д. Надобность в них появляется по мере необходимости. Это могут быть сведения о наличии денежных средств на расчетном счете организации, о величине задолженности поставщикам, о количестве и стоимости готовой продукции, находящейся на складе и т.д.

Оперативный учет на предприятиях ведется работниками структурных подразделений, сотрудниками отделов: планового, снабжения, маркетинга, кадров. При этом для отражения информации используют три вида измерителей (рис. 1.2).

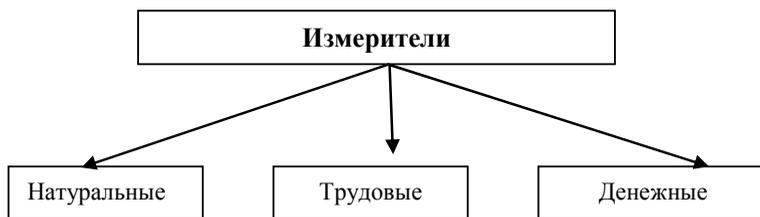


Рис. 1.2. Измерители, применяемые в хозяйственном учете

**Натуральные измерители** необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. Единицами измерения являются меры длины, массы, объема. Они применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль за наличием и движением имущества предприятия, объемом процессов заготовления, производства и реализации.

**Трудовые измерители** используются для исчисления количества затраченного труда и выражаются в единицах времени (рабочий день, час). С их помощью рассчитывают производительность труда, заработную плату, сопоставляют некоторые разнородные величины.

**Денежный измеритель** является универсальным. В Российской Федерации денежным измерителем является рубль. В денежном измерителе отражаются данные в первичных документах (счет, счет-фактура, платежная ведомость, авансовый отчет и т.д.), в оборотных ведомостях, в бухгалтерском балансе организации. С помощью денежного измерителя осуществляют расчет финансовых результатов деятельности организации, де-

нежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей предприятий и организаций. На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

**Бухгалтерский учет** осуществляется специальной службой предприятия – бухгалтерией. Бухгалтерский учет по сравнению с другими видами хозяйственного учета имеет ряд особенностей:

- является **сплошным и непрерывным во времени**, т.е. осуществляется сплошное наблюдение хозяйственных процессов и явлений;

- строго **документирован**, т.е. операция должна отражаться в бухгалтерском учете только на основании документов, что придает ему юридически доказательную силу;

- использует **специфические приемы и способы** обработки учетных данных, например систему счетов, двойную запись операций на счетах, бухгалтерский баланс, калькулирование и др.;

- применяет все три вида измерителей, хотя особо важную роль играет денежный измеритель, поскольку обеспечивает получение обобщающих показателей;

- организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

**Статистический учет** (статистика) служит для отражения массовых социально-экономических явлений в целях обобщения, изучения и выяснения их закономерности.

Статистика использует для своих обобщений данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сама организует самостоятельные наблюдения в виде переписей, статистической отчетности, сплошных и выборочных обследований. На основе этих сведений изучается развитие отдельных отраслей, экономических регионов, народного хозяйства в целом. Статистический учет ведется на предприятиях для получения первичных, сводных и обобщенных данных.

Статистика использует все три вида измерителей в зависимости от содержания изучаемых явлений.

Между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом существует тесная взаимосвязь. Они взаимно дополняют и развивают друг друга. Совокупность трех видов учета представляет единую систему хозяйственного учета.

Каждый из трех видов учета выполняет свою роль в контроле и управлении деятельностью хозяйственным органом, а совокупность их обеспечивает всесторонний охват хозяйственной деятельности предприятия [1].

Правильное построение хозяйственного учета обеспечивается:

- 1) единством предмета – процесс расширенного воспроизводства;
- 2) единством цели – получение информации о хозяйственной деятельности для обеспечения ее рационального осуществления;

3) единством методологического руководства – руководство хозяйственным учетом в целом в России осуществляется Государственным комитетом по статистике, а бухгалтерским учетом – Министерством финансов РФ.

## 1.2. Задачи бухгалтерского учета

Законодательно определены следующие задачи бухгалтерского учета (рис. 1.3).

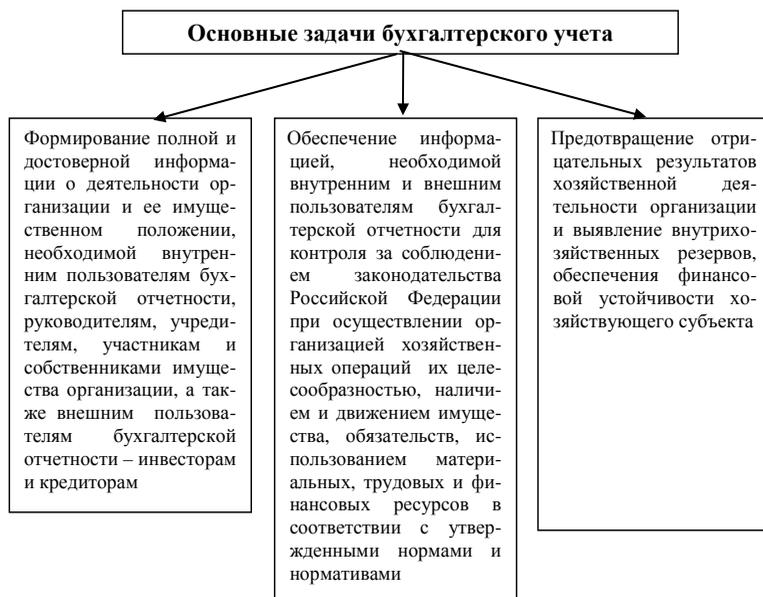


Рис. 1.3. Основные задачи бухгалтерского учета

## 1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета

Принципы и правила ведения бухгалтерского учета можно классифицировать по следующим направлениям [2. С. 95–98] (табл. 1.1).

### Классификация принципов бухгалтерского учета

Принципы бухгалтерского учета		
Принципы-допущения	Принципы-требования	Принципы-правила
1. Непрерывность деятельности 2. Имущественная обособленность 3. Последовательность применения учетной политики 4. Учет по методу начисления	1. Полнота 2. Своевременность 3. Осмотрительность 4. Приоритет содержания над формой 5. Непротиворечивость 6. Рациональность	1. Денежный измеритель 2. Документальное оформление 3. Использование двойной записи 4. Балансовое обобщение 5. Инвентаризация 6. Обобщение отчетностью

#### Принципы допущения:

Принцип **непрерывности деятельности** предполагает, что организация была зарегистрирована с целью осуществления производственного процесса, и при этом не допускается сокращение объемов производства и реализации. В обозримом будущем организация намерена отвечать по своим обязательствам.

Принцип **имущественной обособленности** говорит о том, что необходимо разделять собственность юридического лица – организации и собственность владельца этой организации. Все, что отражено в отчетности организации, является имуществом и обязательствами юридического лица.

Принцип **последовательности применения учетной политики** предполагает, что выбранная методика учета в организации будет использоваться на протяжении длительного периода, что обеспечит сопоставимость данных, представленных в бухгалтерской отчетности.

**Учет по методу начисления** предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

В 1980 г. Бюро разработки стандартов финансового учета выпустило положение о понятиях финансового учета № 2 «Качественные характеристики бухгалтерской информации», которое предназначено для изучения характеристик финансовой отчетности, делающей ее полезной для принятия экономических решений. Эти характеристики рассматриваются как иерархия качеств, которым должна соответствовать учетная информация.

Качественные характеристики, предъявляемые к учетной информации, нашли свое отражение в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и МСФО 1 – «Предоставление финансовой отчетности» в форме требований.

#### **Принципы-требования:**

Принцип **полноты** означает, что бухгалтерский учет ведется непрерывно во времени, без каких-либо пропусков отражения хозяйственной жизни организации. Бухгалтерскому учету подвергаются все операции, произошедшие в организации.

Если информация получена пользователем слишком поздно для того, чтобы оказать влияние на решение, она не может воздействовать на это решение. Следовательно, **своевременность** является важным аспектом уместности. То же относится и к ценности для прогноза, а также ценности обратной связи, которая помогает подтвердить или откорректировать ранее принятое решение.

Принцип **осмотрительности** сводится к тому, что бухгалтер скорее выберет низшую оценку для активов и доходов и наивысшую для долговых обязательств и расходов.

Принцип **приоритета содержания над формой** ориентирован на отражение в бухгалтерском учете операций исходя из экономического содержания операции, а не исходя из правовой формы.

Принцип **непротиворечивости** предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Принцип **рациональности** – баланс между выгодами, извлекаемыми из бухгалтерской информации, и затратами на ее получение.

### **1.4. Функции бухгалтерского учета**

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций [2. С. 83–85] (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Функции бухгалтерского учета

С точки зрения хронологической последовательности функции бухгалтерского учета можно систематизировать следующим образом:

**Обеспечение сохранности имущества** – функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

- наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
- совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;
- использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

**Контрольная функция** имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью собственности, наличием и движением имущества предприятий и организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государственными и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляют три вида контроля – предварительный, текущий и последующий.

**Исчисление финансовых результатов.** Сегодня изменились приоритеты в процессах выявления экономических и юридических последствий хозяйственных операций, т.е. исчисления и распределения прибыли. Бухгалтерская прибыль стала основным показателем эффективной работы организации.

**Аналитическая функция** в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

**Функция перераспределения средств в народном хозяйстве.** Для реализации этой функции необходимо соблюдать два условия: открытость финансовой отчетности, развитый рынок ценных бумаг. Участники рынка ценных бумаг вкладывают свой капитал в наиболее эффективно работающие организации и изымают финансовый капитал из низкоприбыльных или убыточных компаний.

### **Контрольные вопросы**

1. Какие черты отличают оперативный учет от статистического и бухгалтерского?
2. Какие черты отличают бухгалтерский учет от статистического и оперативного?
3. Какой измеритель используется для исчисления количества затраченного труда?

4. Какому виду учета свойственна задача «Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятий и его имущественном положении»?

5. К какому виду учета относится задача предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности, обеспечения финансовой устойчивости?

5. Какие функции в системе управления выполняет бухгалтерский учет?

## ТЕСТЫ

1. В народном хозяйстве организующую роль выполняет учет:

- 1) оперативный,
- 2) бухгалтерский,
- 3) статистический,
- 4) все в равной мере.

2. Бухгалтерскому учету не свойственна функция:

- 1) планирования,
- 2) контроля,
- 3) информационная,
- 4) аналитическая.

3. Особенностью бухгалтерского учета является:

- 1) отражение хозяйственных операций периодически,
- 2) отражение хозяйственных операций непрерывно во времени,
- 3) отражение хозяйственных операций только на 1-е число месяца,
- 4) отражение хозяйственных операций только на последнее число

месяца.

4. Основу бухгалтерского учета составляет информация:

- 1) плановая,
- 2) нормативная,
- 3) о фактически свершившихся фактах хозяйственной жизни,
- 4) прогнозная.

5. Основным в бухгалтерском учете является измеритель:

- 1) натуральный,
- 2) трудовой,
- 3) денежный,
- 4) количественный.

6. Вид учета, где данные могут быть получены из первичных документов, устно, по телефону:

- 1) бухгалтерский
- 2) статистический
- 3) оперативный
- 4) все перечисленные

7. *Принципы бухгалтерского учета соответствуют критериям:*

- 1) уместности, объективности, существенности,
- 2) уместности, надежности, существенности,
- 3) уместности, своевременности, существенности,
- 4) сопоставимости, объективности, существенности.

8. *Суть принципа обособленного имущества состоит в том, что:*

- 1) учет имущества и обязательств организации и его владельцев осуществляется в одной информационной совокупности,
- 2) расчетный счет предприятия существует обособленно от расчетных счетов владельцев этого предприятия,
- 3) имущества и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других предприятий,
- 4) имущества и обязательства организации существуют обособленно от имущества государства.

9. *Основанием для записи в учетные регистры служит:*

- 1) распоряжение руководителя,
- 2) отчетность материально ответственного лица,
- 3) первичный документ,
- 4) свершившийся факт хозяйственной жизни организации.

10. *Статистический учет позволяет дать:*

- 1) качественную характеристику общественных массовых явлений,
- 2) количественную и качественную характеристику общественных массовых явлений в непрерывных условиях места и времени,
- 3) количественную характеристику общественных массовых явлений,
- 4) количественную и натуральную характеристику производственных процессов.

11. *Требование своевременности – это:*

- 1) своевременное отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности,
- 2) своевременное отражение в бухгалтерском учете операций по движению денежных средств,
- 3) своевременное признание в бухгалтерском учете доходов и расходов,
- 4) своевременное признание в бухгалтерском учете расходов и обязательств.

12. *Понятию «принципы бухгалтерского учета» соответствуют:*

- 1) инструкции, регулирующие порядок ведения учетных записей,
- 2) правила, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях,

- 3) стандарты, разрабатываемые и утверждаемые профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов,
- 4) методические указания по ведению бухгалтерского учета.

*13. Принцип непротиворечивости – это:*

- 1) своевременное отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности,
- 2) равенство актива и пассива баланса,
- 3) отражение в бухгалтерском учете операций исходя не только из правовой формы, но и из экономического содержания фактов хозяйственной деятельности,
- 4) тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

*14. Принцип непрерывности деятельности предполагает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, по крайней мере, не менее:*

- 1) такой принцип не предусмотрен законодательством Российской Федерации,
- 2) одного года,
- 3) пяти лет,
- 4) десяти лет.

*15. Целью бухгалтерского учета является:*

- 1) строгое соблюдение нормативных актов,
- 2) последовательность соблюдения учетной политики,
- 3) формирование полной и достоверной информации для налоговых органов,
- 4) формирование полной и достоверной информации для внешних и внутренних пользователей.

## Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения.

2.2. Классификация хозяйственных средств.

2.3. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций.

2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

### **Понятийный аппарат**

*Активы организации* – это имущество:

- способное приносить организации доход,
- сформированное в результате событий прошлых лет,
- выраженное в денежном измерителе,
- принадлежащие организации на правах собственности или хозяйственного ведения.

*Источники образования имущества* – это обязательства перед юридическими и физическими лицами, образовавшиеся в результате событий прошлых лет, выраженные в денежном измерителе, урегулирование (погашение долгов) которых приведет к оттоку активов организации.

*Факт хозяйственной жизни* – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

*Финансовый результат* – это прибыль или убыток компании как результат соизмерения доходов и расходов.

*Доходами* организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, любого имущества) или погашения обязательств, приводящих к росту капитала организации.

*Расходами* организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбывания активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации.

*Экономические ресурсы* – все виды ресурсов, используемых в процессе производства товаров и услуг (трудовые, материальные, финансовые, природные и т.д.).

### **2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения**

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, имеет предмет, объекты наблюдения и характерные для него специфические приемы и методы

регистрации, сбора, обработки, накопления и передачи данных пользователям [2. С. 66–68].

**Предметом бухгалтерского учета** является финансово-хозяйственная деятельность организации в той ее части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, т.е. состояние и использование средств в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные операции как первичные элементы этого процесса. Предметом бухгалтерского учета выступает имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств; движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сфере снабжения, производства и реализации продукции; а также результат деятельности предприятия, выраженный в денежной оценке, т.е. средства предприятия, используемые им при осуществлении хозяйственной деятельности. Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Предмет и объекты бухгалтерского учета

Одновременно объекты учета представляют собой *хозяйственные средства*, используемые предприятием для осуществления хозяйственной деятельности.

Хозяйственные средства – это единичный объект учета, имеющий стоимостное выражение.

## 2.2. Классификация хозяйственных средств

Состав хозяйственных средств достаточно разнообразен. Он определяется содержанием, отраслевыми особенностями, объектом хозяйственной деятельности предприятия.

Хозяйственные средства (имущество) любого предприятия в целях их правильного отражения в бухгалтерском учете группируются по двум признакам: по их функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Классификация хозяйственных средств по функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования

В зависимости от функциональной роли в процессе производства хозяйственные средства представлены экономическими ресурсами, класси-

фицированными по сроку их участия в производственном процессе. Если экономические ресурсы используются в производственном процессе более года, они являются долгосрочными (внеоборотными) активами, если менее года, то текущими (оборотными) активами.

Внеоборотные активы являются средствами длительного пользования, они функционируют в течение нескольких отчетных периодов. К ним относятся (рис. 2.2) [2. С. 135]:

*Нематериальные активы (НМА)* (счет 04 «Нематериальные активы» – это средства, не имеющие видимой материальной формы, но способные приносить их владельцу непосредственный доход и обеспечивать необходимые условия его извлечения.

К нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственном кругообороте капитала относятся:

- права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;

- права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки, торговые марки, «ноу-хау»;

- права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы при создании предприятия.

*Основные средства* – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России к основным средствам относятся: предметы, служащие более года независимо от их стоимости.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, инструменты и т.д.

Особенность основных средств состоит в том, что они многократно участвуют в процессе производства продукции и в течение периода эксплуатации на объекты основных средств начисляется амортизация.

Амортизация – это постепенное включение стоимости объектов основных средств в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) в течение нормативного срока их использования.

*Капитальные вложения в собственную организацию* – затраты на строительно-монтажные работы, приобретение отдельных объектов основных средств. При этом оборудование не установлено и не участвует в производственном процессе, строительство не завершено и не принято комиссией к эксплуатации.

*Долгосрочные финансовые вложения* – вложения в другие организации с целью достижения финансового контроля над ними или обеспечения стабильности доходов в течение длительного времени (нескольких лет).

**Оборотные активы** отличаются от средств длительного пользования (основных средств, нематериальных активов) тем, что они могут быть обращены в деньги или полностью использованы в ближайшем будущем (в течение одного года или операционного цикла). Они участвуют в одном кругообороте капитала, их стоимость сразу переносится на готовый продукт и полностью списывается на затраты предприятия.

**Краткосрочные (оборотные, текущие) активы** подразделяются на денежные и неденежные активы.

Оборотные активы с точки зрения экономической теории делятся на: предметы труда, продукты труда, денежные средства, средства в расчетах, финансовые вложения.

Оборотные активы участвуют в одном производственном цикле, полностью меняют свою физическую форму и полностью включают свою стоимость в себестоимость готовой продукции (работ, услуг) (рис. 2.3).

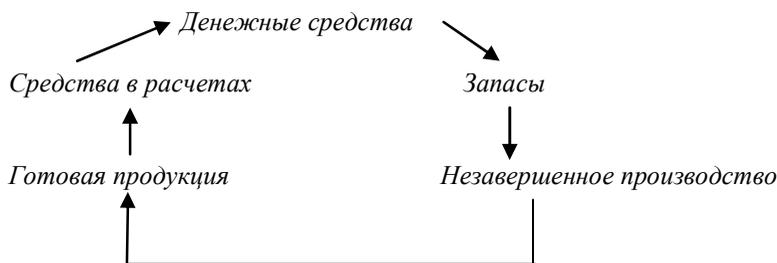


Рис. 2.3. Оборот текущих (оборотных) активов

*Предметы труда* – часть средств производства, на которую воздействует человек в процессе труда при помощи средств труда. Предметы труда однократно участвуют в процессе производства и целиком переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию. К ним относятся: сырье, материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, запасные части, тара.

Под *сырьем* понимают продукцию сельского хозяйства и добывающих отраслей промышленности, а под *материалами* – продукцию обрабатывающих отраслей.

Материалы по их роли в процессе изготовления продукции делятся на две группы: сырье и основные материалы (составляют вещественную ос-

нову продукта), вспомогательные материалы (используются для выполнения определенных функций).

Топливо по своей роли в процессе производства относится к вспомогательным материалам, но, поскольку оно занимает большой удельный вес в себестоимости продукции и выполняет особые функции в процессе производства, в бухгалтерском учете его выделяют в отдельную группу.

Полуфабрикаты – предметы труда, которые прошли обработку в одном или нескольких подразделениях организации, но подлежат дальнейшей обработке в данной организации или вне ее.

К незавершенному производству относят предметы труда, находящиеся на обработке в подразделениях на рабочих местах.

К продуктам труда относятся готовая продукция на складе организации, предназначенная для реализации, и товары отгруженные. Товары отгруженные находятся в собственности организации до тех пор, пока к покупателю не перейдет право собственности на них.

Под средствами в расчетах понимают долги юридических или физических лиц данной организации. Такая задолженность называется дебиторской, а сами должники – дебиторами. Дебиторская задолженность возникает в результате действующих форм расчетов за продукцию, работы и услуги в том случае, если их передача покупателю и платежи за них не совпадают во времени. Дебиторами могут быть и работники организации, таких должников называют подотчетными лицами.

*Финансовые вложения* – это вложения (инвестиции) в другие предприятия: денежные средства на депозитных счетах банков; приобретенные ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты и др.) других предприятий сроком до одного года и прочие виды размещения свободных денежных средств с целью извлечения дохода в виде процентов, дивидендов или разницы в стоимости ценных бумаг при их перепродаже.

*Расходы будущих периодов* представляют собой определенные текущие активы неосязаемого характера, полезность которых закончится в обозримом будущем (отдельные затраты, связанные с освоением производства и подготовкой кадров).

По источникам формирования хозяйственные средства предприятия подразделяют на две группы: собственный капитал и заемный капитал (табл. 2.1) [2. С. 125].

**Источники формирования собственного капитала**

Собственный капитал		
Авансированный капитал	Добавочный	Реинвестированный
– уставный капитал; – уставный фонд	– прирост стоимости имущества по переоценке; – эмиссионный доход; – положительные курсовые разницы	– резервный капитал; – капитализированная (нераспределенная) прибыль

Среди источников собственного капитала предприятия выделяют: авансированный капитал, добавочный и реинвестированный.

*Капитал, инвестированный (авансированный) собственниками*, представляет собой суммарную величину вложенных взносов владельцев, используемых в интересах хозяйственной деятельности. Основным представителем авансированного (инвестированного) капитала является уставный капитал.

*Уставный капитал* – первоначальный собственный капитал предприятия, который формируется в соответствии с учредительными документами в момент регистрации предприятия за счет средств учредителей в виде их вкладов (в денежном измерении). Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы предприятия и формы собственности.

*Добавочный капитал* формируется в течение жизнедеятельности предприятия в результате переоценки внеоборотных активов как сумма прироста их стоимости. В акционерных обществах в добавочный капитал зачисляют сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость. К добавочному капиталу относятся также курсовые разницы в случаях погашения задолженности по взносам в уставный капитал, вложенный в иностранной валюте.

*Реинвестированный капитал* собственника формируется за счет прибыли, полученной по результатам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Реинвестированный капитал представлен нераспределенной прибылью и резервным капиталом.

*Резервный капитал* создается в соответствии с законодательством и учредительными документами за счет отчислений от прибыли и предна-

значен для покрытия возможных убытков предприятия при отсутствии иных источников возмещения.

*Прибыль* представляет собой разность между доходами и расходами предприятия и отражает собственный капитал предприятия, сформированный в результате текущей эффективной деятельности.

Часть прибыли перечисляется в бюджет в виде налога на прибыль, часть используется на выплату дивидендов инвесторам-собственникам, образование специальных фондов накопления, потребления и резервов, а часть может оставаться нераспределенной.

Заемные источники (обязательства) являются внешними источниками формирования ресурсов предприятия. Обязательства могут быть краткосрочными и долгосрочными (рис. 2.2) [2. С. 127].

Под *долгосрочными обязательствами* понимают кредиты и займы, срок погашения которых более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

К займам относятся суммы выпущенных и проданных организацией облигаций трудового коллектива.

Кредиты банка – сумма полученных от банка средств. Долгосрочные (сроком более года) кредиты используются на финансирование капитальных вложений в основные средства и технологии.

К *краткосрочным обязательствам* относятся: краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов.

*Краткосрочные кредиты и займы* – обязательства перед банками и другими организациями, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты. *Кредиторская задолженность* – долги организации перед поставщиками за товары и услуги, по выданным векселям, по полученным авансам. К этой же группе относится задолженность работникам по начисленной, но невыплаченной заработной плате, возникающая в связи с тем, что момент начисления заработной платы не совпадает во времени с моментом ее выплаты. Аналогичен механизм образования задолженности перед органами социального страхования и обеспечения, перед бюджетом по налогам.

*Доходы будущих периодов* – средства, полученные авансом, погашение задолженности по которым ожидается в виде отпуска (отгрузки) покупателям готовой продукции или товаров (выполнения работ, оказания услуг) в течение следующих смежных отчетных периодов (получение аванса за объект, который будет возводиться несколько отчетных периодов).

*Резервы предстоящих расходов и платежей* создаются организацией с целью равномерного включения в расходы отчетного периода затрат на оплату отпусков работников, ремонт основных средств. До момента использования они рассматриваются в качестве привлеченных средств.

## 2.3. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций

В пункте 2.2 классифицированы единичные объекты учета – хозяйственные средства.

Хозяйственная деятельность вызывает постоянное движение хозяйственных средств, которые обслуживают непрерывное расширение воспроизводства материальных благ. Экономическая теория учит: общественное производство предполагает производство продукта, его распределение, обмен и потребление. Эти моменты, или фазы производства, так или иначе проявляются в хозяйственной деятельности и являются объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

**Хозяйственный процесс** следует рассматривать как совокупность соответствующих элементов – факторов хозяйственной жизни (ФХЖ).

Хозяйственные процессы, совершаемые на предприятии, включают:

- процесс заготовления средств производства;
- процесс производства продукции (работ, услуг);
- процесс продажи продукции, материальных ценностей, основных средств, нематериальных и других активов.

Эти процессы состоят из хозяйственных операций и протекают на предприятии одновременно.

Основная масса хозяйственных фактов оказывает влияние на финансовое положение предприятия. Такие факты хозяйственной жизни в данном курсе будем называть хозяйственными операциями.

*Хозяйственная операция* представляет собой элемент более общего хозяйственного процесса и сохраняет все основные его особенности, является целенаправленным действием, позволяющим получить определенный результат на данном участке хозяйственной деятельности. Хозяйственные операции включают: поступление сырья от поставщиков, начисление заработной платы рабочим и служащим, передачу полуфабрикатов для дальнейшей обработки из цеха в цех, полученных наличных денег в банке, оплату по счетам поставщиков ранее полученных материалов, отгрузку готовой продукции покупателям и т.д. Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского учета только тогда, когда под их влиянием происходит изменение хозяйственных средств или их источников [1].

Таким образом, хозяйственная операция – это процесс, результатом которого является изменение в составе имущества и его источников.

Весь оборот хозяйственных средств, осуществляемый через хозяйственные процессы, отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций и других хозяйственных фактов.

В практической работе бухгалтер решает три вопроса:

- 1) когда произошла хозяйственная операция;

- 2) каково стоимостное выражение хозяйственных средств, объединенных хозяйственной операцией;
- 3) каким образом классифицировать хозяйственную операцию в номенклатуре плана счетов, выбранного для хозяйственной единицы.

## 2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Для учета кругооборота капитала применяются различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой **метод бухгалтерского учета**.

Каждый отдельный прием или способ – это *элемент метода бухгалтерского учета*. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, отчетность.

*Бухгалтерский баланс* является способом обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия (по видам, размещению и источникам образования) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию о финансовом положении предприятия.

*Бухгалтерский счет* – это специальный прием, который позволяет осуществлять группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета (вид хозяйственных средств или их источников) или хозяйственный процесс. Например: для учета наличности открывается специальный счет «Касса», для учета материальных ценностей – счет «Материалы», для учета товарных ценностей – счет «Товары» и т.д.

Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для принятия управленческих решений.

*Система двойной записи на счетах* основывается на принципе двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована как минимум дважды: по дебету одного и по кредиту другого счета в одной и той же сумме. Например, из кассы предприятия наличные деньги в сумме 500 руб. сданы на расчетный счет в банке. Для учета движения наличности должен быть открыт счет «Касса», а для учета средств, хранящихся в банке, – «Расчетный счет». Хозяйственную операцию необходимо зарегистрировать по дебету счета «Расчетный счет» и кредиту счета «Касса» в сумме 500 руб., т.е. общая сумма по дебету должна уравновешивать общую сумму по кредиту.

*Документация* – это способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу операций составляют документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и слу-

жит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах.

*Инвентаризация* – проверка фактического наличия имущества и финансовых обязательств предприятия и сопоставление полученных данных с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявления расхождений. Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также путем сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (естественная убыль товаров, ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и пр.).

*Оценка* – это способ выражения имущества предприятия в денежном измерителе путем суммирования фактически произведенных расходов по его приобретению и созданию.

Имущество предприятия оценивается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности в валюте Российской Федерации – в рублях.

Основные средства предприятия отражаются в бухгалтерском учете по полной первоначальной или восстановленной стоимости, а в отчетности – по остаточной стоимости; сырье, материалы – по фактической себестоимости; готовая продукция – по фактической или нормативной (плановой) себестоимости; товары на предприятиях торговли, снабжения и сбыта отражаются по розничным (продажным) или покупным ценам.

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

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и представляет собой совокупность показателей учета за определенный период. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал, год). Она включает бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и их использовании, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета [1].

### **Контрольные задания**

Произвести группировку экономических ресурсов завода «Звезда» по видам и размещению и источникам образования по состоянию на 1 апреля 20\_\_г.

Данные для выполнения упражнения:

По состоянию на 01 апреля 20\_\_г. завод «Звезда» имеет следующие экономические ресурсы (табл. 2.2).

Таблица 2.2

**Экономические ресурсы завода «Звезда» на 01 августа 20\_\_ г.**

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
1	Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	35
2	Электрооборудование	215
3	Задолженность персоналу по оплате труда	3150
4	Здание цеха	12 400
5	Задолженность инженера П.С. Ткачева по подотчетной сумме	3
6	Фрезерные станки	1250
7	Масло машинное	10
8	Акции научно-технического центра «Гермес»	600
9	Задолженность фирме «Бриз» за работы по установке сигнализации	45
10	Стол письменные (срок службы менее 1 года)	50
11	Строящееся здание цеха	1430
12	Краска	13
13	Уставный капитал	17 100
14	Вексель, полученный в обеспечение задолженности сроком на 6 месяцев	345
15	Наличные деньги в кассе предприятия	15
16	Задолженность по социальным взносам	1212
17	Легковые автомобили	2000
18	Кредит банка на капитальное строительство цеха сроком на 7 лет	4000
19	Денежные средства на расчетном счете	670
20	Технология изготовления продукции	94
21	Задолженность заводу «Металлист» за материалы	24
22	Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость	18

№ п/п	Виды экономических ресурсов	Сумма (тыс. руб.)
23	Убыток отчетного года	300
24	Резервный капитал	111
25	Сверла	25
26	Пресс	206
27	Печи плавильные в литейном цехе	324
28	Спецодежда	60
29	Задолженность инструментального завода за станки	240
30	Задолженность поставщикам за запасные части	13
31	Арендная плата за токарное оборудование, внесенная за 2 квартал 20__ г.	46
32	Незавершенное производство	2000
33	Готовая продукция	4532
34	Целевые поступления в счет финансирования проекта	980
35	Задолженность топливной компании за полученный мазут	170
36	Резерв на оплату отпусков	200
37	Вексель, выданный в обеспечение задолженности ООО «Исток»	950
38	Оборудование и инвентарь медсанчасти завода (срок службы менее одного года)	880
39	Задолженность АО «Ритм» за отгруженную в их адрес продукцию	300

Результаты группировки оформить в таблицу следующей формы (табл. 2.3).

Таблица 2.3

**Группировка экономических ресурсов завода «Звезда»  
по состоянию на 01 апреля 20\_\_ г.**

Хозяйственные средства по составу и размещению	Сумма (тыс. руб.)	Хозяйственные средства по источникам формирования	Сумма (тыс. руб.)
Внеоборотные активы: Оборотные активы:		Собственный капитал: Обязательства:	
<b>Всего 27 708</b>		<b>Всего 27 708</b>	

### ТЕСТЫ

1. Предметом бухгалтерского учета является:

- 1) процессы, происходящие в регионе;
- 2) производственно-хозяйственная деятельность организации;
- 3) отношения в трудовых коллективах;
- 4) расчетные взаимоотношения организации.

2. Метод бухгалтерского учета – это:

- 1) балансовое обобщение;
- 2) стоимостное измерение;
- 3) система двойной записи;
- 4) совокупность способов и приемов, которые в системе образуют основу организации бухгалтерского учета.

3. К незавершенному производству относится:

- 1) продукция, не прошедшая всех стадий технологической обработки;
- 2) сырье, материалы, находящиеся на складах;
- 3) полуфабрикаты собственного производства;
- 4) покупные полуфабрикаты.

4. К группе «предметы труда» относятся:

- 1) готовая продукция;
- 2) топливо;
- 3) наличные денежные средства в кассе предприятия;
- 4) дебиторская задолженность.

5. Организация располагает экономическими ресурсами на сумму 35 800 руб. Обязательства организации составляют 9000 руб. Какова величина собственного капитала организации?

- 1) 2900 руб.;

- 2) 1100 руб.;
- 3) 2000 руб.;
- 4) правильного ответа нет. Ваш вариант \_\_\_\_\_ руб.

6. *Экономические ресурсы организации в бухгалтерском учете обобщаются:*

- 1) только по функциональной роли;
- 2) только по источникам образования;
- 3) как сумма средств, выделенная учредителями;
- 4) с одной стороны, по функциональной роли в производственном процессе, с другой – по источникам формирования.

7. *Внеоборотные активы организации составляют 12 000 руб., основные средства 4200 руб., нематериальные активы 8000 руб., капитальных вложений нет. Какова величина долгосрочных финансовых вложений?*

- 1) 3000 руб.;
- 2) 5200 руб.;
- 3) правильного ответа нет;
- 4) 3800 руб.

8. *К какой группе имущества организации относится программа комплексной автоматизации бухгалтерского учета «БЭСТ»?*

- 1) основные средства;
- 2) средства в расчетах;
- 3) долгосрочные финансовые вложения;
- 4) нематериальные активы.

9. *Обязательства организации составляют 5000 руб. Кредиторская задолженность, включая обязательства по расчетам, составляет 700 руб., прочие займы 250 руб. Какова сумма задолженности организации по банковским кредитам?*

- 1) 4050 руб.;
- 2) 1050 руб.;
- 3) 950 руб.;
- 4) 2000 руб.

10. *Сумма средств, которыми наделяется организация от учредителей в момент государственной регистрации:*

- 1) внеоборотные активы;
- 2) уставный капитал;
- 3) собственный капитал;
- 4) обязательства.

11. *Готовая продукция – это:*

- 1) продукция, не прошедшая всех стадий технологической обработки, или не сданная на склад;

2) продукция, произведенная на данном предприятии и сданная на склад;

3) продукция, произведенная на данном предприятии, но не сданная на склад;

4) товары, приобретенные организацией для продажи.

*12. Часть имущества, используемая более 12 месяцев, включает:*

1) основные средства и нематериальные активы;

2) денежные средства;

3) материалы;

4) товары.

*13. К собственным источникам образования имущества относят:*

1) денежные средства;

2) средства в расчетах;

3) уставный капитал, добавочный капитал, нераспределенную прибыль;

4) долгосрочные займы.

*14. Стоимость внеоборотных активов 7680 тыс. руб., стоимость оборотных активов 5890 тыс. руб., величина обязательств – 8880 тыс. руб. Какова величина собственного капитала компании?*

1) 7890 тыс. руб.;

2) 4690 тыс. руб.;

3) 9450 тыс. руб.;

4) 13 670 тыс. руб.

*15. Какова стоимость имущества организации, если собственный капитал 10 000 руб., заемный капитал 15 000 руб.:*

1) 17 560 руб.;

2) 12 789 руб.;

3) 25 000 руб.;

4) 20 000 руб.

## Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание.

3.2. Виды бухгалтерских балансов.

3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.

### **Понятийный аппарат**

*Бухгалтерский баланс* (фр. *balance*, букв. – весы, от лат. *bilanx* – имеющий две весовые чаши) – одна из четырёх основных форм бухгалтерской отчётности. В соответствии с международными правилами финансовой отчётности баланс содержит данные об активах, обязательствах и собственном капитале. В советской, российской, украинской бухгалтерской практике – способ группировки активов и пассивов организации в денежном выражении. Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое состояние организации в денежной оценке на отчётную дату.

*Актив баланса* – это часть бухгалтерского баланса, в которой отражается всё имущество предприятия, включая как материальные, так и нематериальные ценности.

*Пассив баланса* – это часть бухгалтерского баланса предприятия, отражающая источники получения средств предприятием в денежном выражении, их состав и происхождение.

*Статья* баланса представляет собой отдельное наименование объектов имущества (хозяйственных средств) или его источников (обязательств и капитала).

*Разделы* бухгалтерского баланса – совокупность статей, объединённых по одному классификационному основанию: степени срочности участия имущества организации в производственном процессе (в активе) и степени срочности погашения обязательств (в пассиве).

*Валюта баланса* – итоговая статья в активе и пассиве баланса.

### **3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание**

*Бухгалтерский баланс* – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации по состоянию на определённую (отчётную) дату в денежном выражении, представляющая данные о хозяйственных средствах (активах) и их источниках (пассивах) [3].

В бухгалтерском учете способ балансового обобщения используется для группировки информации об объектах учета в стоимостном выражении. Внешне бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая состоит из двух частей: одна называется активом, другая пассивом.

В активе бухгалтерского баланса представлена стоимость имущества организации:

- возникшего в организации в предыдущие отчетные периоды,
- приносящего организации доход,
- принадлежащего организации на правах собственности или хозяйственного ведения.

Активы в балансе представлены двумя группами: внеоборотные и оборотные активы.

*Внеоборотные* активы находятся на предприятии более одного производственного цикла или более года: основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения.

*Оборотные* активы служат на предприятии в течение одного года или одного производственного цикла: производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, дебиторская задолженность, денежные средства, финансовые вложения.

*Пассив* бухгалтерского баланса включает в себя информацию о величине обязательств организации и величина капитала собственников.

Обязательства, представленные в пассиве бухгалтерского баланса:

- величина долга, возникшая в прошлых или отчетном периоде;
- долг, выраженный в денежном измерителе;
- возврат долга, приводящий к уменьшению активов организации.

Обязательства, как и долги, являются требованием, признаваемым законодательно.

В III разделе бухгалтерского баланса представлена информация о величине капитала собственников. Это то, на что могут рассчитывать собственники в случае выхода из состава акционеров. Капитал часто называют собственным капиталом; он включает в себя уставный, добавочный и резервный капитал, прибыль.

Актив и пассив отражают одни и те же средства предприятия, но с двух разных точек зрения. В активе баланса сгруппированы хозяйственные средства по функциональной роли в процессе производства; в пассиве – источники образования хозяйственных средств по их составу, целевому назначению и размещению.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей. Статьи сгруппированы в разделы.

Статьи, размещенные в активе, называются *активными*, а в пассиве – *пассивными*. Конечные итоги актива и пассива баланса называются *валютой* баланса.

В рыночных условиях бухгалтерский баланс является основным источником информации для обширного круга пользователей. Из баланса они узнают, чем собственник владеет, сумеет ли предприятие выполнить взятые на себя обязательства перед третьими лицами или ему угрожает

финансовое затруднение. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями, а также органами государственного управления [1].

### 3.2. Классификация бухгалтерского баланса

Существует множество видов бухгалтерских балансов. Теория бухгалтерского баланса представляет несколько классификационных оснований: время составления, источник составления, форма собственности, объект отражения, способ очистки [3].

**1. По времени составления** бухгалтерские балансы могут быть: вступительные, текущие, ликвидационные, разделительные, объединительные.

*Вступительный баланс* составляют на момент возникновения предприятия, в нем отражают капитал, с которого предприятие начинает свою деятельность.

*Текущие балансы* составляют периодически в течение всего времени существования предприятия. Они подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальный баланс формируется на начало, а заключительный на конец отчетного года. В свою очередь, заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года и отличаются от заключительных, во-первых, тем, что к последним прилагается большее число отчетных форм, раскрывающих те или иные статьи баланса; во-вторых, промежуточные балансы составляются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета, тогда как перед составлением заключительного баланса должна быть проведена полная инвентаризация всех статей баланса (основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств) с отражением ее результатов, вследствие чего заключительные балансы более реальны.

*Ликвидационный баланс* формируют при ликвидации предприятия. Эти балансы составляют в течение всего периода ликвидации, они также носят название вступительных ликвидационных (на начало периода ликвидации), промежуточных ликвидационных (в течение вышеуказанного периода) и заключительных ликвидационных (на конец периода ликвидации).

*Разделительные балансы* составляют в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких или передачи одной либо нескольких структурных единиц данного предприятия другому предприятию. В последнем случае баланс часто называют передаточным.

*Объединительный баланс* формируют при объединении (слиянии) нескольких предприятий в одно или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию.

**2. По источникам составления** балансы подразделяют на инвентарные, книжные и генеральные.

*Инвентарные балансы* составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант и требуются при возникновении нового предприятия на существовавшей ранее имущественной основе или при изменении хозяйством своей формы (например, превращении его из государственного в акционерное).

*Книжный баланс* составляют только на основании данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки их путем инвентаризации.

*Генеральный баланс* составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации. Согласно последней уточняются остатки средств и финансовых обязательств, тем самым повышается реальность баланса.

**3. По объему информации** балансы подразделяются на единичные, сводные и консолидированные.

*Единичный баланс* отражает деятельность только одного предприятия и составляется на основании данных текущего учета.

*Сводные балансы* получают путем механического сложения сумм по соответствующим статьям единичных балансов и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных предприятий, а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех предприятий в целом.

**4. По характеру деятельности** составляются балансы основной и неосновной деятельности.

*Основной* называется деятельность, соответствующая профилю предприятия, его уставу (для промышленных предприятий основной является деятельность по производству и реализации промышленной продукции; для строительных предприятий – выполнение строительно-монтажных работ; для торговых – покупка и продажа товаров и т.п.); все прочие виды деятельности предприятий – *неосновные* (подсобные, сельские, жилищно-коммунальные и транспортные хозяйства и т.д.).

Подразделения предприятий, занимающиеся *неосновной деятельностью*, могут иметь отдельные балансы. Однако во многих случаях показатели работы этих подразделений отражаются в балансе основной деятельности. При этом средства подразделений, занимающихся неосновной деятельностью, отражаются на соответствующих статьях баланса вместе со средствами по основной деятельности.

**5. По формам собственности** различают балансы *государственных, муниципальных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и совместных предприятий*, а также *общественных организаций*.

**6. По объекту отражения** балансы делятся на самостоятельные и отдельные.

*Самостоятельный баланс* имеют только предприятия, являющиеся юридическими лицами.

*Отдельный баланс* составляют структурные подразделения предприятия (филиалы, цехи, автотранспортные и жилищно-коммунальные хозяйства).

**7. По способу очистки** может быть баланс-брутто и баланс-нетто.

*Баланс-брутто* – это баланс, валюта которого включает в себя регулирующие статьи (см. п. 6.1) *Регулирующими* называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы другой статьи. Например, для расчета остаточной стоимости основных средств из суммы дебетового остатка по счету 01 «Основные средства» вычитают сумму кредитового остатка счет 02 «Амортизация основных средств» (счет регулирующий).

*Баланс-нетто* – это баланс, валюта которого не включает регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой». Баланс-нетто позволяет упростить систему балансовых показателей, получить реальную оценку хозяйственных средств предприятия.

### **3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций**

Бухгалтерский учет на любом предприятии, начинающем свою деятельность, имеет исходную точку. Такой исходной точкой является составление вступительного баланса, который отражает начало деятельности предприятия как обособленного хозяйствующего объекта.

Вступительный баланс отражает капитал предприятия на момент его создания. С началом хозяйственной деятельности капитал предприятия изменяется каждый день. Эти изменения происходят под влиянием хозяйственных операций.

Теоретически после каждой операции показатели актива и пассива баланса претерпевают изменения. Однако на практике невозможно после каждой операции составить баланс. Поэтому он составляется на определенную дату (один раз в месяц, квартал).

Несмотря на многообразие хозяйственных операций, в зависимости от влияния на изменения статей баланса их можно распределить по четырем группам (типам) (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Вид хозяйственной операции	Актив		Пассив	
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение
Активное изменение (I)	+	-		
Пассивное изменение (II)			+	-
Активно-пассивное в сторону увеличения (III)	+		+	
Активно-пассивное в сторону уменьшения (IV)		-		-

**Первый тип хозяйственных операций** вызывает изменения только в активе баланса: одна статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. изменяется стоимость различных видов имущества. Валюта баланса не изменяется:  $A + x - x = \Pi$  (это изменение активное).

*Например:* Зачислены на расчетный счет денежные средства 4 тыс. руб. от покупателя в погашение дебиторской задолженности (табл. 3.2).

Данная операция затрагивает две статьи баланса «Денежные средства» (счет «Расчетный счет»), а также «Дебиторская задолженность» (счет «Расчеты с покупателями и заказчиками»), которые характеризуют размещение средств и находятся во II разделе актива баланса.

Выполнение этой хозяйственной операции приведет к увеличению денежных средств на 4 тыс. руб. и уменьшению долга покупателей на 4 тыс. руб. Иначе говоря, произошло перемещение средств внутри актива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

**Второй тип хозяйственных операций** вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, а другая уменьшается на одну и ту же сумму, т.е. видоизменяются источники хозяйственных средств. Валюта баланса не изменяется:  $A = \Pi + x - x$  (это изменение пассивное).

*Например:* Произведены удержания налога на доходы физических лиц (НДФЛ) из заработной платы работников организации в сумме 1 тыс. руб.

Таблица 3.2

## Бухгалтерский баланс предприятия на 1.04.200\_ г.

Статьи актива	На начало	Изменение (+; -)	На конец периода	Статьи пассива	На начало периода	Изменение (+; -)	На конец периода
Основные средства	100,0		100,0	Уставный капитал	134,0		134,0
Незавершенное строительство	20,0		20,0	Прибыль	10,0		10,0
Запасы	30,0	+ 3,0 (3)	33,0	Заемные средства	2,4		2,4
Денежные средства	6,5	+ 4,0 (1) - 1,5 (4)	9,0				
Дебиторская задолженность	4,4	-4,0 (1)	0,4	Кредиторская задолженность	14,5	+ 1,0 (2) -1,0 (2) +3,0 (3) - 1,5 (4)	16,0
ИТОГО	160,9	+1,5	162,4	ИТОГО	160,9	+1,5	162,4



Стоимость имущества на начало отчетного периода



Стоимость имущества на конец отчетного периода



Величина обязательств на начало отчетного периода



Величина обязательств на конец отчетного периода

Данная хозяйственная операция затрагивает статьи «Кредиторская задолженность» («Задолженность перед работниками по оплате труда») и статью «Кредиторская задолженность» («Задолженность по налогам и сборам»), характеризующие источники формирования имущества. Эти статьи находятся в V разделе пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

Выполнение этой хозяйственной операции приведет к тому, что уменьшилась задолженность организации перед персоналом по оплате труда на сумму удержанного налога (1 тыс. руб.), а поскольку налог необходимо перечислить в бюджет, то следовательно, увеличилась задолженность перед бюджетом на ту же сумму (1 тыс. руб.), т.е. произойдет перемещение средств внутри пассива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

**Операции третьего типа** вызывает изменения в активе и в пассиве баланса одновременно на одну и ту же сумму, т.е. происходит увеличение статьи имущества в активе баланса и соответствующая статья обязательств или капитала в пассиве. Валюта баланса также увеличивается:  $A + x = П + x$  (это активно-пассивное изменение в сторону увеличения).

*Например:* поступили материалы от поставщика на склад организации на сумму 3 тыс. руб. (расчет за материалы не произведен).

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Запасы» (счет «Материалы»), которая находится во II разделе актива баланса «Оборотные активы», и «Кредиторская задолженность» (счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») из раздела V «Краткосрочные обязательства».

Выполнение данной операции приводит к увеличению стоимости запасов на складе и одновременному увеличению задолженности перед поставщиком на сумму 3 тыс. руб. Валюта баланса в активе и пассиве увеличились на 3 тыс. руб.

**Операции четвертого типа** вызывают изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения, т.е. уменьшается одна статья актива баланса и соответствующая статья пассива. Валюта баланса также уменьшается на сумму хозяйственной операции:  $A - x = П - x$  (активно-пассивное изменение в сторону уменьшения).

*Например:* выдана из кассы заработная плата работникам организации 1,5 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: «Денежные средства» (счет «Касса»), эта статья находится во II разделе актива баланса «Оборотные активы», и статья «Кредиторская задолженность» (счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»), эта статья находится в V разделе пассива баланса «Краткосрочные обязательства».

Выполнение данной хозяйственной операции приведет к уменьшению денежных средств в кассе организации и уменьшению задолженности пе-

ред персоналом по оплате труда на 1,5 тыс. руб. Валюта баланса также уменьшилась на 1,5 тыс. руб. (табл. 3.2).

### Контрольные задания

1. Составить бухгалтерский баланс на 1.11.20 \_ г. с учетом хозяйственных операций, произошедших за месяц.

Перечень хозяйственных операций в табл. 3.3.

Таблица 3.3

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, тыс. руб.
1	Отгружена готовая продукция покупателям	1200
2	Перечислено с расчетного счета в оплату счетов поставщиков	800
3	Часть прибыли предприятия направлена на увеличение уставного капитала	500
4	Выпущена из производства готовая продукция	800
5	Отпущены в производство сырье на изготовление продукции	700
6	Отпущено в производство топливо	500
7	Удержаны налоги из заработной платы работников предприятия	450
8	Поступили от поставщиков материалы	480
9	Зачислена на расчетный счет долгосрочная ссуда банка	1000
10	Поступили в кассу деньги для выплаты заработной платы	650
11	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	650
12	Произведены платежи налогов в бюджет	600
13	Перечислены социальные взносы	850
14	Получен краткосрочный кредит банка	1000
15	Приобретены нематериальные активы у частного лица	700
16	Поступили от поставщика объекты основных средств	1200

Для решения задачи сначала определите тип изменений в балансе, произошедших под влиянием хозяйственных операций, раздел, в котором произошли эти изменения, и составьте баланс (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Статьи актива баланса	Начало отчетного периода	Изменения (+,-)	Конец отчетного периода	Статьи пассива баланса	Сумма тыс. руб. на 1.10.200_г.	Изменение (+,-)	Сумма в тыс. руб. на 1.11.200_г.
<b>I. Внеоборотные активы</b>				<b>III. Капитал и резервы</b>			
Нематериальные активы	800			Уставный капитал	10000		
Основные средства	1500			Нераспределенная прибыль отчетного года	2000		
<b>Итого по разделу I</b>	<b>2300</b>			<b>Итого по разделу III</b>	<b>12 000</b>		
<b>II. Оборотные активы</b>				<b>IV. Долгосрочные обязательства</b>			
Запасы, в т.ч.	<b>6800</b>			Заемные средства	2580		
сырье, материалы	3000			<b>Итого по разделу IV</b>	<b>2580</b>		
Незавершенное производство	1500			<b>V. Краткосрочные обязательства</b>			
Готовая продукция	2300			Заемные средства	<b>1000</b>		
Дебиторская задолженность	1500			Кредиторская задолженность	4520		
Денежные средства, в т.ч.	9500			Задолженность поставщикам	800		
касса	3000			Задолженность перед персоналом по оплате труда	2000		
расчетный счет	6500			Задолженность по налогам и сборам	900		
<b>Итого по разделу II</b>	<b>17 800</b>			Задолженность перед внебюджетными фондами	820		
				<b>Итого по разделу V</b>	<b>5520</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>20 100</b>			<b>БАЛАНС</b>	<b>20 100</b>		

## ТЕСТЫ

1. В каком разделе баланса отражаются непокрытые убытки прошлых лет:

- 1) раздел I актива баланса;
- 2) раздел IV пассива баланса;
- 3) раздел II актива баланса;
- 4) раздел III пассива баланса.

2. С какой целью составляется вступительный баланс?

- 1) для подведения итогов по окончании года;
- 2) при создании нового или преобразовании ранее действующего предприятия;
- 3) при ликвидации действующего предприятия;
- 4) для планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

3. Как называется баланс, не содержащий статей «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов»?

- 1) баланс вступительный;
- 2) баланс-брутто;
- 3) заключительный баланс;
- 4) баланс-нетто.

4. При каких обстоятельствах составляется ликвидационный баланс?

- 1) если предприятие находится на грани банкротства;
- 2) при разделении одного предприятия на ряд самостоятельных;
- 3) с начала ликвидационного периода предприятия;
- 4) для подведения итогов за отчетный год.

5. К какому типу относится хозяйственная операция «Возвращена поставщику некачественная продукция»:

- 1) к первому;
- 2) ко второму;
- 3) к третьему;
- 4) к четвертому.

6. Хозяйственная операция «Получен кредит банка на погашение долга поставщику» относится:

- 1) к первому;
- 2) ко второму;
- 3) к третьему;
- 4) к четвертому.

7. Под влиянием хозяйственных операций третьего типа:

- 1) валюта баланса не изменяется;

- 2) валюта баланса увеличивается;
- 3) валюта баланса уменьшается;
- 4) увеличивается итог актива баланса.

8. В балансе показатели отражены в измерителе:

- 1) денежном;
- 2) натуральном;
- 3) натуральном и денежном;
- 4) все перечисленные ответы верны.

9. Пассив баланса – это группировка средств по:

- 1) источникам образования и целевому назначению;
- 2) видам и размещению;
- 3) фондам;
- 4) видам и источникам образования.

10. В пассиве баланса сгруппированы:

- 1) средства;
- 2) источники;
- 3) дебиторская задолженность;
- 4) хозяйственные операции.

11. Хозяйственная операция «Возвращена в кассу неиспользованная подотчетная сумма» относится:

- 1) первому;
- 2) второму;
- 3) третьему;
- 4) четвертому типу.

12. Баланс, сформированный при объединении нескольких предприятий в одно или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию:

- 1) генеральный;
- 2) сводный;
- 3) объединительный;
- 4) основной.

13. Валюта баланса:

- 1) статья актива или пассива баланса;
- 2) итоговая статья актива или пассива баланса;
- 3) совокупность нескольких статей актива или пассива, объединенных одним классификационным основанием;
- 4) баланс, составленный в иностранной валюте.

*14. Какой раздел баланса содержит информацию о величине задолженности организации перед персоналом по оплате труда?*

- 1) оборотные активы;
- 2) долгосрочные обязательства;
- 3) краткосрочные обязательства;
- 4) внеоборотные активы.

*15. В какой статье баланса отражается информация о задолженности подотчетных лиц:*

- 1) дебиторская задолженность;
- 2) кредиторская задолженность;
- 3) денежные средства;
- 4) заемные средства.

## Тема 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

- 4.1. Счета бухгалтерского учета.
- 4.2. Система двойной записи.
- 4.3. Синтетический аналитический учет.
- 4.4. Обобщение данных текущего учета.

### ***Понятийный аппарат***

*Счет* – квалификационный признак объектов бухгалтерского учета, позволяющий ответить на вопрос: что учитывается на счете?

*Дебет* – часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов увеличение, а для пассивных уменьшение.

*Кредит* – часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов увеличение, а для активных уменьшение.

*Дебет и кредит* – стандартизованные методологические приёмы бухгалтерского учёта.

*Оборот по счету* – это сумма всех операций, произведенных по данному счету за отчетный период.

*Сальдо* – остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо подразделяется на начальное сальдо ( $C_1$ ) и конечное ( $C_2$ ).

*Двойная запись* – каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

*Корреспонденция счетов* – взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

*Счета аналитического учета* – детализируют содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операциям, выраженные натуральными, денежными и трудовыми измерениями.

*Счета синтетического учета* – обобщенные показатели об имуществе и операциях по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе.

*Субсчета* – промежуточные счета между синтетическими и аналитическими, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета, выраженные в натуральных и денежных измерителях.

### **4.1. Счета бухгалтерского учета**

В бухгалтерском балансе отражается состояние хозяйственных средств и их источников на определенный момент времени (отчетную дату). Однако для управления деятельностью предприятия необходимы све-

дения не только о состоянии, но и о происходящих изменениях в средствах и их источниках в течение отчетного периода.

На практике совершается большое количество операций и отражать изменения непосредственно в балансе технически неудобно. Поэтому для обобщения хозяйственных операций используют специальный прием – «бухгалтерский учет».

**Счета бухгалтерского учета** представляют собой способ экономической группировки, текущего учета состояния и изменений, происходящих с хозяйственными средствами, их источников и формирования в результате хозяйственных операций и процессов с целью получения обобщенной информации, необходимой для управления хозяйственной деятельностью. Для каждой группы экономически однородных средств или их источников используются отдельные счета.

Например, для учета готовой продукции, находящейся на складе, применяется счет «Готовая продукция», для учета расчетов с поставщиками товаров – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», наличных денег – «Касса» и т.д.

Бухгалтерский счет в своей простейшей форме выглядит как буква «Т». Наименование счета пишется над буквой «Т». Каждый счет имеет две части *дебет* и *кредит*, предназначенные для противоположного отражения изменений средств и их источников, *дебетом* называется левая, а *кредитом* – правая часть Т-счета. Для наглядности счет изображается в виде таблицы, состоящей из двух частей, соответствующих дебету и кредиту.

### Упрощенная схема бухгалтерского счета

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит

Данные о хозяйственном факте записываются по дебету либо кредиту счета.

Сальдо счета определяется путем соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов с учетом остатка по счету на начало отчетного периода. Сальдо обычно определяют на какую-либо дату. По отношению к обороту сальдо может быть *начальным CI* (как результат соизмерения оборотов в

предыдущем месяце) или *конечным*  $C_2$  (как результат, полученный за данный отрезок времени). При определении конечного сальдо к соответствующему обороту прибавляют начальное сальдо. Сальдо может быть *дебетовым, кредитовым или нулевым*.

Открыть счет – значит указать его название, проставить шифр, установленный Планом счетов и внести начальное сальдо (остаток), если он есть. Если начального остатка нет, открыть счет – значит отразить на нем данные хотя бы об одной хозяйственной операции. Счета открывают на основании статей баланса. Поэтому они в основном носят те же названия, что и статьи баланса, и их, так же как и статьи баланса, делят на активные и пассивные. Активные счета открываются на основании статей актива баланса и предназначаются для учета хозяйственных средств по видам и размещению. Пассивные счета открываются на основании статей пассива баланса и используются для учета источников формирования этих средств.

**Закрывать счет** – значит свести его сальдо к нулю. Счет, не имеющий сальдо, называется закрытым счетом.

Связь счетов с бухгалтерским балансом проявляется также в том, что начальное состояние (размер) хозяйственных средств и их источников записывается на счетах из баланса. Затем на основании хозяйственных операций в течение отчетного периода на каждом счете отражают изменения средств и их источников. Конечное состояние средств и их источников записывают в новый баланс по данным бухгалтерских счетов.

Записывая сумму в дебет или кредит счета, необходимо пользоваться следующим правилом: показатели, увеличивающие значение начального сальдо, должны находиться в той же стороне бухгалтерского счета, что и начальное сальдо, а показатели, уменьшающие начальное сальдо, необходимо записать в противоположную сторону.

Расположение начального сальдо для счетов бухгалтерского учета зависит от местонахождения объекта учета в бухгалтерском балансе. Активы располагаются на левой стороне баланса, следовательно, начальное сальдо на счетах активов (и, следовательно, увеличение) должно размещаться на левой стороне счета, т.е. по дебету. Для пассива противоположная картина: правостороннее размещение в балансе таких объектов бухгалтерского наблюдения предполагает нахождение сальдо на этих счетах на правой стороне, т.е. по кредиту.

Таким образом, на активных счетах начальный и конечный остатки хозяйственных средств записываются в дебетовой части счета, увеличение средств отражается по дебету, а уменьшение по кредиту. К активным счетам относятся все счета бухгалтерского учета, на которых учитываются имущество организации и дебиторская задолженность.

### Схема активного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода	
Увеличение средств (+)	Уменьшение средств (-)
Остаток средств на конец отчетного периода	

$$C_2 = C_1 + \text{Об.Д} - \text{Об.К}, \quad (1)$$

где  $C_2$  – сальдо конечное;

$C_1$  – сальдо начальное;

Об.Д – оборот дебетовый;

Об.К – оборот кредитовый.

При записях хозяйственных операций в активные счета могут возникнуть две ситуации:

1. Сумма начального остатка и сумма оборота по Дт счета должна быть больше суммы, показываемой по кредиту счета. В этом случае имеется сальдо (остаток) на конец проведения операции:

$$C_1 + \text{Об.Дт} > \text{Об.К} \Rightarrow \text{сальдо дебетовое}. \quad (2)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по Дт счета равны сумме, показываемой по Кт счета, в этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет:

$$C_1 + \text{Об.Дт} = \text{Об.Кт} \Rightarrow \text{сальдо} = 0. \quad (3)$$

*Пример 1.* Согласно кассовой книге на начало отчетного периода в кассе было 250 руб., кассир произвел следующие хозяйственные операции:

- 1) получил с расчетного счета деньги – 300 руб.;
- 2) выдал в подотчет на покупку хоз. товаров – 200 руб.;
- 3) выдал зарплату работникам – 250 руб.;
- 4) получил в кассу неиспользованные деньги – 100 руб.;
- 5) выдал премиальные – 70 руб.

Задание: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести конечное сальдо.

#### «Касса»

Дт	Кт
$C_1 = 250$	
1) 300	2) 200
4) 100	3) 250
	5) 70
400	520
$C_2 = 130$	

$$C_2 = 250 + (300 + 100) - (200 + 250 + 70) = 250 + 400 - 520 = 130 \text{ руб.}$$

На пассивных счетах делаются противоположные записи: начальный и конечный остатки источников средств записываются в кредитовой части счета, увеличение источников отражается по кредиту, а уменьшение по дебету.

К пассивным счетам относятся счета, расположенные в пассиве баланса: счета по учету собственного капитала, задолженности организации перед юридическими и физическими лицами.

#### Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Остаток капитала на начало отчетного периода
Снижение капитала в отчетном периоде (-)	Увеличение капитала в отчетном периоде (+)
	Остаток капитала на конец отчетного периода

#### Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Остаток задолженности организации на начало отчетного периода
Уменьшение задолженности в отчетном периоде (-)	Увеличение задолженности в отчетном (+)
	Остаток задолженности на конец отчетного периода

Используя ранее приведенные обозначения для определения остатка по пассивному счету на конец отчетного периода, составим следующую формулу:

$$C_2 = C_1 + \text{Об.К} - \text{Об.Д.} \quad (4)$$

При записях хозяйственных операций в пассивные счета могут возникнуть две ситуации:

1. Сумма начального сальдо и сумма оборота по Кт должна быть больше суммы, показываемой по Дт счета. В этом случае имеем остаток на конец проведения хозяйственной операции, который определяется по формуле (4):

$$C_1 + \text{Об.К} > \text{Об.Дт} \Rightarrow \text{сальдо по Кт.} \quad (5)$$

2. Сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равна сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода равно 0:

$$C_1 + \text{Об.Кт} = \text{Об.Дт} \Rightarrow \text{сальдо } 0. \quad (6)$$

*Пример 2.* Задолженность по оплате труда на конец отчетного периода составляет 700 руб. За отчетный период были проведены следующие операции:

- 1) выплачена зарплата работникам – 650 руб.;
- 2) начислена зарплата работникам организации – 300 руб.;
- 3) выплачена зарплата подсобным рабочим – 300 руб.;
- 4) начислена зарплата работникам вспомогательного производства – 100 руб.

Задание: 1) открыть счет; 2) подсчитать обороты; 3) вывести сальдо.

### Расчеты с персоналом по оплате труда

Дт	Кт
	700
1) 650	2) 300
3) 300	4) 100
950	400
	150

$$C2 = 700 + (300 + 100) - (650 + 300) = 700 + 400 - 950 = 150 \text{ руб.}$$

Помимо счетов для учета хозяйственных средств (активных) и их источников (пассивных) в бухгалтерском учете существуют активно-пассивные счета, на которых отражаются одновременно и хоз. средства, и их источники.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

1) с односторонним сальдо (или дебетовое, или кредитовое). К таким счетам относится счет 99 «Прибыли, убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником средств и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше суммы расходов, то разница между ними показывает убыток, сальдо по счету будет дебетовым;

2) с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). К таким счетам относится счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской.

Разное значение имеет запись и по кредиту счета: или увеличение кредиторской, или уменьшение дебиторской задолженности.

Все счета по учету расчетов также являются счетами активно-пассивными.

Остатки по активным счетам, на которых отражается дебиторская задолженность организации, и по пассивным счетам, на которых показывается кредиторская задолженность, затем увязываются и отражаются соответственно в активе и пассиве баланса.

#### Схема построения активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Остаток средств на начало отчетного периода: дебиторская задолженность на начало отчетного периода	Остаток источников средств на начало отчетного периода: кредиторская задолженность на начало отчетного периода
<i>Оборот:</i> 1. Увеличение дебиторской задолженности (+) 2. Уменьшение кредиторской задолженности (-)	<i>Оборот:</i> 1. Увеличение кредиторской задолженности (+) 2. Уменьшение дебиторской задолженности (-)
Конечный остаток: дебиторская задолженность на конец отчетного периода	Конечный остаток: кредиторская задолженность на конец отчетного периода

## 4.2. Система двойной записи

Первичной единицей бухгалтерского наблюдения являются хозяйственные операции, предварительно отраженные в соответствующих документах.

Для отражения хозяйственных операций на счетах применяется особый способ бухгалтерского учета – *двойная запись*.

Необходимость **двойной записи** обусловлена тем, что все экономические явления взаимосвязаны. Существует взаимосвязь и между объектами бухгалтерского учета: хозяйственными средствами, источниками их формирования, хозяйственными процессами. Каждая хозяйственная операция приводит к двум экономическим явлениям и вызывает изменения не менее чем в двух статьях баланса на одну и ту же сумму.

Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по Дт одного счета и Кт другого в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно действуют три составляющие:

- 1) содержание хозяйственной операции (ее описание),
- 2) дебетуемый счет,
- 3) кредитуемый счет.

Рассмотрим на примере алгоритм составления корреспонденции счетов: *По договору с кредитной организацией на расчетный счет поступила ссуда банка 3000 руб.*

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо ответить на следующие вопросы:

1. К каким изменениям приведет выполнение данной хозяйственной операции? В результате данной хозяйственной операции увеличатся денежные средства на расчетном счете и увеличится задолженность перед кредитной организацией.

2. Какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагивают? Данная хозяйственная операция затрагивает два объекта учета «Расчетный счет» и «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

3. Каким образом эти объекты учета связаны с балансом организации, другими словами, что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса)? «Расчетный счет» – имущество организации, находится в активе баланса, «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – объект учета, характеризующий обязательство компании.

4. Как данная хозяйственная операция повлияет на валюту баланса: увеличит, уменьшит, оставит без изменения, о чем свидетельствует тип хозяйственной операции? *Это третий тип хозяйственных операций, так как один объект находится в активе баланса, второй объект учета находится в пассиве баланса.*

5. Какой из счетов бухгалтерского учета дебетуется, а какой кредитуется (т.е. какая будет бухгалтерская проводка)? Увеличение в активном счете отражается по Дт, увеличение в пассивном счете по Кт.

*Бухгалтерская запись: Дт «Расчетный счет» Кт «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».*

Назначение двойной записи состоит в отражении на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций. Порядок отражения операций на счетах в системе двойной записи рассмотрим на конкретном примере.

Хозяйственные операции:

1) получены материалы от поставщиков на сумму 12 000 руб. (расчеты еще не произведены);

2) погашена задолженность перед поставщиками за счет ссуды банка 10 000 руб.;

3) получены с расчетного счета в кассу деньги на выдачу заработной платы и хозяйственные расходы 2500 руб.;

4) выдана из кассы зарплата работникам предприятия 2000 руб.

Задание:

1) открыть счета бухгалтерского баланса;

- 2) отразить хозяйственные операции на счетах;
- 3) посчитать обороты по каждому счету;
- 4) вывести сальдо по каждому счету;
- 5) составить баланс на 1 марта 20 \_г.

Для этого на основании условного баланса откроем счета бухгалтерского учета.

### Баланс торгового предприятия на 1 февраля 20 \_г.

Актив		Пассив	
Средства	Сумма в руб.	Источники средств	Сумма в руб.
Основные средства	11 000	Уставный капитал	22 700
Материалы	14 500	Краткосрочные кредиты банков	7750
Расчетный счет	13500	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4600
Касса	50	Расчеты с персоналом по оплате труда	4 000
Баланс	39 050	Баланс	39 050

В результате **первой операции** происходит увеличение суммы материалов и увеличение задолженности перед поставщиками. Для учета материалов применяется активный счет «Материалы», а для учета задолженности поставщикам активно-пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Увеличение средств на активных счетах записывается в дебет, а увеличение источника на активно-пассивных счетах – в кредит. Таким образом производится двойная запись:

Дебет счета «Материалы»	12 000
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 000

В результате проведения этой операции произошло увеличение валюты баланса на 12 000 рублей. Это третий тип хозяйственной операции.

В результате **второй операции** уменьшается задолженность предприятия поставщикам и увеличивается задолженность банку. Эта операция затрагивает пассивные счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Краткосрочные кредиты банков». Увеличение на пассивном счете записывается в кредите, а уменьшение – в дебете. Следовательно, на счетах нужно сделать запись:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	10 000
Кредит счета «Краткосрочные кредиты банков»	10 000

**Третью операцию** следует записать:

Дебет счета «Касса»	2500
Кредит счета «Расчетный счет»	2500

**Четвертую операцию** отражают следующей записью на счетах:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	2000
Кредит счета «Касса»	2000

### Активные счета

#### «Основные средства»

Дебет	Кредит
Сальдо 11 000	
Оборот -	Оборот -
Сальдо 11 000	

#### «Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо 14 500	
1) 12 000	
Оборот 12 000	Оборот -
Сальдо 26 500	

#### «Касса»

Дебет	Кредит
Сальдо 50	
3) 2500	4) 2000
Оборот 2500	Оборот 2000
Сальдо 550	

#### «Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 13500	
	3) 2500
Оборот -	Оборот 2500
Сальдо 11000	

### Пассивные счета

#### «Уставный капитал»

Дебет	Кредит
	Сальдо 22 700
Оборот -	Оборот -
	Сальдо 22 700

#### «Краткосрочные кредиты банков»

Дебет	Кредит
	Сальдо 7750
	2) 10000
Оборот	Оборот – 10 000
	Сальдо 17 750

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
	Сальдо 6600

«Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	Сальдо 4000
4) 2000	
Оборот 2000	Оборот -
	Сальдо 2000

**Баланс предприятия на 1 марта 20 \_г.**

Актив		Пассив	
Средства	Сумма в руб.	Источники средств	Сумма в руб.
Основные средства	11 000	Уставный капитал	22 700
Сырье, материалы	26 500	Краткосрочные кредиты банков	17 750
Расчетный счет	11000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	6600
Касса	550	Расчеты с персоналом по оплате труда	2000
Баланс	49 050	Баланс	49 050

Из примера видно, что каждая операция записывается одновременно в дебет одного счета и в кредит другого счета в одной и той же сумме. Следовательно, *двойная запись* представляет собой взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета в дебете и кредите счетов в одной и той же сумме.

Экономическая взаимосвязь, возникающая между счетами при отражении хозяйственных операций, называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета корреспондирующими. Указание дебета и кредита корреспондирующих счетов называется *бухгалтерской записью*, или *проводкой*. Составление бухгалтерских проводок называется *контрировкой*. Проводки бывают простые и сложные. Простыми называются проводки, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и в кредит другого счета. Сложными являются такие записи, при которых дебетуются как минимум два счета, а кредитуются один или, наоборот, дебетуются один счет, а кредитуются два.

Работа бухгалтера, связанная с составлением бухгалтерских проводок на основании операций, оформленных соответствующими документами, называется *бухгалтерской обработкой документов*.

Двойственное отражение информации является способом координации счетов, т.е. установления их взаимосвязи и согласования друг с другом. Поэтому метод двойной записи имеет большое контрольное и познавательное значение.

### 4.3. Синтетический и аналитический учет

Счета бухгалтерского учета бывают синтетическими и аналитическими.

На *синтетических счетах* бухгалтерского учета отражаются данные экономических группировок имущества организации, источников его формирования и хозяйственные операции в обобщенном денежном выражении. К таким счетам относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.п.

Однако для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценки ее места в рыночной экономике, составления расчета с конкурентами организации необходимо дать детализированные данные по каждому поставщику материалов, каждому покупателю, видам вырабатываемой продукции, каждому работнику организации и т.д. Поэтому в развитии экономических группировок синтетических счетов открываются аналитические счета – детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерителях.

*Субсчет* является промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета (рис. 4.1).

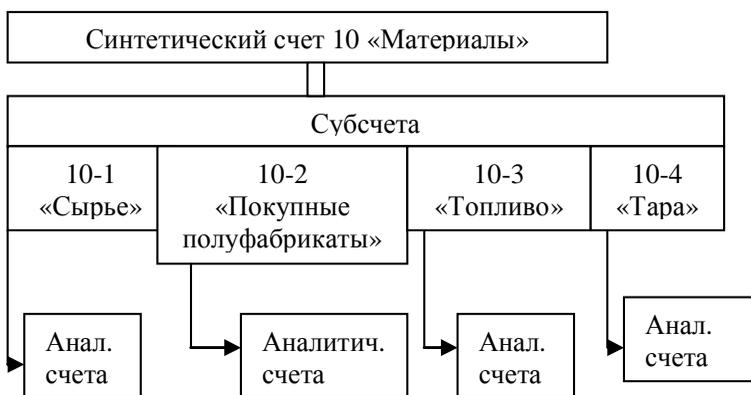


Рис. 4.1. Взаимосвязь уровней синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы»



*Пример.*

1. Получено сырье от поставщиков на сумму 12 000, в том числе от сахарного завода – 7000, от мукомольного завода – 5000.

2. Оплачено за сырье поставщикам – 10 000, в том числе сахарному заводу – 6000, мукомольному – 4000.

3. Сальдо по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на начало отчетного периода 4600, в т.ч. по сахарному заводу – 2000, по мукомольному – 2600.

По синтетическому счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» будут сделаны следующие проводки:

1) Дт 10 Кт 60 12 000

2) Дт 60 Кт 51 10 000

### Синтетический счет

Расчет с поставщиками и подрядчиками

Дебет	Кредит
	Сальдо 4600
2) 10 000	1) 12 000
Оборот 10 000	Оборот 12 000
	Сальдо 6600

### Аналитические счета, открытые к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

«Расчеты с сахарным заводом»

Дебет	Кредит
	Сальдо 2000
2) 6000	1) 7000
Оборот 6000	Оборот 7000
	Сальдо 3000

«Расчеты с мукомольным заводом»

Дебет	Кредит
	Сальдо 2600
2) 4000	1) 5000
Оборот 4000	Оборот 5000
	Сальдо 3600

В рассмотренном примере видно, что записи на аналитических счетах ведутся в развитие синтетического счета на той же стороне, что и на синтетическом счете.

Начальное сальдо синтетического счета равно сумме сальдо аналитических счетов ( $4600 = 2000 + 2600$ ).

Оборот по дебету синтетического счета равен сумме оборотов по дебету аналитических счетов ( $12\ 000 = 7000 + 5000$ ).

Оборот по кредиту синтетического счета равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов ( $10\ 000 = 6000 + 4000$ ).

Конечное сальдо синтетического счета равно сумме сальдо аналитических счетов ( $6600 = 3000 + 3600$ ).

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета.

Счета, не требующие аналитического учета, называются *простыми* (касса, расчетный счет и т.д.). Счета, требующие ведения аналитического учета, называются *сложными* (расчеты с подотчетными лицами, основные средства).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение счета «Расчеты с подотчетными лицами» открывают аналитические счета на каждое подотчетное лицо.

#### 4.4. Обобщение данных текущего учета

Полученные на счетах данные об оборотах и остатках хозяйственных средств и их источниках используются для составления отчетности, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Поэтому они должны быть достоверными и правильными. В течение отчетного периода в учетных записях могут быть допущены ошибки различного характера: указана неправильная сумма, сделана запись только на одном счете, одна и та же запись отражена дважды и т.д. Для проверки правильности ведения бухгалтерского учета, а также для принятия управленческих решений необходимо иметь обобщенные данные. Такое обобщение обычно проводится в конце месяца путем составления оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Рассмотрим сначала порядок составления оборотной ведомости по синтетическим счетам. Она представляет собой таблицу, в первой графе которой записываются наименования всех синтетических счетов, ведущихся на предприятии, а далее располагаются три пары колонок:

- остатки по счетам на начало отчетного периода;
- дебетовые и кредитовые обороты по счетам за отчетный период;
- остатки по счетам на конец отчетного периода или на начало следующего.

Для составления оборотной ведомости по синтетическим счетам используем данные примера и перенесем в нее сальдо и обороты из синтетических счетов.

##### Оборотная ведомость по синтетическим счетам за февраль 20 \_г.

Наименование счета	Сальдо начальное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конечное на 1 апреля	
	Дб	Кт	Дб	Кт	Дб	Кт
А	1	2	3	4	5	6
Основные средства	11 000				11 000	

	Сальдо начальное на 1 марта		Оборот за март		Сальдо конечное на 1 апреля	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Сырье, материалы	14 500		12 000		26 500	
Касса	50		2500	2000	550	
Расчетный счет	13500			2500	11000	
Уставный капитал		22 700				22 700
Кредиты банка		7750		10 000		17 750
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		4600	10 000	12 000		6600
Расчеты с персоналом по оплате труда		4000	2000			2000
Итого	39 050	39 050	26 500	26 500	49 050	49 050

По данным таблицы видно, что из всех синтетических счетов в оборотную ведомость записываются начальные остатки, обороты по дебету и кредиту и конечные остатки. В оборотной ведомости по синтетическим счетам необходимо соблюдать три равенства:

1. Сальдо начальное по Дт = Сальдо начальное по Кт.
2. Сумма оборотов по Дт всех счетов = сумме оборотов по Кт всех счетов.
3. Сальдо конечное по Дт = сальдо конечное по Кт.

Иначе говоря, конечные итоги дают три пары равных результатов. Эту ведомость еще называют оборотным балансом. Равенство итогов начальных сальдо (гр. 1 = гр. 2) и итогов конечных сальдо (гр. 5 = гр. 6) объясняется тем, что сумма средств всегда равна сумме их источников, которые отражены в балансе на начало и конец отчетного периода. Равенство итогов оборотов (гр. 3 = гр. 4) объясняется применением в учете двойной записи. Отсутствие равенства итогов в графах говорит о том, что при записи на синтетических счетах или при подсчете допущены ошибки, которые необходимо выявить. Если не сходятся итоги начальных сальдо (гр. 1 и гр. 2), это свидетельствует о том, что неправильно записаны начальные сальдо из баланса. Если не сходятся итоги оборотов (гр. 3 и гр. 4), ошибку следует искать в нарушении принципа двойной записи (запись сделана только на одном счете или на счетах записана неодинаковая сумма). При правильном отражении начальных сальдо и соблюдении принципа двойной записи итоги гр. 5 и 6 не совпадают только из-за неправильного подсчета сальдо на конец периода.

Тождественность синтетического и аналитического учета определяется с помощью *оборотных ведомостей по аналитическим счетам* и взаимной сверки их с итогами соответствующих синтетических счетов. Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляются для всех счетов группы, ведущихся внутри одного синтетического счета или субсчета. Составим оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету  
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за февраль 20 \_г.**

Наименование счета	Сальдо начальное на 1 февраля		Оборот за февраль		Сальдо конечное на 1 марта	
	Дб	Кт	Дб	Кт	Дб	Кт
А	1	2	3	4	5	6
Сахарный завод		2000	6000	7000		3000
Мукомольный завод		2600	4000	5000		3600
Итого		4600	10 000	12 000		6600

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов в оборотной ведомости по аналитическим счетам, как правило, не совпадают (они могут совпадать лишь случайно). Для проверки правильности ведения синтетического и аналитического учета следует сравнить конечные итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам с данными синтетического счета и оборотной ведомости по синтетическим счетам «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Равенство начального сальдо, оборотов по дебету и кредиту, конечного сальдо подтверждает тождественность синтетического и аналитического учета, что имеет большое значение для контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей, состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами.

Более подробные сведения об оборотах предприятия получают из *шахматной оборотной ведомости*. Шахматная оборотная ведомость обобщает данные об оборотах по счетам и служит для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов. Сумма оборотов по дебету счетов должна всегда равняться сумме оборотов по кредиту счетов.

Основной принцип заполнения шахматной оборотной ведомости в том, что она составляется на основе бухгалтерских проводок, которые были в отчетном периоде. Сумма записывается один раз в клетку, в которой пересекается Дт одного счета с Кт другого корреспондирующего с ним

счета, поэтому итог оборотов всех дебетуемых счетов равен итогу всех кредитуемых счетов. Составлению оборотов по синтетическим счетам предшествует составление шахматной оборотной ведомости. Из содержания и строения шахматной оборотной ведомости видно, что она позволяет обеспечивать жесткий контроль за полнотой проведенных хозяйственных операций и правильностью составления проводок.

### Контрольные задания

**Задача:** порядок составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

На основе данных для выполнения задачи необходимо:

- 1) открыть счета бухгалтерского учета;
- 2) отразить на счетах операции способом двойной записи;
- 3) подсчитать обороты и конечные остатки по счетам;
- 4) составить сальдовую оборотную и шахматные ведомости по счетам синтетического учета;
- 5) составить баланс.

*Данные для выполнения задачи*

1. Баланс ООО «Восход» на 1.04.20 \_г.

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Основные средства, в т.ч.:	3584	Уставный капитал	5600
оборудование	3584	Нераспределенная прибыль	3520
запасы, в т.ч.:	5236	Краткосрочная ссуда банка	1600
– материалы	2400	Кредиторская задолженность, в т.ч.:	2400
– инвентарь	1440	поставщикам	480
– готовая продукция	896	по оплате труда	1280
– незавершенное производство	500	по социальным взносам	400
Дебиторская задолженность, в т.ч.:	768	с бюджетом	240
покупатели	640	Прочие кредиторы	500
прочие дебиторы	128		
Денежные средства, в т.ч.:	4032		
касса	32		
расчетный счет	4000		
Баланс	13 620	Баланс	13 620

## 2. Хозяйственные операции за II квартал 20 \_г.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Поступили от поставщика материалы	352
2	Отпущены со склада в производство материалы	720
3	Отпущен со склада в производство инвентарь	960
4	Поступили основные средства от поставщика	1525
5	Начислена заработная плата работникам за работу по производству продукции	960
6	Произведены отчисления социальных взносов	370
7	Удержаны НДФЛ из заработной платы работников	83
8	Получено в кассу для выплаты заработной платы рабочим и служащим	1200
9	Выплачена из кассы заработная плата работникам предприятия	800
10	Получено с расчетного счета в кассу на хозяйственные расходы	75
11	Выдано работникам из кассы на хозяйственные расходы	72
12	Получена на расчетный счет ссуда банка	880
13	Выпущена из производства готовая продукция	1760
14	Отгружена покупателям готовая продукция	576
15	Погашена с расчетного счета задолженность поставщику	352
16	Перечислено с расчетного счета поставщикам за полученные от них материалы	448
17	Перечислено с расчетного счета в погашении задолженности банку по ссуде	1700

Хозяйственные операции отразить на счетах общепринятой формы. Решение осуществить в таблицах следующей формы:

### Шахматная оборотная ведомость

Дт \ Кт	Кт	Основ-ные средст-ва	Мате-риалы	Незавершенное производство	.....	.....	Итого по дебе-ту
Основные средства							
Материалы							
...							
Итого по Кт							

## Оборотная ведомость по счетам синтетического учета

Код счета	Наименование синтетическо- го счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
01							
10							
20							
...							
Итого							

### ТЕСТЫ

1. *Определить правильный порядок записи на пассивном счете:*

- 1) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в кредит, увеличение – в дебет, уменьшение – в кредит;
- 2) на пассивном счете начальный остаток записывается в кредит, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет;
- 3) на пассивном счете начальный остаток записывается в дебет, увеличение – в дебет, а уменьшение – в кредит;
- 4) на пассивном счете первоначальный остаток записывается в дебет, увеличение – в кредит, уменьшение – в дебет.

2. *Остаток на активных счетах определяют:*

- 1) к начальному остатку по дебету прибавляется дебетовый оборот и вычитается кредитовый;
- 2) начальный остаток, плюс оборот по дебету, плюс оборот по кредиту;
- 3) к начальному остатку прибавляется кредитовый оборот и вычитается дебетовый оборот;
- 4) начальный остаток уменьшается на сумму дебетового оборота и кредитового оборота.

3. *Двойная запись обеспечивает взаимосвязь между:*

- 1) субсчетом и аналитическим счетом;
- 2) счетами;
- 3) счетами и балансом;
- 4) формами отчетности.

4. *Взаимосвязь между бухгалтерскими счетами и балансом выражают:*

- 1) по остаткам статей баланса открываются бухгалтерские счета, а на основании остатков бухгалтерских счетов составляется баланс;
- 2) на основании бухгалтерских счетов открываются статьи баланса;
- 3) на основании дебетовых и кредитовых оборотов бухгалтерских счетов составляется баланс;

4) бухгалтерские счета и статьи баланса отражают текущее изменение имущества.

5. *Корреспонденция счетов – это взаимосвязь между:*

- 1) синтетическим и аналитическим счетами;
- 2) аналитическими счетами и субсчетами;
- 3) дебетом одного счета и кредитом другого;
- 4) синтетическими счетами и формами бухгалтерской отчетности.

6. *Основное назначение оборотных ведомостей:*

1) установить контроль за правильным ведением бухгалтерского учета;

2) получить необходимые материалы для составления бухгалтерской отчетности;

3) сделать периодическое обобщение сумм оборотов и остатков по всем синтетическим счетам для проверки учетных записей, составления баланса и общего ознакомления с состоянием и изменением имущества предприятия;

4) обобщить данные бухгалтерского счета для общего ознакомления с имуществом предприятия.

7. *Шахматная оборотная ведомость предназначена для:*

- 1) проверки правильности корреспонденции счетов;
- 2) проверки полноты аналитического учета;
- 3) подсчета итогов по счетам;
- 4) проверки полноты синтетического учета.

8. *Запись на счетах Дт 70 Кт 68 означает:*

- 1) отчисления в органы социального страхования и обеспечения;
- 2) удержание 1% из заработной платы в пенсионный фонд;
- 3) удержание из заработной платы НДФЛ;
- 4) погашение задолженности перед бюджетом.

9. *При отпуске материалов в производство делается проводка:*

- 1) Дт 60 Кт 51;
- 2) Дт 23 Кт 60;
- 3) Дт 20 Кт 10;
- 4) Дт 20 Кт 60.

10. *При выпуске из производства готовой продукции делается проводка:*

- 1) Дт 43 Кт 10;
- 2) Дт 43 Кт 20;
- 3) Дт 20 Кт 43;
- 4) Дт 20 Кт 10.

*11. К активно-пассивным счетам относятся:*

- 1) 80, 66, 10, 20;
- 2) 70, 71, 76, 50;
- 3) 71, 76, 75;
- 4) 01, 51, 76, 86.

*12. Простой называется проводка, в которой одновременно корреспондируют:*

- 1) один счет по дебету и один по кредиту;
- 2) два счета по дебету и два по кредиту;
- 3) один счет по дебету и два по кредиту;
- 4) один счет по кредиту и два по дебету.

*13. Аналитические счета используют для:*

- 1) получения обобщенных данных об объектах бухучета;
- 2) получения информации о рынке, банках, конкурентных организациях и товарах;
- 3) обобщения данных синтетических счетов;
- 4) получения подробных данных об объектах бухучета.

*14. В бухгалтерском балансе сальдо в развёрнутом виде приводится:*

- 1) по счёту 70;
- 2) по счёту 51;
- 3) по счёту 71;
- 4) по счёту 76.

*15. Синтетический учет представляет собой:*

- 1) обобщение показателей об объектах бухгалтерского учета в денежном выражении;
- 2) отражение хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета;
- 3) способ группировки имущества организации;
- 4) детализация показателей в денежных и трудовых измерителях.

## **Тема 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

*5.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета.*

*5.2. Классификация затрат на производство. Себестоимость продукции.*

*5.3. Учет процесса снабжения (заготовления).*

*5.4. Учет процесса производства.*

*5.5. Учет процесса продажи готовой продукции.*

### **5.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета**

*Оценка имущества* представляет собой способ выражения в бухгалтерском балансе учета и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования в денежном измерителе. При оценке имущества предприятия, его обязательств и хозяйственных операций следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету и отчетности «Учетная политика предприятия», ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. От правильности оценки объектов бухгалтерского учета зависит реальность данных, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность и определяется финансовый результат деятельности предприятия.

Оценка имущества предприятия, обязательств, хозяйственных операций ведется в валюте, действующей на территории страны, то есть в рублях. Если они выражены в иностранной валюте, то параллельно осуществляется ее пересчет в рубли (по курсу ЦБ на дату совершения операции).

Существуют следующие способы оценки (табл. 5.1).

Все остальные объекты учета (обязательства и капитал организации) в бухгалтерском учете отражаются по фактической сумме задолженности или фактической сумме сформированного капитала.

К оценке, как к одному из элементов метода бухгалтерского учета, предъявляются два основных требования. Оценка всех объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой.

*Под реальностью оценки* понимается объективное соответствие денежного выражения объектов учета их фактической величине.

Реальность и правильность оценки объектов учета – необходимое условие построения всей системы бухгалтерского учета.

Реальность оценки требует точного исчисления (калькулирования) фактической себестоимости всех объектов учета.

*Под единством оценки* понимается ее единообразие и неизменность. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково на всех предприятиях в течение всего срока пребывания их на одной стадии кругооборота. Такое единообразие оценки достигается благодаря установлению обязательных положений, инструкций, правил учета и калькулирования.

*Таблица 5.1*

**Экономическое содержание методов оценки активов,  
обязательств и капитала организации**

Метод оценки	Экономическое содержание	Объекты учета
Первоначальная стоимость	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, кроме НДС и иных возмещаемых налогов. Складывается из затрат на возведение или сооружение данных средств и расходов на доставку и установку	Основные средства (сч. 01) Доходные вложения в материальные ценности (сч. 03) Нематериальные активы (сч. 04) Финансовые вложения (сч. 58)
Восстановительная стоимость	Это стоимость воспроизводства объектов основных средств на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки. Согласно ПБУ 6/01 организациям предоставлено право осуществлять переоценку на конец отчетного года с использованием индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам	Основные средства (сч. 01) Нематериальные активы (сч. 04)
Остаточная стоимость	Первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации	Основные средства (сч. 01 – сч. 02) Нематериальные активы (сч. 04 – сч. 05)
Фактическая себестоимость	Сумма фактических затрат организации на производство и приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)	Материалы (сч. 10) Готовая продукция (сч. 43) Незавершенное производство (сч. 20) (при единичном производстве)

Метод оценки	Экономическое содержание	Объекты учета
Учетная цена	Себестоимость приобретения (заготовления), которая определяется самой организацией по сложившемуся уровню покупных цен с добавлением расходов на транспортировку, упаковку, погрузку, разгрузку и т.п. В качестве учетной цены могут выступать и так называемые средние или средневзвешенные покупные цены, определяемые расчетным путем по сложившимся уровням цен на начало и конец отчетного периода по отдельным видам запасов. В том и другом случае разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью запасов по учетным ценам отражается в бухгалтерском учете как отклонения в стоимости материалов.	Материалы (сч. 10)
Нормативная (плановая) себестоимость	<b>Нормативная себестоимость</b> устанавливается на основании норм и нормативов, утвержденных в организации. <b>Плановая себестоимость</b> – величина, устанавливаемая на основе рыночных цен, продажных цен, данных предыдущего периода или иных показателей на усмотрение организации	Незавершенное производство (сч. 20) (при массовом, серийном производстве)
Продажная стоимость	<b>Покупная стоимость</b> = цена поставщика (без НДС) + акцизы + таможенные пошлины <b>Продажная цена</b> = покупная цена + торговая наценка <b>Торговая наценка</b> = доход организации + сумма НДС	Товары (сч. 41)

Правила и порядок оценки объектов учета регламентируются Положением о бухгалтерском учете и отчетности. Общим для них является оценка объектов по их фактической стоимости.

Фактическая стоимость имущества и затрат исчисляется с помощью элемента метода бухгалтерского учета – калькуляции.

Таким образом, в самом общем виде оценка есть способ выражения экономических событий в денежном измерителе.

## 5.2. Учет процесса снабжения (заготовления)

**Процесс снабжения** – совокупность операций по обеспечению предприятия предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности. В процессе снабжения на предприятие поступают основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, оплачиваются счета поставщиков, кроме того, оплате подлежат расходы, связанные с приобретением имущества.

К основным задачам учета процесса снабжения (заготовления) относятся:

- 1) выявление всех затрат по заготовлению средств и предметов труда;
- 2) определение их фактической себестоимости;
- 3) выявление результатов снабженческой деятельности.

Приобретая материальные ценности, предприятие уплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам. Оптовые цены – цены, по которым одно предприятие продает продукцию другому предприятию или государству. Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой и погрузо-разгрузочными работами (транспортно-заготовительные расходы – ТЗР).

Оптовая цена на товароматериальные ценности плюс ТЗР составляют фактическую себестоимость заготовленных материалов.

В бухгалтерском учете для учета процесса заготовления используют синтетический счет 10 «Материалы». План счетов бухгалтерского учета рекомендует к счету 10 «Материалы» открыть следующие субсчета:

- 10 / 1 «Сырье и материалы»;
- 10 / 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
- 10 / 3 «Топливо»;
- 10 / 4 «Тара и тарные материалы»;
- 10 / 5 «Запасные части» и т.д.

Как правило, текущий учет материалов ведут по учетным ценам, в качестве которых могут выступать:

- покупная цена;
- плановая себестоимость.

Обособленно в учете отражаются транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) или отклонения в стоимости материалов (О), в зависимости от выбранного варианта учетной цены.

При этом фактическая себестоимость заготовленного сырья определяется следующим образом:

$$\Phi c = Y + O,$$

где  $\Phi c$  – фактическая себестоимость материальных ценностей;

*У* – стоимость по учетным ценам;

*О* – отклонения фактической себестоимости от учетных цен.

По окончании месяца производится специальный расчет и определяется сумма отклонений, подлежащая списанию на издержки производства.

Определяется средний процент отклонений:

$$CP\% = (CHo + Po) / (CHm + Pm) \times 100,$$

где *CP%* – средний процент отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам;

*CHo* – остаток отклонений на начало месяца;

*Po* – отклонения за текущий месяц;

*CHm* – остаток материалов по учетным ценам;

*Pm* – поступление материалов по учетным ценам.

Рассчитывают сумму отклонений пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам:

$$O = Pm \times CP\% / 100,$$

где *O* – сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы;

*Pm* – расход материалов по учетным ценам.

Стоимость израсходованных материалов оценивается по формуле:

$$P = O_n + P - O_k,$$

где *P* – стоимость израсходованных материалов;

*On* и *Ok* – стоимость начального и конечного остатков материалов;

*P* – стоимость поступивших материалов.

На счетах бухгалтерского учета процесс заготовления материалов может осуществляться следующим способом: к счету 10 «Материалы» открывают два субсчета:

10-1 «Материалы по учетным ценам,

10-9 «Отклонения в стоимости материалов».

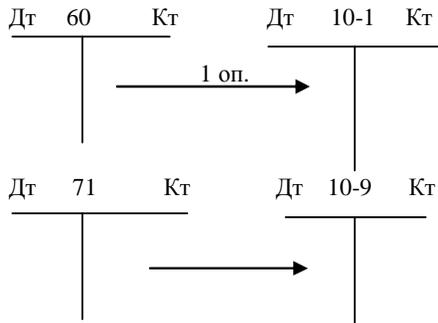
По дебету счета 10-1 «Материалы» отражается стоимость приобретенных материалов по учетным ценам (Дт 10-1 Кт 60).

На субсчете 10-9 собираются транспортно-заготовительные расходы: железнодорожный тариф (Дт 10-9 Кт 60); погрузо-разгрузочные работы (Дт 10-9 Кт 71) и т.д.

Фактическая себестоимость заготовленных в отчетном периоде товароматериальных ценностей будет равна Дт оборот счета 10-1 + Дт оборот счета 10-9.

Фактическая себестоимость всех товароматериальных ценностей, находящихся на складе, в конце отчетного периода равна Сальдо конечное счета 10-1 + Сальдо конечное счета 10-9.

### Учет процесса заготовления



*Пример:* на 1.04.20\_\_ г. предприятие имело остатки по следующим счетам:

№ счета	Наименование	Дт	Кт
10	«Сырье и материалы»	97500	
10/1	«Сырье и материалы», в т.ч.:	<b>51 000</b>	
	Сырье А	18 170	
	Сырье Б	32 830	
10/5	«Запасные части»	45 000	
10/9	Транспортно-заготовительные расходы всего, в т.ч.:	<b>1500</b>	
	Сырье А	350	
	Сырье Б	650	
	Прочие материалы	500	
20	«Основное производство» всего, в т.ч.:	35 000	
	не завершенная производством продукция А;	17 000	
	не завершенная производством продукция Б	18 000	
43	«Готовая продукция» по фактической себестоимости всего, в т.ч.:	50 000	
	Продукция А	20 000	
	Продукция Б	30 000	
44	«Расходы на продажу»	4800	
51	«Расчетный счет»	400 000	
60	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		12 000
71	«Расчеты с подотчетными лицами»	2500	

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

**Операция 1.** Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за поступившее от него сырье:

1. Сырье А 8333 кг по 6 руб. за кг..... на сумму 50 000 руб.
2. Сырье Б 6857 кг по 7 руб. за кг.....на сумму 48 000 руб.

Итого 98 000 руб.

Железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя..... 2000 руб.

Всего 100 000 руб.

Акцепт стоимости сырья на сумму 98 000 руб. следует отразить по Дт сч. 10/1 «Сырье и материалы по учетным ценам», а фактическую сумму ТЗР в размере 2000 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем, в учете следует отразить по Дт сч. 10/9 «Отклонения в стоимости материалов». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 100 000 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Так как данный счет является пассивным, то увеличение показывается по кредиту данного счета.

Запись первой операции в учете отразится следующим образом:

Дт 10/1 «Сырье и материалы по учетным ценам»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 98 000

Дт 10/9 «Отклонения в стоимости материалов»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000

Дт		Сырье А					
		Кт					
№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма	№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма
Сн	2970	6,0	17 820				
1	8333	6,0	50 000				
Об.	8333		50 000				

Дт		Сырье Б					
		Кт					
№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма	№ операции	Кол-во	Цена (руб.)	Сумма
Сн	4597	7,0	32 180				
1	6857	7,0	48 000				
Об.	6857		48 000				

**Операция 2.** Полученные на железнодорожной станции материалы доставлены на склад и оплачены за счет подотчетных сумм. Расходы по доставке составили 1200 руб. Для предприятия-покупателя эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в Дт счета 10/9, одновременно с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» надо списать сумму, оплаченную подотчетными лицом за оказанные услуги.

*Запись второй операции:*

Дт 10/9 «Отклонение в стоимости материалов»

Кт 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 1200 руб.

**Операция 3.** Поступили на склад от поставщика запасные части на сумму 23 000 руб. Оплата услуг DHL составила 2450 руб. Итого к оплате сумма 25 450 руб.

Стоимость запасных частей необходимо отразить по Дт субсчета 10/5 «Запасные части», открытому в бухгалтерском учете организации для отражения стоимости поступивших запасных частей. Стоимость доставки «быстрой» почтой DHL относится к транспортно-заготовительным расходам, и сумму 2450 руб. необходимо отнести в дебет счета 10/9 «Транспортно-заготовительные расходы», открытый в бухгалтерском учете организации с целью обобщения данного вида расходов.

*Запись третьей операции:*

Дт 10/5 «Запасные части»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 23 000

Дт 10/9 «Отклонения в стоимости материалов»

Кт 60 (76) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

(«Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами») 2450

**Операция 4.** Перечислена с расчетного счета сумма 100 000 руб. на погашение кредиторской задолженности поставщику. Погашение задолженности поставщику отражается по дебету пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На данную сумму нужно показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход показывается по кредиту счета. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

*Запись четвертой операции:*

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт 51 «Расчетный счет» – 100 000 руб.

С целью определения фактической себестоимости каждого вида заготовленного сырья необходимо произвести расчет. Алгоритм расчета следующий:

*Первый этап:* определяем процент отклонений, приходящийся на 1 рубль заготовленной партии сырья. Для этого составляем пропорцию:

Об. Дт счета 10/1 – 100%

Об. Дт счета 10/9 – x%

$$X = \frac{\text{Об. Дт}10/9}{\text{Об. ДТ}10/1} \times 100.$$

**Второй этап:** рассчитываем сумму отклонений, приходящуюся на каждый вид заготовленной партии сырья.

*Сумма отклонений = Стоимость заготовленного сырья x% отклонений*

В нашем примере фактическая себестоимость каждого наименования сырья исчисляется следующим образом:

Твердая учетная (оптовая) цена сырья 98 000 руб.

ТЗР – 2000 (ж/д тариф) + 1200 (доставка до склада) = 3200 руб.

Отсюда удельный вес отклонений в объеме заготовленного сырья составит, в %:

$$98\,000 - 100\% \quad x = \frac{3200 \times 100}{98000} = 3,265\%$$

3200 – x%

В абсолютной сумме отклонения от фактической себестоимости между отдельными наименованиями сырья будут распределены следующим образом:

На сырье А:  $50\,000 \times 3,265\% = 1633$  руб.

На сырье Б:  $48\,000 \times 3,265\% = 1567$  руб.

Таким образом, получена калькуляция себестоимости заготовленного сырья (табл. 5.2).

Таблица 5.2

### Калькуляция себестоимости заготовленного сырья, руб.

Статьи затрат	Сырье А		Сырье Б	
	на все кол-во (8333 кг)	на 1 кг	на все кол-во (6857 кг)	на 1 кг
1. Твердая учетная (договорная) цена	50 000	6,0	48 000	7,0
2. Транспортно-заготовительные расходы	1633	0,20	1567	0,22
Итого фактическая себестоимость	51 633	6,20	49 567	7,22

	10 «Материалы»
	97500
	98 000
	3200
	101200 –
фактическая себестоимость ТМЦ, поступивших на склад в отчетном периоде	
	198700
	↓
	фактическая себестоимость материальных ценностей, находящихся на складе

Расчет себестоимости каждого вида заготовленного сырья представлен в табл. 5.2.

### Контрольные задания

#### Задание 1

Отразить на счетах бухучета процесс заготовления материалов на хлебокомбинате. Исчислить фактическую себестоимость заготовленной партии материалов.

#### 1. Остатки по счетам на начало месяца

№ счета	Наименование	Дт	Кт
10/1	Материалы по твердым учетным ценам, в т.ч.: Мука 120 кг по 10 руб. за 1 кг Сахар 60 кг по 15 руб. за 1 кг Дрожжи 50 кг по 6 руб. за 1 кг Прочее	14 400 1200 900 300 12 000	
10/9	Транспортно-заготовительные расходы, в т.ч. приходящиеся на: Муку Сахар Дрожжи Прочее	1300 90 60 50 1100	
20	Основное производство в т.ч.: булка «Сдобная» булка «Сладкая»	2420 910 1510	
43	Готовая продукция в т.ч.: булка «Сдобная» булка «Сладкая»	3600 2100 1500	

№ счета	Наименование	Дт	Кт
51	«Расчетный счет»	128 000	
60	«Расчеты с поставщиками и подр.»		12 000
71	«Расчеты с подотчетными лицами»	3000	

## 2. Хозяйственные операции за отчетный период

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
1	Акцептован счет-фактура поставщика за сырье по оптовой цене:	3810		
	– мука 300 кг	3000		
	– сахар 50 кг	750		
	– дрожжи 10 кг	60		
2	Транспортные расходы, оплаченные поставщиком	600		
	Оплачены за наличный расчет разгрузочные работы	180		
3	Отражены в учете ТЗР, приходящиеся на поступившее сырье, в т.ч.:			
	мука	?		
	сахар	?		
	дрожжи	?		
4	Определить фактическую себестоимость заготовленной партии материалов, в т.ч.:			
	мука	–	–	–
	сахар	–	–	–
	дрожжи	–	–	–

**Ответ.** Процент ТЗР, приходящийся на один рубль заготовленного сырья, составляет – 11,4%.

## 5.3. Учет процесса производства

*Калькуляция* представляет собой способ исчисления себестоимости продукции путем суммирования издержек (затрат) производства или обращения, относящихся к единице продукции.

*Объект калькулирования* – это продукт производства (деталь, изделие, группы однородных изделий), т.е. продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.

*Калькуляционная единица* – это измеритель объекта калькулирования, обычно она совпадает с единицей измерения (кг, м, т, ц, и т.д.).

*Себестоимость продукции (работ, услуг)* представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основ-

ных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг. В процессе производства участвуют средства труда, предметы труда и непосредственно человеческий труд. В совокупности перечисленные составные части производственного процесса приводят к образованию у предприятия соответствующих расходов.

Общая сумма всех расходов предприятия и составляет **себестоимость продукции**.

Способом исчисления себестоимости продукции является калькуляция.

Группировка текущих затрат осуществляется по элементам и статьям калькуляции. Состав затрат, включаемый в себестоимость продукции (работ, услуг), регламентирован Налоговым кодексом. Налоговый кодекс имеет своей целью обеспечить единообразное определение состава затрат, включаемое в себестоимость на предприятиях всех форм собственности и видов деятельности. Необходимость группировки затрат по элементам обусловлена потребностью получить информацию, позволяющую ответить на вопрос: «Что и сколько затрачено в отчетном периоде на изготовление конкретного объекта?».

По экономическому содержанию затраты, формирующие себестоимость, группируются по следующим элементам (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Группировка затрат по экономическому содержанию

К прочим расходам относятся:

- содержание работников аппарата управления;
- эксплуатация зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря т.д.;

- командировки, связанные с производственной деятельностью;
- оплата услуг связи, услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению, в случае если штатным расписанием или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- содержание и обслуживание технических средств управления, вычислительных центров, устройств связи, средств сигнализации и др.;
- затраты по обеспечению сторожевой охраны;
- прием и обслуживание представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, а также другие представительские расходы;
- выплата стипендий, оплата обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;
- возмещение работникам транспортных расходов (в форме оплаты получаемых проездных документов);
- амортизация нематериальных активов;
- расходы на продажу;
- расходы на сертификацию продукции;
- налоги

Для контроля за работой предприятия и его подразделений необходима другая группировка – по статьям затрат. Она отвечает на вопрос, на что произведены затраты, и дает возможность подсчитать расходы по местам их возникновения (табл. 5.3).

*Основные затраты* непосредственно связаны с процессом производства продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, амортизация основных средств и т.д.) и учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

*Накладные затраты* – это затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные, общехозяйственные расходы); учитываются на счете 25 «Общепроизводственные», 26 «Общехозяйственные расходы».

*Прямые затраты* можно отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на заработную плату и др.); учитываются на счете 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

Таблица 5.3

### Классификация затрат на производство

По отношению к технологическому процессу (по экономической роли)	По экономическим элементам	По способу включения в себестоимость	По статьям калькуляции
<p><b>1. Основные (счет 20 «Основное производство»)</b> (условно-переменные)</p> <p>а) материалы</p> <p>б) заработная плата рабочих</p> <p>в) начисления на заработную плату</p> <p>г) расходы по освоению</p> <p>д) резерв на гарантийный ремонт</p> <p>е) потери от брака</p> <p><b>2. Накладные</b> (условно-постоянные)</p> <p>а) общепроизводственные расходы (сч. 25)</p> <p>б) общехозяйственные расходы (сч. 26)</p>	<p><b>1. Одноэлементные</b> (элементарные) (<b>счет 20 «Основное производство»</b>)</p> <p>а) материалы</p> <p>б) заработная плата рабочих</p> <p>в) начисления на заработную плату</p> <p>г) амортизация основных средств и нематериальных активов</p> <p>д) прочие расходы</p> <p><b>2. Комплексные:</b></p> <p>а) расходы будущих периодов (сч. 97)</p> <p>б) резервы предстоящих расходов (сч. 96)</p> <p>в) общепроизводственные расходы (сч. 25)</p> <p>г) общехозяйственные расходы (сч. 26)</p> <p>д) потери от брака (сч. 28 «Брак в производстве»)</p>	<p><b>1. Прямые (счет 20 «Основное производство»)</b></p> <p>а) материалы</p> <p>б) заработная плата рабочих</p> <p>в) начисления на заработную плату</p> <p>г) расходы по освоению</p> <p>д) резерв на гарантийный ремонт</p> <p>е) потери от брака</p> <p><b>2. Косвенные</b></p> <p>а) общепроизводственные расходы (сч. 25)</p> <p>б) общехозяйственные расходы (сч. 26)</p>	<p>1. Материалы</p> <p>2. Покупные полуфабрикаты</p> <p>3. Возвратные отходы (-)</p> <p>4. Транспортно-заготовительные расходы</p> <p>Итого: фактическая себестоимость материалов</p> <p>5. Зарботная плата рабочих</p> <p>6. Начисление на заработную плату</p> <p>7. Расходы по освоению</p> <p>8. Резерв на гарантийный ремонт</p> <p>9. Потери от брака</p> <p>10. Общепроизводственные расходы</p> <p>11. Общехозяйственные расходы</p> <p><b>Итого: производственная себестоимость</b></p> <p>12. Расходы на продажу</p> <p><b>Итого: полная себестоимость</b></p>

*Косвенные затраты* одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление, общепроизводственные и общехозяйственные расходы); учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные», 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой-либо базе:

- пропорционально заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально сумме материальных затрат;
- пропорционально сумме прямых затрат (материальных, трудовых);
- пропорционально объему реализации.

*Переменные затраты* зависят от объема производства, их сумма меняется в соответствии с изменением количества выпущенной продукции (сырье, материалы, зарплата основных рабочих с начислениями, полуфабрикаты, общепроизводственные расходы).

Данный вид расходов учитывается на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы».

*Постоянные затраты* не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, зарплата управленческого персонала и другие общехозяйственные расходы), могут осуществляться и при полной остановке производства; учитываются на счете 25 «Общехозяйственные расходы».

Различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) себестоимость.

*Нормативная себестоимость* исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, расходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов.

*Плановая себестоимость* каждого изделия рассчитана по отдельным калькуляционным статьям, размер по которым предприятие намерено достичь к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия, направленные на то, чтобы достичь плановой себестоимости ниже нормативной.

*Фактическая себестоимость* – результат фактической величины затрат на конкретный вид продукции в отчетном периоде.

В течение месяца затраты учитываются по нормативной себестоимости. В конце месяца с учетом отклонений от норм и их изменения рассчитывается фактическая себестоимость всей продукции по следующей формуле:

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm И_n,$$

где  $\Phi_c$  – фактическая себестоимость;

$H_c$  – нормативная себестоимость;

$O_n$  – отклонения фактических затрат от норм («+» перерасход, «-» экономия);

$I_n$  – изменения внутри нормы (в сторону увеличения или уменьшения).

Все затраты, относящиеся к выпущенной из производства продукции, подсчитываются и делятся на ее количество. Таким путем определяется себестоимость единицы конкретной продукции.

Результатом произведенных расходов на производство является выпуск готовой продукции. Расходы на производство и выпуск продукции представляют собой две стороны производственного процесса, отражаемые в бухгалтерском учете.

Основные задачи бухгалтерского учета на стадии производства:

1. Определение фактического объема производства. Для этого является общее количество как всей произведенной продукции, так и продукции каждого вида. Объем конкретных видов продукции устанавливается в денежном и натуральном измерениях.

2. Исчисление фактической себестоимости продукции. С этой целью находят величину затрат предприятия на весь выпуск и каждый ее вид в отдельности, используя данные об отдельных расходах, включенных в себестоимость.

Для учета процесса производства в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

20 «Основное производство»;

23 «Вспомогательные производства»;

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

28 «Брак в производстве»;

29 «Обслуживающие производства»;

40 «Выпуск продукции»;

97 «Расходы будущих периодов»;

96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Важнейшим из счетов, предназначенных для учета процесса производства, является калькуляционный счет 20 «Основное производство».

Сальдо начального по счету 20 «Основное производство» показывает фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), производственный процесс которой еще не закончен. В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем. Себестоимость отдельных видов продукции определяется на основе показателей аналитических счетов, откры-

ваемых к счету 20 «Основное производство». Оборот по дебету счета 20 «Основное производство» показывает сумму фактических затрат, понесенных предприятием в отчетном периоде. Оборот по кредиту счета 20 «Основное производство» показывает фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции (работ, услуг).

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производством. Учет их ведется на двух собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещения; арендная плата за помещения, машины и оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство».

Аналитические счета по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведутся по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на нем учитываются следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления; расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещение общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультативных и пр. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются одним из двух вариантов в соответствии с выбранным в учетной политике предприятия: в дебет счетов 20 «Основное производство» или в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Наличие и движение готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражаются на счете 43 «Готовая продукция». На этом счете

готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Если готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, то выпуск из производства готовой продукции в бухгалтерском учете отражается проводкой:

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство»

**Операция 5.** Отпущено со склада сырье в производство по твердой учетной цене:

на производство продукции А	40 000 руб.
на производство продукции Б	20 000 руб.

---

Итого 60 000 руб.

Техническое масло на обслуживание механизмов в цехе	6000 руб.
Картридж в офисное помещение	5000 руб.

---

Всего 71 000 руб.

Списание материалов в производство следует отразить на счете «Материалы». Поскольку счет 10 «Материалы» активный, а в результате проведенной операции уменьшилось количество материалов на складе, то этот счет кредитуется. Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции, записывается в дебет счета 20 «Основное производство», поскольку эти затраты непосредственно включаются в себестоимость продукции. Расходы на общепроизводственные и общехозяйственные нужды учитываются соответственно на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По данной операции эти счета дебетуются.

*Запись пятой операции:*

Дт 20 «Основное производство»	Кт 10/1 «Сырье и материалы» – 60 000
Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	Кт 10/5 «Запасные части» – 6000
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	Кт 10/5 «Запасные части» – 5000

Записав сумму материалов, израсходованных на изготовление продукции 60 000 руб. на Дт синтетического счета 20 «Основное производство», следует одновременно ее разнести в аналитические счета по каждому виду изделий (табл. 5.4 и 5.5). На каждом аналитическом счете, открытом к синтетическому счету 20 «Основное производство», отведены колонки для собирания отдельных видов затрат.

**Операция 6.** Списываются отклонения в стоимости материалов от твердых учетных цен (на сумму ТЗР).

С целью полного и правильного включения затрат в себестоимость выпускаемых видов продукции необходимо списать транспортно-

заготовительные расходы (ТЗР) пропорционально списанным в производство материалам.

Если ТЗР учитываются на счете 10/9, то алгоритм расчета следующий:

1. Находим процент ТЗР, приходящийся на один рубль находящихся на складе материалов:

$$\begin{aligned} \text{С-до нач. сч. } 10/(1+5) + \text{Дт об. сч. } 10/(1+5) & - 100\% \\ \text{С-до нач. сч. } 10/9 + \text{Дт об. сч. } 10/9 & - X\% \\ X = \frac{\text{Сн}10/9 + \text{Дт}об10/9}{\text{Сн}10/(1+5) + \text{Дт}об10/(1+5)} \times 100. \end{aligned}$$

Сумма ТЗР за отчетный месяц по Дт счета 10/9 «отклонения в стоимости материалов» с учетом начального остатка составила 7150 руб. Стоимость материалов по твердым учетным ценам по счету 10 /1 «Сырье, материалы» составила 149 000 рублей. Стоимость запасных частей, находящихся на складе и поступивших в отчетном периоде составила 68 000 руб. Отсюда находим средний процент отклонения, приходящийся на один рубль заготовленных материалов и сырья, находящихся на складе:

$$217\,000 - 100\% \quad X = \frac{7150 \times 100}{217000} \quad X=3,294\%$$

$$7\,150 - X\%$$

2. Рассчитываем сумму отклонений, которую необходимо списать на счета учета затрат.

Сумма ТЗР, приходящаяся на стоимость отпущенных со склада сырья и материалов, составит:

- а) на производство продукции А  $40\,000 \times 3,294\%$  1318 руб.;
- б) на производство продукции Б  $20\,000 \times 3,294\%$  658 руб.;
- в) на общепроизводственные нужды  $6000 \times 3,294\%$  198 руб.;
- г) на общехозяйственные нужды  $5000 \times 3,294\%$  165 руб.

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по твердым учетным ценам с кредита счета 10/9 «Отклонение в стоимости материала». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов.

*Запись шестой операции:*

- Дт 20 «Основное производство»
- Кт 10/9 «Отклонения в стоимости материалов» 1976 (1318 + 658)
- Дт 25 «Общепроизводственные расходы»
- Кт 10/9 «Отклонения в стоимости материалов» 198
- Дт 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кт 10/9 «Отклонения в стоимости материалов» 165

По данным задачи:

Дт 10 «Материалы» Кт

97500	
1) 98 000	5) 60000
3200	6000
3) 23000	5000
2450	6) 2339
126 650	73 339
150 811	

Фактическая себестоимость сырья, материалов, запасных частей, находящихся на складе на конец отчетного периода

Дт 10/1 «Сырье и материалы» Кт

51 000	
1) 98 000	5) 60 000
98 000	6 0000
89 000	

Стоимость остатка сырья на конец отчетного периода (по цене поставщика)

Дт 10/5 «Запасные части» Кт

45 000	
3) 23 000	6) 6000
23 000	5000
	11 000
57 000	

Стоимость остатка запасных частей, находящихся на складе на конец отчетного периода (по цене поставщика)

Дт 10/9 «Отклонения в стоимости» Кт

1500	
1) 3200	6) 2339
3) 2450	
5650	2339
4811	

Стоимость транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на остаток сырья, материалов, зап. частей, находящихся на складе на конец отчетного периода

Таблица 5.4

## Аналитический учет производства продукции А

№ и содержание операций	Дебет счет 20 «Основное производство»							Кредит
	Материалы	Отклонения	Заработная плата	Соц. взносы	Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы	Итого	
Сальдо начальное							17 000	
6. Расходы материалов	40 000						40 000	
7. ТЗР		1318					1318	
8. Начисление зарплаты			18 500				18 500	
9. Отчисления на социальные нужды				5550			5550	
13. Общепроизводственные расходы					9654		9654	
13. Общехозяйственные расходы						6831	6831	
14. Выпуск по фактической себестоимости								80 000
Обороты по счету	40 000	1318	18 500	5550	9654	6831	81853	80 000
Сальдо конечное							18 853	



**Операция 7.** Начислена заработная плата рабочим и служащим предприятия.

а) за изготовление продукции А	18 500 руб.
б) за изготовление продукции Б	13 500 руб.
<hr/>	
Итого	32 000 руб.
в) цеховому персоналу	5000 руб.
г) администрации управления	3000 руб.
<hr/>	
Всего	40 000 руб.

Начисление заработной платы представляет собой определение сумм, причитающихся работникам предприятия за истекшее время. При этом у предприятия, во-первых, возникают обязательства перед работниками и служащими по выплате им заработной платы. Во-вторых, начисленная заработная плата увеличивает затраты на производство, т.к. расчет с персоналом по оплате труда является калькуляционной статьей.

*Запись седьмой операции:*

Дт 20 «Основное производство»  
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»      32 000 руб.

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»  
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»      5000 руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»  
Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»      3000 руб.

Суммы заработной платы, начисленной рабочим за изготовление продукции, учитывают непосредственно по дебету счета 20 «Основное производство», т.к. это прямой расход, и одновременно на дебете аналитических счетов по производству продукции (табл. 5.4 и 5.5). Поскольку заработная плата цеховому персоналу и администрации не является прямым расходом, ее необходимо сначала отнести в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

**Операция 8.** Произведены отчисления социальных взносов

Пенсионный фонд РФ	22%	В размере 30% от ФОТ
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	5,1%	
Фонд социального страхования РФ	2,9%	

В результате этой операции у предприятия, прежде всего, возникают обязательства по перечислению начисленной суммы во внебюджетные фонды. Эти обязательства должны быть отражены по счету 69 «Расчеты по

социальному страхованию и обеспечению». Так как счет пассивный, увеличение показывают по кредиту.

С другой стороны, поскольку расчеты с органами социального страхования и обеспечения являются калькуляционной статьей, то данная операция приводит к увеличению затрат на производство, учитываемых на счетах 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Поскольку отчисления на социальное страхование связаны с заработной платой, то их надо относить в дебет тех же производственных счетов, что и заработную плату:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$32\,000 \times 30\% = 9\,600$  руб.

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$5\,000 \times 30\% = 1\,500$  руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

$3\,000 \times 30\% = 900$  руб.

---

Всего 12 000 руб.

В аналитическом учете суммы социального страхования записываются так:

В дебет счета производства продукции А –  $18\,500 \times 30\% = 5\,550$  руб.

В дебет счета производства продукции Б –  $13\,500 \times 30\% = 4\,050$  руб.

**Операция 9.** Начислена амортизация:

а) на производственное оборудование 2000 руб.;

б) на основные средства общехозяйственного назначения 1500 руб.

Амортизация основных средств представляет собой затраты производства и должна включаться в себестоимость продукции. Сумма амортизации производственного оборудования относится на дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», а сумма амортизации основных средств общехозяйственного назначения – на дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы». Одновременно эти суммы отражаются по Кт счета 02 «Амортизация основных средств», показывая, на сколько должны увеличиваться суммы накоплений, предназначенных для восстановления изнашиваемых основных средств.

*Запись девятой операции:*

Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств» 2000 руб.

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств» 1500 руб.

**Операция 10.** Согласно счету-фактуре «Дальэнерго» принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию:

- а) на нужды производственных цехов 2000 руб.;
- б) на нужды административного офиса 1250 руб.

Расход электроэнергии – это часть расходов, связанных с изготовлением продукции и поэтому включаемых в ее себестоимость. При этом трудно определить количество энергии, затраченной при изготовлении каждого вида продукции. Поэтому принято всю электроэнергию, израсходованную на производственные цели, отнести в состав производственных расходов, чтобы включить ее в себестоимость продукции при их распределении.

Электроэнергия, расходуемая на нужды аппарата управления, должна учитываться в составе общехозяйственных расходов. В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед «Дальэнерго» следует кредитовать счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*Запись десятой операции:*

- Дт 25 «Общепроизводственные расходы»
- Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2000 руб.
- Дт 26 «Общехозяйственные расходы»
- Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1250 руб.

**Операция 11.** Собраны и распределены общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы:

25 «Общепроизводственные расходы»		26 «Общехозяйственные расходы»	
Дт	Кт	Дт	Кт
5) 6000	11) 16 698	5) 5000	11) 11 815
6) 198		6) 165	
7) 5000		7) 3000	
8) 1500		8) 900	
9) 2000		9) 1500	
10) 2000		10) 1250	
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
16 698	16 698	11 815	11 815
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются в конце месяца в Дт счета 20 «Основное производство» и включаются в себестоимость каждого вида продукции. При этом счет 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» закрываются проводкой:

- Дт 20 «Основное производство»
- Кт 25 «Общепроизводственные расходы» 16 698 руб.

Дт 20 «Основное производство»  
Кт 26 «Общехозяйственные расходы» 11 815 руб.

Одновременно данная сумма распределяется между видами выпускаемой продукции.

В Приказе «Об учетной политике организации» определен способ распределения косвенных расходов. В данном примере базой распределения косвенных расходов является основная заработная плата производственных рабочих, которая составила за отчетный месяц 32 000 руб. (операция 7). На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно расчету, представленному в таблице:

№	Показатель	Всего	Прод. А	Прод. Б
1	Зарботная плата производственных рабочих, в руб.	32 000	18 500	13 500
2	Удельный вес заработной платы по видам продукции в общем объеме, в %	100	57,813	42,187
3	Общепроизводственные расходы, в руб.	16 698	9654	7044
4	Общехозяйственные расходы, в руб.	11 815	6831	4984

Алгоритм расчета:

1. Находим удельный вес заработной платы рабочих, выпускающих продукцию А в общем объеме: 32 000 –100%

$$18\,500 - x\% X = 75,813\%.$$

2. Находим удельный вес заработной платы рабочих, выпускающих продукцию Б в общем объеме: 32 000 –100%

$$13\,500 - x\% X = 42\,187\%.$$

3. Распределяем общепроизводственные расходы по видам продукции:

$16\,698 \times 57,813\% = 9654$  руб. – сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на продукцию А;

$16698 \times 42,187\% = 7044$  руб. – сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на продукцию Б.

4. Аналогичным образом распределяем общехозяйственные расходы.

**Операция 12.** Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости:

продукции А – на сумму 80 000 руб.

продукции Б – на сумму 60 000 руб.

Итого 140 000 руб.

Выпущенная из производства продукция сдается на склад; в бухгалтерском учете отражается записью:

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство» 140 000 руб.

Таким образом, по дебету счета 43 «Готова продукция» отражена фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции.

Дт	43	Кт
	«Готовая продукция»	
50 000		
12) 140 000		
140000		

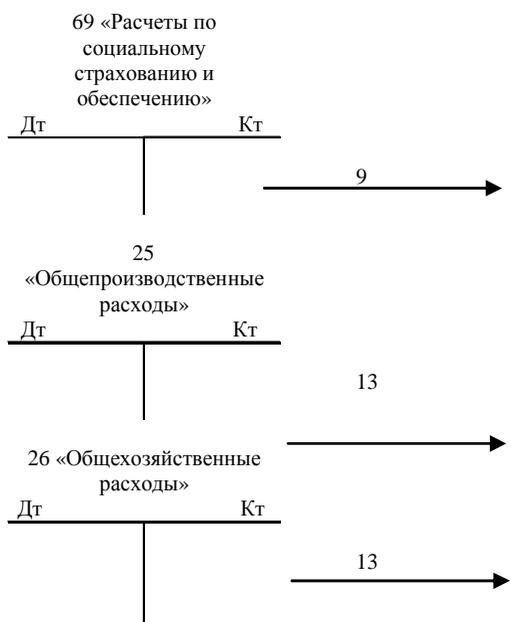
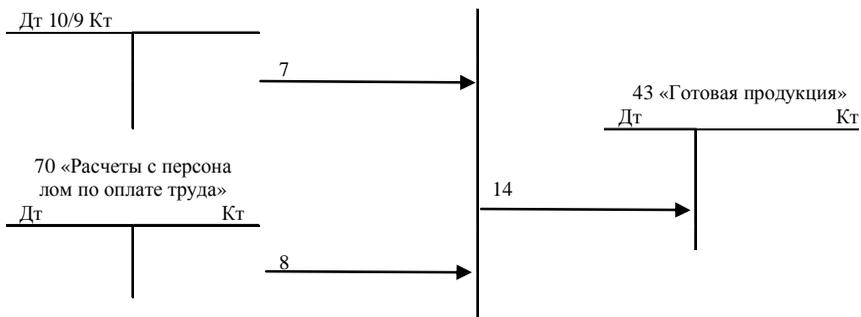
Дт	43 – А	Кт
20 000		
12) 80 000		
80 000		

Дт	43 – Б	Кт
30 000		
12) 60 000		
60 000		

20 «Основное производство»		Кт
Дт		
	Сн – незавершенное производство	
	б	

Дт	10/ (1+5)	Кт



### Контрольное задание 1 (продолжение)

1. Отразить на счетах бухгалтерского учета процесс производства. Открыть счета синтетического учета.
2. Открыть счета аналитического учета к счету 20 «Основное производство»: 20 / «Булка Сдобная», 20 / «Булка Сладкая»
3. Составить расчет отклонения в стоимости материалов, списанных в производство.
4. Составить расчет распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции. За базу распределения принять заработную плату основных рабочих.
5. Остатки по счетам представлены в таблице:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
5	С расчетного счета осуществлены платежи поставщикам за материалы.	4410		
6	Списаны израсходованные в производство материалы: всего			
	в т.ч. на производство:			
	булки «Сдобной» в т.ч.	<b>3243</b>		
	мука 240 кг	2400		
	сахар 53 кг	795		
	дрожжи 8 кг	48		
	булки «Сладкой», в т.ч.:	<b>1824</b>		
	мука 120 кг	1200		
	сахар 40 кг	600		
	дрожжи 4 кг	24		
	– общепроизводственные расходы	<b>200</b>		
	– общехозяйственные расходы	<b>300</b>		
7	Составить расчет отклонений в стоимости материалов и списать отклонения, приходящиеся на материалы, израсходованные на производство продукции:			
	– булки «Сдобной», в т.ч.:			
	мука 240 кг			
	сахар 53 кг			
	дрожжи 8 кг			
	– булки «Сладкой», в т.ч.:			
	мука 120 кг			
	сахар 40 кг	?		
	дрожжи 4 кг			
	– общепроизводственные расходы			
	– общехозяйственные расходы			
		?		
		?		
		?		
		?		
8	Начислена заработная плата производственным рабочим. Всего, в т.ч. за производство:			
	– булки «Сдобной»	5300		
	– булки «Сладкой»	2500		
	– начальнику цеха	2800		
	– аппарату управления	800		
9	Произвести отчисления социальных взносов от начисленной заработной платы 30%, в т.ч.:			
	– за изготовление			
	булки «Сдобной»	?		
	булки «Сладкой»	?		
	– начальнику цеха	?		
	– аппарату управления	?		

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
10	Списаны командировочные расходы работников аппарата управления	150		
11	Начислена амортизация производственного оборудования	350		
12	Начислена амортизация общехозяйственного оборудования	280		
13	Начислена амортизация нематериальных активов	520		
14	Определить и списать сумму общепроизводственных расходов, приходящихся на:			
	– булки «Сдобные»	?		
	– булки «Сладкие»	?		
15	Определить и списать сумму общехозяйственных расходов, приходящихся на:			
	– булки «Сдобные»	?		
	– булки «Сладкие»	?		
16	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости, всего	18 400		
	– булка «Сдобная»	9800		
	– булка «Сладкая»	8600		

#### 5.4. Учет процесса продажи готовой продукции

Процесс продажи продукции (работ, услуг) является завершающим в круговороте хозяйственных средств. В результате этого процесса выпущенная продукция отпускается покупателям, поступают денежные средства от продажи.

*Основными задачами* учета процесса продажи готовой продукции являются:

- исчисление фактической себестоимости проданной продукции (работ, услуг);
- исчисление финансового результата продажи продукции (работ, услуг);
- исчисление финансового результата основной деятельности предприятия;
- исчисление полного объема реализации в количественном и стоимостном выражении;
- предоставление аппарату управления достоверной и своевременной информации о фактических затратах производства и продажи конкретных наименований выпущенной продукции.

Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и прибыли от продажи продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (до-

говорной) стоимостью реализованной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость проданной продукции представляет собой производственную себестоимость «плюс» расходы на продажу.

Разница между ценой продажи продукции и ее фактической себестоимостью – финансовый результат (прибыль или убыток) продажи продукции, работ, услуг.

В плане счетов предусмотрено процесс продажи готовой продукции отражать на счетах:

- 40 «Выпуск продукции»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 45 «Товары отгруженные»;
- 90 «Продажи»;
- 99 «Прибыль, убытки».

Неизбежные расходы, которые несет предприятие по продаже за свой счет, принято называть *расходами на продажу*. В текущем учете расходы по продаже собираются на отдельном активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета собираются:

- расходы на тару и упаковку продукции на складе;
- расходы по доставке ее до пункта (станции, порта, пристани) отправления, включая расходы по нагрузке в транспортные средства;
- комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям;
- расходы на рекламу, организацию выставок и т.п.

В течение отчетного периода по дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются расходы по реализации продукции. С кредита счета 44 «Расходы на продажу» списываются затраты, относящиеся к реализованной продукции.

Некоторые из перечисленных выше расходов (например, расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных наименований продукции прямым путем. Если такая возможность отсутствует, то распределение их осуществляется косвенным путем. В качестве базы распределения между отдельными видами отгруженной продукции могут быть установлены объем, вес, производственная себестоимость и другие показатели. В любом случае вариант распределения расходов на продажу, упаковку и транспортировку определяется инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» показывает сумму затрат на упаковку и транспортировку, приходящиеся на нерезализованную продукцию.

Операционно-результативный активно-пассивный счет 90 «Продажи» используется для учета продажи продукции, а также для определения финансового результата.

Продукция реализуется по цене реализации, устанавливаемой организацией самостоятельно, с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

$$\text{Цена реализации} = \text{Производственная себестоимость} + \text{Расходы на продажу} + \text{НДС} + \text{Прибыль}$$

По дебету счета 90 «Продажи» формируется полная фактическая себестоимость реализованной продукции, по кредиту – выручка от реализации. В конце отчетного периода сравнением дебетового и кредитового оборота определяется финансовый результат. Если дебетовый оборот меньше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции меньше выручки от реализации), то финансовый результат – прибыль. Если дебетовый оборот больше кредитового (т.е. фактическая себестоимость реализованной продукции больше продажной стоимости), то финансовый результат – убыток.

В конце отчетного периода счет закрывается следующими проводками:

Дт 90 Кт 99 – на величину полученной прибыли;

Дт 99 Кт 90 – на величину полученного убытка.

Организации являются плательщиками *налога на добавленную стоимость* (НДС). НДС – часть чистого дохода общества, поступающего в государственный бюджет в виде установленных отчислений. Все расчеты организации с государством по НДС за проданную продукцию отражаются на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Начисленные суммы НДС отражаются проводкой:

Дт 90 «Продажи»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Перечисление –

Дт 68 «Расчет по налогам и сборам»

Кт 51 «Расчетный счет»

### Экономическое содержание счета 90 «Продажи»

Дт	Кт
Полная себестоимость проданной продукции: – фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции (работ, услуг) – расходы на продажу – НДС – индивидуальные затраты предприятия по продаже продукции (работ, услуг)	Выручка от продажи продукции (работ, услуг) – договорная (продажная) стоимость реализованной продукции (работ, услуг)
Об.Дт – полная фактическая себестоимость проданной продукции	Об.Кт – выручка от продажи

В бухгалтерском учете выручка от продажи продукции отражается только в момент перехода прав собственности на нее покупателю. Момент перехода права собственности указывается в договоре между покупателем и продавцом. При этом на практике могут использоваться два варианта перехода права собственности на готовую продукцию.

**I вариант. Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент отгрузки (реализация по моменту отгрузки).** При этом варианте продукция считается реализованной в момент ее отправки покупателю независимо от поступления платежа. На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражается долг покупателя за отправленную ему продукцию.

Учет процесса продажи готовой продукции при этом варианте можно представить следующим образом:

1. Выпуск из производства готовой продукции по фактической производственной себестоимости

Дт 43 Кт 20.

2. Отгружена со склада покупателя готовая продукция по цене реализации

Дт 62 Кт 90

3. Поступила на расчетный счет выручка от реализации

Дт 51 Кт 62

4. В конце отчетного периода списывается фактическая производственная себестоимость отгруженной в адрес покупателя продукции

Дт 90 Кт 43

5. В течение отчетного периода собираются расходы на продажу

Дт 44 Кт 10, 60, 76...

6. В конце отчетного периода списываются расходы на продажу, приходящиеся на отгруженную в адрес покупателя продукцию

Дт 90 Кт 44

7. Начислен НДС на фактическую себестоимость проданной продукции

Дт 90 Кт 68

8. Отражается финансовый результат Дт 99 Кт 90 – убыток

Дт 90 Кт 99 – прибыль

**II вариант. Право собственности покупателя на готовую продукцию переходит в момент оплаты покупателем отгруженной в его адрес продукции (кассовый метод).** При этом варианте при учете реализации продукции используется счет 45 «Товары отгруженные».

Рассмотрим порядок учета продаж, когда предприятие исчисляет выручку от продажи продукции по моменту отгрузки («метод начисления»). Из аналитических счетов к счету 20 «Основное производство» (табл. 5.4 и 5.5) видно, что по продукции А фактическая себестоимость составляет 80 000 руб. (по условию задачи), соответственно по продукции Б эти показатели равны 60 000 руб.

Вспомним условие задачи: фактическая себестоимость готовой продукции на складе на начало отчетного периода **составила 50 000 руб.:**

В том числе

продукция А	20 000 руб.
продукция Б	30 000 руб.

**Операция 13.** Со склада отгружена готовая продукция покупателям. Цена продажи:

продукции А – на сумму 90 000 руб.
продукции Б – на сумму 60 000 руб.

---

Всего 150 000 руб.

В момент отгрузки продукции со склада и передачи счета-фактуры покупателю продукция, в соответствии с законодательством, является проданной, следовательно, всю сумму, указанную в счете-фактуре, отражают по Кт сч. 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом, показывающим задолженность покупателя за отгруженную в его адрес продукцию (Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

*Запись тринадцатой операции:*

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Кт 90 «Продажи» продукция А	90 000 руб.
Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Дт 90 «Продажи» продукция Б	60 000 руб.

**Операция 14.** На расчетный счет поступили денежные средства от покупателей за проданную продукцию 150 000 руб., в том числе:

за продукцию А	90 000 руб.
за продукцию Б	60 000 руб.

*Запись четырнадцатой операции:*

Дт 51 «Расчетный счет»	
Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	150 000 руб.

**Операция 15.** Списывается фактическая себестоимость реализованной продукции:

продукция А – 85 000 руб.
продукция Б – 40 000 руб.

---

Всего 125 000 руб.

Фактическая себестоимость продукции, находящейся на складе и готовой к отгрузке покупателям, учитывается на сч. 43 «Готовая продукция». При отгрузке продукции покупателям её фактическая себестоимость записывается в Дт сч. 90 «Продажи» с кредита сч. 43 «Готовая продукция»:

Дт 90 «Продажи»

Кт 43 «Готовая продукция» 125 000 руб.

**Операция 16.** Списывается стоимость тары на упаковку проданной продукции 1960 руб.

Тара учитывается на сч. 10/4 «Тара, тарные материалы». В результате данной операции ее запас на складе уменьшается, следовательно, сч. 10/4 «Тара, тарные материалы» кредитуются. С другой стороны, данная операция приведет к увеличению расходов, связанных с продажей продукции, вследствие чего сч. 44 «Расходы на продажу» дебетуются.

*Запись шестнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 10 /4 «Тара, тарные материалы» 1960 руб.

**Операция 17.** Начислена заработная плата рабочим склада готовой продукции 4000 руб.

Данные затраты относятся к процессу продажи готовой продукции и отражаются по Дт сч. 44 «Расходы на продажу».

*Запись семнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 70 «Расчеты по заработной плате» 4000 руб.

**Операция 18.** Произведены отчисления в органы социальных взносов от начисленной заработной платы рабочим склада готовой продукции  $4000 \times 30\% = 1200$  руб.

*Запись восемнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 69 «Отчисления в органы социального страхования» 1200 руб.

**Операция 19.** Оплачены расходы на рекламу готовой продукции 1500 руб.

Поскольку это расходы, связанные с продажей готовой продукции, их следует отнести в Дт сч. 44 «Расходы на продажу».

*Запись девятнадцатой операции:*

Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 76 «Разные дебиторы, кредиторы» 1500 руб.

**Операция 20.** Списываются расходы, связанные с продажей готовой продукции с целью включения их в полную себестоимость продукции.

В конце отчетного периода с целью исчисления финансового результата определяется полная себестоимость проданной продукции. Расходы на продажу списываются в дебет сч. 90 «Продажи» пропорционально фактической себестоимости отгруженной в адрес покупателей продукции. Для правильного списания расходов на продажу необходимо составить расчет.

Алгоритм расчета:

1. Найти долю расходов на продажу, приходящуюся на один рубль готовой продукции, находящейся на складе

$$\frac{\text{Сн сч.44} + \text{Об.Дт.Сч.44}}{\text{Сн сч.43} + \text{Об.Дт.Сч.43}} \times 100\%$$

$$(4800 + 8660) : (50000 + 150000) \times 100\% = 7,084\%$$

2. Рассчитать стоимость расходов, приходящихся на проданную продукцию:

Всего  $125\,000 \times 7,084\% = 8\,855$  руб., в том числе:

Продукция А  $85\,000 \times 7,084\% = 6021$  руб.

Продукция Б  $40\,000 \times 7,084\% = 2834$  руб.

*Запись двадцатой операции:*

Дт 90 «Продажи»

Кт 44 «Расходы на продажу» 8 855 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета, открытым к сч. 90 «Продажа».

«Расходы на продажу»

Дт	44	Кт
4800		
18) 1960		22) 8 855
19) 4000		
20) 1200		
21) 1500		
8660	8 855	

4605

Расходы на продажу, приходящиеся на остаток готовой продукции на складе

**Операция 21.** Начислен налог на добавленную стоимость. С одной стороны, НДС увеличивает фактическую себестоимость реализованной продукции на 18%, с другой – увеличивается долг перед бюджетом:

$$\text{Продукция А} - (85\,000 + 6021) \times 18\% = 16\,384 \text{ руб.}$$

Продукция Б –  $(40\,000 + 2834) \times 18\% = 7710$  руб.

*Запись двадцать первой операции:*

Дт 90 «Продажи»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»                      24 094 руб.

Данные суммы разносятся по счетам аналитического учета, открытым к сч. 90 «Продажа»).

**Операция 22.** Выявили финансовый результат от реализации продукции. Суммы прибыли и убытка определяются по данным аналитического учета продажи продукции А и Б.

На основании этих счетов можно получить следующие показатели:

Содержание операции	А	Б	Итого
Дебет			
Фактическая себестоимость	85 000	40 000	125 000
3. Расходы на продажу	6021	2834	8855
Полная себестоимость	91 021	42834	133 855
4. Налог на добавленную стоимость	16 384	7710	24094
<b>Итого фактическая себестоимость отгруженной (проданной) в адрес покупателей продукции</b>	<b>107 405</b>	<b>50 544</b>	<b>157 949</b>
Кредит			
<b>Продажная цена</b>	<b>90 000</b>	<b>60 000</b>	<b>150 000</b>
<b>Финансовый результат (прибыль, убыток)</b>	<b>(17 405)</b>	<b>9456</b>	<b>(7949)</b>

Таким образом, финансовый результат от продажи каждого вида продукции, определяемый сопоставлением продажной стоимости с полной себестоимостью и НДС, составляет:

по продукции А.  $(90\,000 - 107\,405) = - 17\,405$  (убыток);

по продукции Б –  $(60\,000 - 50\,544) = + 9456$  прибыль.

*Запись двадцать второй операции:*

Дт 90 «Продажи»/ Б

Кт 99 «Прибыль, убытки»/ Б                      9456 руб.

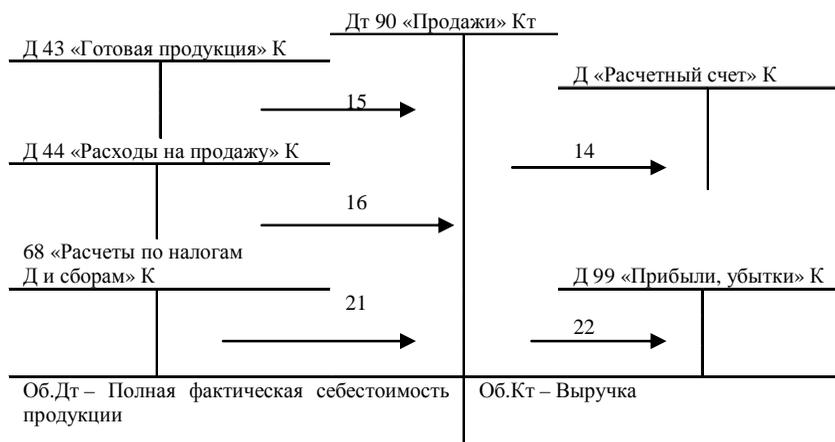
Дт 99 «Прибыль, убытки»/ А

Кт 90 «Продажи»/ А                      17405 руб.

Счет 90 «Продажи» показывает, как сложился результат, полученный от продажи продукции. Всего дебет записаны фактическая себестоимость проданной продукции (125 000 руб.), расходы на продажу (8855 руб.) и налог на добавленную стоимость (24 094 руб.). Таким образом, полная

фактическая себестоимость проданной продукции составила 157 949 руб. Если эту сумму вычесть из продажной стоимости реализованной продукции (150 000 руб.), то финансовый результат, полученный предприятием от производства и продажи продукции А и Б, – убыток, равный сумме 7949 руб.

Таким образом, схема учета процесса реализации по моменту отгрузки имеет следующий вид:



### Контрольное задание 1 (продолжение)

1. Отобразить на счетах бухгалтерского учета процесс продажи готовой продукции. Открыть счета синтетического учета.
2. Открыть счета аналитического учета к сч. 90 «Продажи»:
  - 90 / «Булка Сдобная», 90 / «Булка Сладкая»
3. Составить расчет распределения расходов на продажу между видами выпускаемой продукции. За базу распределения принять фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции.
4. Начислить налог на добавленную стоимость (НДС). Ставка налога 18%. База налогообложения: фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции + расходы на продажу по каждому виду выпускаемого изделия.
5. Исчислить финансовый результат.
6. Учет процесса реализации осуществлять по моменту отгрузки готовой продукции покупателям.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дт	Кт
17	Отгружена покупателям готовая продукция всего, в т.ч.: – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	25 000 14 000 11 000		
18	Расходы на тару	1200		
19	Оплачены расходы по погрузо-разгрузочным работам	800		
20	Оплачены комиссионные посреднической организации	750		
21	Поступила выручка за реализацию продукции, всего, в т.ч.: – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	25 000 14 000 11 000		
22	Списана производственная себестоимость отгруженной и оплаченной продукции, в т.ч.: – булка «Сдобная» – будка «Сладкая»	18 400 9800 8600		
23	Списаны расходы на продажу, всего, в т.ч.: – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	? ?		
24	Начислен НДС по проданной продукции, всего, в т.ч.: – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	? ?		
25	Отражается финансовый результат от реализованной продукции, всего, в т.ч.: – булка «Сдобная» – булка «Сладкая»	? ?		

### Контрольные задания

Цель – контроль за усвоением пройденного материала.

**Задание 2.** На основании данных для выполнения задачи:

- объяснить содержание каждой записи по дебету счета 20 «Основное производство»;
- определить сумму, которую необходимо отразить по кредиту счета 20 «Основное производство»;
- произвести соответствующую запись по счетам бухгалтерского учета.

Данные для выполнения задачи: незавершенное производство на 1 января 20\_\_ г. составляет 537 000 руб.; на 1 февраля – 410 000 руб.

Дт	20 «Основное производство»	Кт
Сальдо на начало месяца 537 000		
1) Кт сч. 10 «Материалы»	820 000	
2) Кт. сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»	260 000	
3) Кт сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	1 415 000	
4) Кт сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	538 000	
5) Кт сч. 02 «Амортизация основных средств»	62 000	
6) Кт сч. 97 «Резервы предстоящих расходов»	78 000	
7) Кт сч. 25 «Общепроизводственные расходы»	785 000	
8) Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	915 000	
<hr/>		
Оборот за декабрь	4 873 000	
<hr/>		
Сальдо на конец месяца	410 000	

**Задание 3.** На основании данных для выполнения задачи:

- распределить общепроизводственные и общехозяйственные расходы пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (расчет составить в таблице, приведенной ниже);
- составить бухгалтерские записи.

Данные для выполнения задачи: основная заработная плата производственных рабочих, руб.:

Изделие А	50 000
Изделие Б	80 000
<hr/>	
Итого	130 000
Общепроизводственные расходы	78 000
Общехозяйственные расходы	91 000

**Расчет распределения общепроизводственных  
и общехозяйственных расходов**

Наименование изделия	Основная заработная плата производственных рабочих, руб.	Удельный вес, %	Общепроизводственные расходы, руб.	Общехозяйственные расходы, руб.
А				
Б				
Итого		100		

**Задание 4.** На основании данных для выполнения задачи:

- объясните значение записей и укажите корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- определите остаток по данному счету.

Данные для выполнения задачи:

Дт	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Кт
		С – 700 000
		1) 3 310 000
2) 3970		
3) 2 600 000		

**Задание 5.** На основании данных для выполнения задачи:

- объясните значение записей и укажите корреспонденцию счетов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи»;
- определите результат от продажи продукции и дайте запись по счетам бухгалтерского учета.

Данные для выполнения задачи:

Дт	Счет 90 «Продажи»	Кт
2) 12 600 000		1) 18 250 000
3) 3 040 000		
4) 360 000		

**ТЕСТЫ**

1. Под прямыми расходами на производство продукции понимают:

- 1) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
- 2) расходы, возникшие в конкретном цехе;

- 3) все производственные расходы;
- 4) расходы, связанные с работой администрации.

2. *Фактическая себестоимость заготовленных материалов складывается из:*

- 1) оптовой цены поставщика за отгруженные материалы и фактических затрат, связанных с доставкой материалов на склад;
- 2) нормативной себестоимости готовой продукции ± отклонения;
- 3) полной производственной себестоимости выпущенной из производства продукции + расходы на продажу + НДС;
- 4) любой из ответов верен.

3. *Как отражается в бухгалтерском учете и в балансе готовая продукция и товары для перепродажи?*

- 1) по плановой себестоимости;
- 2) по нормативной себестоимости;
- 3) по фактической производственной себестоимости;
- 4) любым из перечисленных способов согласно выбранной учетной политике.

4. *Какое из приведенных ниже определений наиболее точно отражает экономическую сущность калькуляции?*

- 1) способ группировки затрат, выраженный в денежной оценке;
- 2) способ определения себестоимости отдельных видов продукции;
- 3) способ контроля за производственными затратами;
- 4) порядок последовательного включения затрат на производство продукции (работ, услуг) и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

5. *Какой вид себестоимости отражается по кредиту счета 20 «Основное производство»?*

- 1) фактическая себестоимость израсходованных материалов;
- 2) фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции;
- 3) фактическая себестоимость отгруженной продукции;
- 4) правильного ответа нет.

6. *При начислении заработной платы рабочим, занятым обслуживанием машин и оборудования, составляется бухгалтерская запись:*

- 1) Дт 20 Кт 70;
- 2) Дт 23 Кт 70;
- 3) Дт 26 Кт 70;
- 4) Дт 25 кт 70.

7. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись  
Дт 20 Кт 69?

- 1) удержание 1% в пенсионный фонд из заработной платы рабочих основного производства;
- 2) удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы;
- 3) отчисления социальных взносов;
- 4) перечисление органам социального страхования и обеспечения причитающейся им суммы отчислений.

8. Расходы на продажу – это расходы:

- 1) прямые;
- 2) косвенные;
- 3) основные;
- 4) накладные.

9. Какую хозяйственную операцию отражает бухгалтерская запись  
Дт 62 Кт 90?

- 1) выпуск продукции из производства;
- 2) отгрузка продукции покупателям;
- 3) реализация продукции;
- 4) оплата продукции покупателями.

10. При списании фактической себестоимости проданной продукции составляется бухгалтерская запись?

- 1) Дт 45 Кт 43;
- 2) Дт 90 Кт 43;
- 3) Дт 90 Кт 20;
- 4) Дт 90 Кт 44.

11. Себестоимость приобретения (заготовления), которая определяется самой организацией по сложившемуся уровню покупных цен с добавлением расходов на транспортировку, упаковку, погрузку, разгрузку и т.п., – это:

- 1) фактическая себестоимость;
- 2) учетная цена;
- 3) плановая себестоимость;
- 4) первоначальная стоимость.

12. Суммой фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, кроме НДС и иных возмещаемых налогов, называется:

- 1) фактическая себестоимость;
- 2) учетная цена;
- 3) плановая себестоимость;
- 4) первоначальная стоимость.

13. *Что означает дебетовое сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:*

- 1) величина обязательств организации перед поставщиками и подрядчиками на конец отчетного периода;
- 2) величина обязательств организации, погашенная в отчетном периоде;
- 3) стоимость материалов, полученных от поставщика в отчетном периоде;
- 4) величина обязательств поставщиков перед организацией.

14. *Величина оборота по кредиту счета 20 «Основное производство» имеет следующее значение:*

- 1) остаток незавершенного производства на конец отчетного периода;
- 2) фактические затраты, понесенные организацией в течение отчетного периода;
- 3) фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции;
- 4) остаток незавершенного производства на начало отчетного периода.

15. *В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе объекты основных средств?*

- 1) фактическая себестоимость;
- 2) остаточная стоимость;
- 3) первоначальная стоимость;
- 4) восстановительная стоимость.

## Тема 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета.*

*6.2. План счетов бухгалтерского учета.*

### **Понятийный аппарат**

*Забалансовые бухгалтерские счета* – счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его валютной, т.е. за балансом.

*Классификация счетов бухгалтерского учета* – объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания, отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных предприятий.

*Контрарные бухгалтерские счета* – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах.

*Рабочий план счетов бухгалтерского учета* – сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия (в настоящее время им пользуются в малых предприятиях).

*Корректирный способ* – порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

*Наряд* – документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

*План счетов бухгалтерского учета* – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

### **6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета**

Отражение многообразных хозяйственных операций с целью их группировки и контроля осуществляется на большом количестве счетов. Важным условием правильного применения счетов бухгалтерского учета является их классификация, которую можно проводить по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах.

В бухгалтерском учете выделяют три наиболее существенных признака группировки счетов: экономическое содержание, назначение и структура, отношение к балансу.

В основу первой группировки положено экономическое содержание объектов бухгалтерского учета, отражаемых на счетах. Она показывает принадлежность счетов по экономической однородности к хозяйственным средствам, источникам их образования и хозяйственным процессам.

**1. По экономическому содержанию** объектов учета счета делятся на три группы:

- 1) счета для учета имущества;
- 2) счета для учета источников;
- 3) счета для учета хозяйственных процессов.

1.1. *Счета для учета имущества* подразделяются на три группы:

- 1) счета для учета основных средств;
- 2) счета для учета нематериальных активов;
- 3) счета для учета оборотных средств.

1.1.1. Для учета основных средств применяются счета: 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.

1.1.2. Для учета нематериальных активов используют счета:

04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов».

1.1.3. Оборотные активы учитываются на следующих счетах:

10 «Материалы», 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям», 97 «Расходы будущих периодов», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 56 «Денежные документы», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и прочие счета для учета материальных ценностей, денежных средств и дебиторской задолженности.

1.2. Счета для учета источников подразделяются на:

- счета для учета собственных источников финансирования;
- счета для учета источников заемных источников финансирования.

1.2.1. Для учета собственных источников финансирования:

80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 90 «Прибыли и убытки», 86 «Целевые финансирование и поступления», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

1.2.2. Для учета заемных источников финансирования:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и другие счета для учета кредиторской задолженности.

1.3. Счета для учета хозяйственных процессов подразделяются на:

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

– счета для учета процесса продажи готовой продукции.

1.3.1. Для учета процесса снабжения используются счета:

10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов»,

16 «Отклонение в стоимости материалов».

1.3.2. К счетам для учета процессов производства относятся счета:

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»,

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства», 40 «Выпуск продукции», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

1.3.3. Для учета процесса продажи применяются счета:

44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

**2. Классификация счетов по назначению и структуре** предусматривает подразделение счетов в зависимости от их непосредственной функции в учетном процессе и отражение на них тех или иных результатов. Она показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели.

По назначению и структуре счета делят на пять групп:

- основные;
- регулирующие;
- операционные;
- отчетно-распределительные;
- финансово-результативные.

2.1. Основные счета применяют для учета наличия и движения хозяйственных средств и их источников. К ним относятся материальные, нематериальные, денежные, счета учета капитала.

2.1.1. Денежные счета отражают операции по приходу, расходу и перечислению денежных средств. К ним относятся счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

2.1.2. Нематериальные счета предназначены для отражения ценностей, которые, как правило, не имеют физически осязаемой ценности (права на использование, патенты, торговые марки, товарные знаки и т.д.). К этой группе относится счет 04 «Нематериальные активы».

2.1.3. Материальные счета предназначены для учета и контроля за движением материальных ценностей. На них отражают операции по поступлению и расходованию материальных ценностей. Особенностью этих счетов является то, что количественный учет по ним обязателен, за исключением розничной торговли. Наличие этих ценностей систематически проверяется путем инвентаризации.

К материальным относятся следующие счета: счет 01 «Основные средства», 03 «Доходы вложения в материальные ценности», 10 «Мате-

риалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 45 «Товары отгруженные», 81 «Собственные акции».

Все материальные, нематериальные и денежные счета – активные. Дебетовое сальдо показывает остаток ценностей на начало или конец отчетного периода, оборот по дебету – поступление, а обороты по кредиту – выбытие ценностей.

Схема классификации счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре отражена на рис. 6.1.

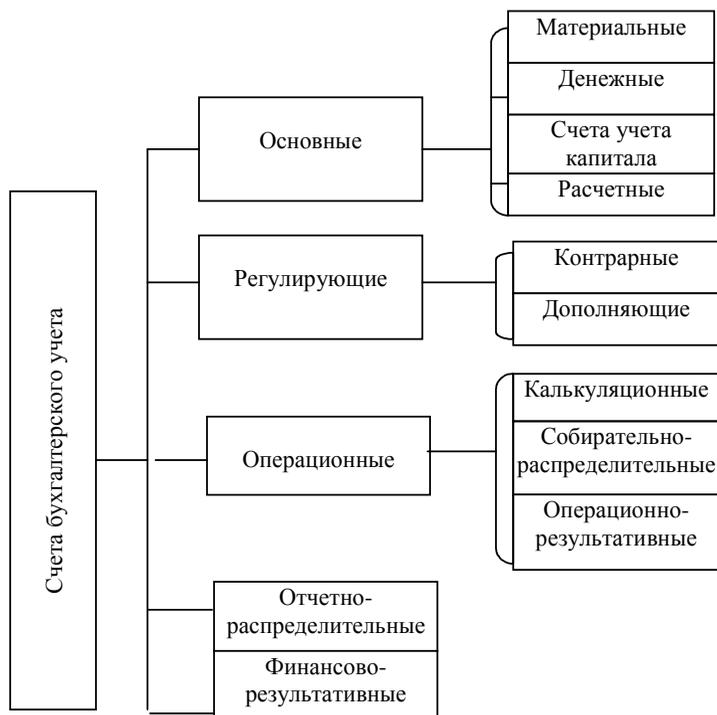


Рис. 6.1. Классификации счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

2.1.4. Счета для учета капитала предназначены для отражения операций по формированию и использованию различных видов капитала предприятия. К этим счетам относятся: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 86 «Целевое финансирование».

Счета по учету капитала – пассивные. По кредиту этих счетов отражают операции по формированию капитала или его увеличению, по дебе-

ту – использование средств капитала или его уменьшение по другим причинам. Кредитовое сальдо показывает наличие капитала. Аналитический учет ведется в отдельности по каждому из видов капитала в денежном измерителе.

2.1.5. Ссудные счета предназначены для отражения полученных погашенных кредитов и займов. К ним относятся счета:

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Все они пассивные.

По ссудным счетам в кредит записывают полученные ссуды, а в дебет – перечисление средств в погашение ссуды, уменьшающее кредитные обязательства предприятия.

2.1.6. Расчетные счета используются для отражения расчетов организации с другими организациями и лицами. Расчетные счета отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности. Счета учета дебиторской задолженности являются активными, счета учета кредиторской задолженности – пассивными. Счета, по которым задолженность может переходить из дебиторской в кредиторскую и обратно, являются активно-пассивными.

К активным счетам следует отнести:

58 «Финансовые вложения»,

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К пассивным:

70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К активно-пассивным:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

68 «Расчеты по налогам и сборам»;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

75 «Расчеты с учредителями»;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебетовое сальдо на этих счетах показывает размер дебиторской задолженности данному предприятию, оборот по дебету – увеличение, а по кредиту – уменьшение дебиторской задолженности.

Кредитовое сальдо показывает размер долга данного предприятия другим предприятиям или отдельным лицам. Оборот по кредиту показывает увеличение долга, по дебету – погашение долга.

В балансе дебетовое сальдо записывается в активе, кредитовое – в пассиве.

### Схема основного активно-пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Сальдо – размер дебиторской задолженности	Сальдо – размер кредиторской задолженности
Оборот – уменьшение дебиторской и увеличение кредиторской задолженности	Оборот – увеличение кредиторской и уменьшение дебиторской задолженности

Аналитический учет по всем расчетным счетам ведется в разрезе отдельных предприятий и лиц. Для увязки с синтетическим учетом обязательно составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Контроль за состоянием расчетов имеет большое значение для предприятия. Не взысканная своевременно дебиторская задолженность ведет к снижению платежеспособности предприятия, а задержка погашения кредиторской задолженности ухудшает финансовое состояние других предприятий. Поэтому дебиторская и кредиторская задолженности должны находиться под постоянным контролем.

2.2. *Регулирующие счета* предназначены для уточнения и регулирования оценки отдельных объектов имущества и его источников. Использование регулирующих счетов вызвано тем, что оценка имущества (хозяйственных средств) в текущем бухгалтерском учете не совпадает с его фактической стоимостью. В текущем учете применяется неизменная историческая оценка имущества, в то время как фактическая стоимость постоянно изменяется. Чтобы получить фактическую стоимость имущества или фактические размеры его источников, применяют регулирующие счета, которые необходимы для уточнения оценки хозяйственных средств или их источников, для повышения аналитичности получаемой информации.

Регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

*Контрарные* счета служат для определения действительной величины регулируемого объекта путем вычитания из его первоначальной оценки. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий – пассивного (противостоящий ему или контрактивный). Контрарный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета. К таким счетам относятся 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства», 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы». Контрарные счета дают возможность не только определить остаточную стоимость основных средств, но и сохранить без изменения показатель их первоначальной стоимости.

### Схема контрарного счета

Регулируемый активный счет		Регулирующий контрактивный счет	
Дт	Кт	Дт	Кт
Остаток <i>A</i>			Остаток <i>B</i>

$$A - B = B,$$

где *A* – начальная оценка регулируемого счета;

*B* – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из начальной оценки;

*B* – действительная оценка регулируемой статьи.

Контрарные счета имеют две особенности:

1) будучи соответственно пассивными и находясь в пассиве баланса, в действительности к ним отношения не имеют, т.к. связаны с той стороной баланса, в которой отражается основной или регулируемый счет;

2) контрарные счета имеют особое экономическое значение: сальдо контрарного счета вычитается из суммы сальдо основного счета для получения реальной стоимостной величины объекта, учитываемого на основном счете. Поэтому сальдо контрарных счетов отражает лишь ту величину средств или источников, которая была в прошлом.

*Дополнительные счета* предназначаются для определения действительной величины регулируемого объекта путем прибавления к его первоначальной оценке регулирующей суммы. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на *активные* и *пассивные*.

К дополнительным активным счетам относится счет 16 «Отклонение в стоимости материалов». Применение этого счета дает возможность учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельно от материальных ценностей, к которым они относятся. Следовательно, суммы активного счета «Материалы» дополняются суммами активного счета «Отклонения в стоимости материалов», поэтому последний относится к дополнительным.

### Схема дополнительных активных счетов

Регулируемый активный счет		Дополнительный активный	
Дт	Кт	Дт	Кт
Остаток <i>Ж</i>		Остаток <i>З</i>	

$$Ж + З = И,$$

где *Ж* – первая оценка регулируемой статьи;

*З* – сумма регулирующей статьи, дополняющей первую оценку;

*И* – вторая оценка регулируемой статьи.

В отличие от контрарных дополнительные счета имеют прямое отношение к той части баланса, в которой они показываются. По своей экономической природе эти счета отражают действительную величину средств, которую надо добавить к сальдо дополняемого счета, чтобы получить полное представление о данном объекте учета.

*Контрарно-дополнительные* счета сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов. Их назначение – корректирование данных соответствующего основного счета в тех случаях, когда регулирующие суммы по своему характеру меняются: носят то контрарный, то дополнительный характер. По своей структуре они являются активно-пассивными (например, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»). Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, а если на счете делаются записи методом красного сторно (уменьшения), тогда в качестве контрарного счета.

### Схема контрарно-дополнительных счетов

Регулируемый активный счет		Контрарно-дополнительный счет	
Дт	Кт	Дт	Кт
Остаток <i>H</i>		Остаток <i>O</i>	Остаток <i>П</i>

$$H + (O - П) = P,$$

где *H* – первая оценка регулируемой статьи;

*O* – сумма регулируемой статьи, дополняющая первую оценку;

*П* – сумма регулирующей статьи, вычитаемая из первой оценки;

*P* – вторая оценка регулируемой статьи.

2.3. *Операционные счета* предназначены для учета процесса хозяйственной деятельности. Они делятся на:

- калькуляционные;
- собирательно-распределительные;
- операционно-результативные.

2.3.1. *Калькуляционные счета* предназначены для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Эти счета активные. Расчет себестоимости продукции принято называть калькуляцией, а счета, содержащие необходимые данные для составления калькуляции, – калькуляционными.

### Схема калькуляционного счета

Дебет	Кредит
Оборот – затраты по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг	Оборот – списание фактической себестоимости выпущенной продукции или затрат по выполненным работам и оказанным услугам
Сальдо – незавершенное производство	

По дебету счета отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), а по кредиту – списание выпущенной продукции по фактической себестоимости или списание фактических расходов по законченным работам.

Дебетовое сальдо показывает затраты по незаконченным процессам и называется незавершенным производством.

К калькуляционным относятся следующие счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Калькуляционные счета имеют большое значение в учете. Они позволяют получить информацию, необходимую для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, услуг, что очень важно для оценки качества работы предприятия, т.к. чем меньше себестоимость, тем больше прибыль. Остатки по счетам отражаются в балансе организации во II разделе «Оборотные активы» актива баланса по статье «Затраты в незавершенное производство».

Если организация производит продукцию, затраты списываются на счет 20, если не производит, то на 44.

2.3.2. *Собирательно-распределительные счета* предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. К ним относятся: счет 25 «Общепроизводственные расходы»; счет 26 «Общехозяйственные расходы»; счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Особенность этих счетов состоит в том, что по окончании учетного периода они закрываются, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» переходящего остатка не имеет и отражения в балансе не находит. В конце месяца этот счет закрывается.

Таким образом, по дебету счетов 25 и 26 собираются все производственные расходы по определенному процессу, а по кредиту показывается распределение собранных расходов с отнесением сумм в дебет соответствующих счетов.

Порядок распределения расходов по счетам 25, 26 между объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

**Экономическое содержание записей  
по счету 25 «Общепроизводственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обобщается информация о фактически произведенных расходах по обслуживанию основного и вспомогательного производств;</li> <li>– расходы на содержание и эксплуатацию машин;</li> <li>– амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств производственного назначения;</li> <li>– ремонт основных средств;</li> <li>– расходы по страхованию производственного имущества;</li> <li>– расходы по отоплению, освещению, содержанию производственных помещений;</li> <li>– арендная плата за производственные помещения;</li> <li>– заработная плата производ. персонала</li> </ul>	<p>Оборот – списание собранных расходов на счет 20 «Основное производств» 23 «Вспомогательное производство»</p>

В конце месяца этот счет закрывается:

Дт20 Кт25 – на сумму цеховых затрат.

**Экономическое содержание записей  
по счету 26 «Общехозяйственные расходы»**

Дебет	Кредит
<p>Оборот:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– управленческие и хозяйственные расходы, не относящиеся непосредственно к производственным процессам;</li> <li>– содержание аппарата управления;</li> <li>– амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;</li> <li>– оплата информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.д.</li> </ul>	<p>Оборот – списание собранных расходов на счет 20 «Основное производство»; на счет 23 «Вспомогательное производство», если вспомогательные производства производили изделия, работы, услуги на сторону; на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы на сторону</p>

2.3.3 *Операционно-результативные счета* предназначены для учета процесса реализации и выявления финансового результата. К данной группе можно отнести один счет 90 «Продажи». Учет процесса реализации

на счете 90 «Продажи» осуществляется нарастающим итогом с начала года. Для накопления сумм поступлений и затрат, связанных с реализацией к счету 90 «Продажи», рекомендуется открывать субсчета:

90/1 «Выручка»

90/2 «Себестоимость продаж»

90/3 «Налог на добавленную стоимость»

90/4 «Акцизы»

90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Перечень субсчетов может уточняться каждой организацией, в зависимости от фактических расходов, связанных с продажей.

По каждому субсчету накапливаются в течение года соответствующие суммы. Однако в целом счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается при списании выявленного финансового результата на счет 99 «Прибыль, убытки».

2.4. *Отчетно-распределительные счета* предназначены для распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами с целью равномерного включения расходов в издержки производства или обращения и точного отражения в учете полученных доходов. К этим счетам относятся: активный счет 97 «Расходы будущих периодов» и пассивные счета 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение ценных бумаг», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На счете 97 «Расходы будущих периодов» учитывают расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Например, в октябре текущего года произведена подписка на газеты и журналы на сумму 1200 руб. Деньги перечислены с расчетного счета. Расходы оплачены в октябре текущего года, но относятся к следующему отчетному периоду. Произведенные расходы нельзя отнести на затраты текущего периода, т.к. это приведет к неправильному определению конечного финансового результата.

При наступлении следующего года расходы будут равномерно включаться в издержки ежемесячно в размере 1/12 стоимости годовой подписки.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущему отчетному периоду, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении

отчетного периода, к которым эти доходы относятся. Аналитический учет по этому счету ведется в разрезе каждого вида доходов.

На счетах это отражается следующим образом:

«Расчетный счет»

Дебет	Кредит
Сальдо 15 000	
	1) 1200

«Расходы будущих периодов»

Дебет	Кредит
1) 1200	2) 100
	3) 100

20, 25, 26, 44

Дебет	Кредит
2) 100	
3) 100	

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» служит для учета затрат, которые относятся к данному периоду, но будут произведены в следующих периодах. На нем учитывается образование резерва на выплату отпускных.

Оплачиваемые предприятием отпуска могут предоставляться в отдельные месяцы разному количеству работающих, в связи с этим сумма выплат за время отпусков в разные периоды может быть разной. Для правильного исчисления себестоимости продукции важно, чтобы эти расходы включались в себестоимость равномерно на протяжении всего года. Поэтому эти расходы зарезервированы, т.е. ежемесячно относятся в Дт 20, 25, 26, 44 и Кт 96/субсчет «Резервы на отпуск» в размерах, определенных планом, а использование отражается:

Дт 96 Кт70 – отпускные.

Аналитический учет по финансово-распределительным счетам ведется по каждому виду расходов в отдельности.

Значение финансово-распределительных счетов состоит в том, что они дают возможность равномерно отражать расходы и доходы по соответствующим отчетным периодам в целях правильного определения конечного результата работы предприятия.

2.5. *Финансово-результатные счета* предназначены для контроля над финансовым результатом хозяйственной деятельности предприятия. К ним относится счет 84 «Нераспределенная прибыль», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о доходах и расходах организации, кроме выплаченных.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании финансового результата в отчетном году.

На данный счет списывают:

- финансовый результат «Продажи»;
- сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- потери, доходы и расходы, возникающие в результате событий чрезвычайного характера;
- авансовые платежи по налогу на прибыль, санкции налоговых органов, перерасчеты по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли.

По окончании года закрываются субсчета, открытые к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», а финансовый результат отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Также производится расчет налога исходя из фактической прибыли и корректируется сумма ранее начисленных платежей. Дт99 Кт68 – если платежей меньше причитающейся суммы, если больше, то излишне перечисленная сумма сторнируется.

Заключительной записью декабря производится списание с баланса финансового результата отчетного года:

- 1) списывается чистая прибыль отчетного года Дт99 Кт84;
- 2) списывается убыток отчетного года Дт84 Кт99.

**3. По отношению к балансу** счета делятся на:

- балансовые;
- забалансовые.

3.1. *К балансовым* относятся счета для учета хозяйственных средств (имущества) и их источников (обязательств), распорядителем которых является данное предприятие.

3.2. *Забалансовыми* называют счета, которые расположены за валютой баланса. На забалансовых счетах учитываются ценности, которые не принадлежат данному предприятию и временно находятся у него в пользовании.

К забалансовым относятся следующие счета: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию» и т.п.

Особенностью этих счетов является отсутствие на них двойной записи. Операции записываются только в дебет или кредит забалансового счета без корреспонденции с другими счетами.

## 6.2. План счетов бухгалтерского учета

**План счетов** представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором каждый счет имеет наименование и код. Они делятся на *синтетические* счета (первого порядка) и *субсчета* (второго порядка).

В настоящее время действует план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Министерством финансов Российской Федерации 31 октября

2000 г. № 94 н. Согласно плану счетов и инструкции по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих материальный учет методом двойной записи.

План счетов ориентирован на рыночную экономику и международные стандарты бухгалтерского учета.

В действующем плане счетов все счета бухгалтерского учета сгруппированы в восемь разделов:

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

Всего в основном плане счетов предусмотрено около восьмидесяти счетов первого порядка и девяти забалансовых счетов.

В Плане счетов бухгалтерского учета 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. Кроме того, к ряду счетов первого порядка предусмотрены субсчета. Например, счет 10 «Материалы» имеет восемь субсчетов: «Сырье и материалы», «Топливо», «Строительные материалы» и др., счет 52 «Валютный счет» – три субсчета: «Транзитный валютный счет», «Валютные счета внутри страны», «Валютные счета за рубежом».

Применение кодов позволяет быстрее составлять бухгалтерские проводки, облегчает заполнение учетных регистров и применение вычислительной техники для обработки учетной информации.

## **ТЕСТЫ**

*1. По экономическому содержанию выделяются следующие группы счетов:*

- 1) счета учета, фондовые, расчетные;
- 2) счета основные, регулирующие, счета хозяйственных процессов и их результатов;
- 3) счета учета хозяйственных средств, счета учета источников образования средств, счета для учета хозяйственных процессов;
- 4) фондовые и операционные счета.

2. К какой группе счетов по классификации по экономическому содержанию относятся счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»?

- 1) к группе счетов хозяйственных операций;
- 2) к группе счетов заемных источников формирования имущества;
- 3) к группе счетов основных средств;
- 4) к группе счетов собственных источников формирования имущества.

3. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре отвечает на вопрос:

- 1) каково строение счета?
- 2) для получения каких показателей используется?
- 3) как получить эти показатели?
- 4) любой их перечисленных выше.

4. Какой группе счетов при классификации по назначению и структуре относится счет 90 «Продажи»?

- 1) к группе основных счетов;
- 2) к группе операционно-результативных счетов;
- 3) к группе регулирующих счетов;
- 4) к группе финансово-результативных счетов.

5. Из перечисленных групп счетов не имеют самостоятельного значения и применяются только с основными счетами:

- 1) финансово-результативные;
- 2) регулирующие;
- 3) отчетно-распределительные;
- 4) операционные.

6. Из перечисленных ниже групп счетов предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными периодами:

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

7. Группы счетов, участвующие в учете затрат и исчислении себестоимости продукции работ, услуг:

- 1) отчетно-распределительные;
- 2) калькуляционные;
- 3) собирательно-распределительные;
- 4) операционно-результативные.

8. Найдите в приведенных группах калькуляционные счета:

- 1) 90, 91, 26, 25;
- 2) 20, 21, 23, 29, 44;
- 3) 40, 43, 15, 45, 83;
- 4) 21, 40, 44, 05, 07.

9. В какой группе отражены собирательно-распределительные счета?

- 1) 02, 05, 01, 04;
- 2) 70, 20, 60, 90;
- 3) 25, 26;
- 4) 20, 23, 25, 26.

10. В какой группе отражены регулирующие счета?

- 1) 02, 05, 16, 40;
- 2) 81, 82, 86, 84;
- 3) 50, 51, 52, 56;
- 4) 60, 76, 71, 68.

11. Группа счетов, предназначенная для контроля над финансовым результатом хозяйственной деятельности предприятия:

- 1) основных счетов;
- 2) операционно-результативных счетов;
- 3) регулирующих счетов;
- 4) финансово-результатных счетов.

12. Рабочий план счетов бухгалтерского учета относится к:

- 1) стандартам экономического субъекта;
- 2) федеральным стандартам;
- 3) отраслевым стандартам;
- 4) рекомендациям в области бухгалтерского учета.

13. Собирательно-распределительные счета используются для:

- 1) учета источников образования средств;
- 2) учета косвенных расходов, подлежащих распределению по объектам бухгалтерского учета;
- 3) уточнения оценки объектов, отраженных на основных счетах;
- 4) учета прямых расходов.

14. Счета по экономическому содержанию подразделяются на:

- 1) активные, пассивные;
- 2) счета хозяйственных процессов, операционные;
- 3) балансовые, забалансовые;
- 4) аналитические, синтетические.

15. К собственным источникам образования имущества относятся:

- 1) денежные средства;
- 2) средства в расчетах;
- 3) уставный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль;
- 4) долгосрочные займы.

## **Тема 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТАЦИЯ, ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ**

7.1. Документация хозяйственных операций.

7.2. Классификация документов.

7.3. Организация документооборота.

7.4. Инвентаризация.

### ***Понятийный аппарат***

*Бухгалтерский документ* – письменное свидетельство на право совершения хозяйственной операции и доказательство действительного ее совершения.

*Выписка из счета предприятия в банке* – документ, выдаваемый учреждением банка предприятию и отражающий движение денежных средств на расчетных (текущих) счетах.

*Документация (первичный учет)* – способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций бухгалтерскими документами.

*Документооборот* – путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

*Рабочий план счетов бухгалтерского учета* – сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия (в настоящее время им пользуются в малых предприятиях).

*Корректирный способ* – порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

*Наряд* – документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

*План счетов бухгалтерского учета* – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

*Реквизиты* – совокупность обязательных сведений в документах, отсутствие которых лишает их юридической силы.

*Смета бухгалтерского учета* – текущее взаимосвязанное отражение и группировка имущества и хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

*Таксировка документов* – определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.

*Учетная политика предприятия* – совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

*Учетный регистр* – карточки, ведомости, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

*Учредительные документы* – устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица (предприятия, общества и т.д.) заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

*Форма бухгалтерского учета* – совокупность учетных регистров, предопределяющая связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

## **7.1. Документация хозяйственных операций**

Документация хозяйственных операций является основой бухгалтерского учета. Она заключается в сплошном, непрерывном отражении операций в бухгалтерских документах.

*Бухгалтерский документ* представляет собой письменное свидетельство о фактическом совершении хозяйственной операции или праве на ее совершение. Бухгалтерский документ составляется на бланке установленной формы, отпечатанной в типографии.

Фиксирование хозяйственных операций в документах – первый этап учетных работ. Ни одна хозяйственная операция не может быть отражена в бухгалтерском учете, если она не оформлена бухгалтерским документом, который является носителем учетной информации. Фактом, подтверждающим совершение хозяйственной операции, является первичный учетный документ.

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

Реквизиты делятся на обязательные для каждого документа и дополнительные.

*К обязательным реквизитам* относят: наименование документа (формы) – накладная, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, акт, счет-фактура и т.д.; дата составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в количественном и стоимостном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции и за правильность ее оформления, подписи должностных лиц, утвержденных приказом руководителя предприятия. *Дополнительные реквизиты* определяются особенностями отражаемых операций и назначением документов. В зависимости от характера операций, требований нормативных актов и технологии обработки информации в первичные документы могут включаться следующие дополнительные реквизиты: номер документа; название и адрес организации; основание для совершения хо-

зяйственной операции, оформленное первичным документом; реквизиты банка поставщика и банка получателя платежа и др.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зашифрованы в виде кодов.

К оформлению документов предъявляются определенные требования. Первичные документы должны быть составлены по форме с указанием всех обязательных реквизитов, обеспечивающих им юридическую силу, содержать достоверные данные. Документы должны составляться своевременно, как правило в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным, непосредственно после окончания операции. Несвоевременно составленный документ затрудняет контроль за сохранностью собственности предприятия, приводит к несвоевременному отражению операций на счетах бухгалтерского учета и задерживает составление бухгалтерской отчетности. Записи в документах следует вести чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин и других средств, обеспечивающих сохранность этих записей в течение срока, установленного для их хранения в архиве. Все записи должны быть выполнены четко, разборчиво, аккуратно. Подчистка не допускается. Лица, составившие документ, обязаны поставить свои разборчивые подписи. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

Ошибки, допущенные при составлении первичных документов, исправляются следующим образом: неправильный текст или сумма зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и над ней делается правильная запись. Об исправлении делают оговорку, указывают дату и заверяют подписями лиц, составивших документ.

В приходных и расходных кассовых ордерах, банковских документах исправления не допускаются. Если в названных документах допущена ошибка, то их следует составить заново.

В условиях машинной обработки документ представлен в виде 3-х частей: адресной, предметной, оформительской. При заполнении первичного документа свободные строки (незаполненные) подлежат обязательному прочтению.

## **7.2. Классификация документов**

С целью правильного использования в учетном процессе документы группируются по назначению, месту составления, способу отражения и объему содержания хозяйственных операций, способу составления.

### **1. По назначению** документы делятся на:

1.1. *Распорядительные документы*, содержащие приказ или распоряжение на выполнение хозяйственной операции. Например, приказ о пре-

мировании работников предприятия, распоряжение на проведение инвентаризации. Среди безналичных форм расчета распорядительным документом является чек, ПП. Распорядительные документы составляют до совершения хозяйственной операции. Они обязательно должны быть подписаны ответственными лицами, дающими распоряжение на выполнение операций. На основании распорядительного документа не может быть сделана запись в учете, т.к. операция еще не совершена.

1.2. *Оправдательные документы* подтверждают факт совершения хозяйственной операции. Такими документами являются: накладная на получение товара, акт на списание материальных ценностей, расходный кассовый ордер, по которому деньги выдаются из кассы, и т.д. Эти документы составляются в момент совершения операции. Их подписывают лица, ответственные и подтверждающие факт совершения операции. В бухгалтерском учете запись делают на основе оправдательных документов.

1.3. *Документы бухгалтерского оформления* составляет бухгалтер. Он несет ответственность за правильность их составления. К документам данной группы относят различные справки, расчеты. Например, расчет заработной платы, амортизационных отчислений и т.д.

1.4. *Комбинированные документы* сочетают признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления. Например, расходный кассовый ордер является комбинированным документом. Наличие в нем подписи руководителя и бухгалтера дает распоряжение кассиру выдать деньги из кассы. Оправдательным этот документ является, так как в нем имеется подпись лица, получившего деньги, и кассира, выдавшего их. При поступлении в бухгалтерию после указания корреспондирующих счетов он становится документом бухгалтерского оформления. Авансовый отчет после утверждения руководителем израсходованных подотчетных сумм приобретает для бухгалтера силу распоряжения принять к учету указанную сумму, подтвержденную оправдательным первичным документом (билеты за проезд, квитанции на проживание в гостинице и т.д.).

Применение комбинирования документов в учете очень удобно, так как упрощает их обработку, сокращает количество документов и расходы на изготовление бланков.

**2. По месту составления** документы делятся на *внутренние* и *внешние*.

2.1. *Внутренние документы* составляются и обращаются внутри данного предприятия, ими оформляются операции, совершенные на данном предприятии. Большинство документов, обращающихся на предприятии, являются внутренними. Это накладные на внутреннее перемещение товаров, расчетно-платежная ведомость на выдачу заработной платы, кассовые ордера и др.

2.2. *Внешние документы* поступают от других предприятий или направляются на другие предприятия. К таким документам относят: накладные, счета-фактуры на поступившие от поставщиков материалы, платежные поручения. Различием между характером внутренних и внешних документов обусловлен разный порядок их проверки.

**3. По порядку формирования** операций документы подразделяются на *первичные* и *сводные*.

3.1. В *первичных документах* фиксируют одну или несколько хозяйственных операций непосредственно в момент их совершения. Составление первичных документов является первым этапом учетных работ. По объему содержания первичные документы могут быть *разовыми* и *накопительными*.

3.1.1. Разовыми документами оформляется одна операция в момент ее совершения. Например, накладная на отпуск товара.

3.1.2. В *накопительных документах* фиксируются однородные хозяйственные операции, которые совершаются в течение определенного периода (дня, месяца). Например, на предприятиях общественного питания при отпуске блюд из кухни в буфет выписывают накопительный документ – заборный лист, в котором в течение дня записывают отпущенные блюда с указанием времени отпуска. В конце дня по заборному листу подводят итог. Заборный лист заменяет накладные, которые пришлось бы выписывать в течение дня несколько раз. Применение накопительных документов позволяет сократить объем документации и время на оформление документов.

3.2. *Сводные документы* составляются на основании первичных документов. Например, кассовый отчет о командировке составляется на основании документов, подтверждающих поступление и расходование денег; товарный отчет составляется на основании товарных документов. Сводные документы позволяют получить обобщенные данные об однородных хозяйственных операциях.

**4. По способу оформления** (степени использования средств механизации) документы делятся на составленные вручную, частично механизированным, полностью механизированным и автоматизированным способом.

### 7.3. Организация документооборота

Качество бухгалтерского учета зависит от степени рациональной организации документооборота. Под документооборотом понимается движение документов от момента их составления или поступления на предприятие до момента их передачи в архив. На предприятии документы проходят несколько этапов: составление, принятие к учету, проверку и обработку в бухгалтерии,

отражение операций в бухгалтерском учете, передачу в архив. Организацией документооборота занимается главный бухгалтер.

Составляют документы ответственные лица в определенные сроки в соответствии с установленным графиком документооборота.

После использования документов в оперативной работе их сдают в бухгалтерию. При приемке документов бухгалтер должен убедиться в правильности ее оформления, соответствии установленным требованиям. Документы, оформленные с нарушением правил, должны быть возвращены ответственными лицам на дооформление.

Процесс обработки документов в бухгалтерии предприятия включает три этапа:

1. Принятые документы бухгалтер сначала проверяет по существу, то есть устанавливает законность совершаемых операций, их соответствие нормативным актам и действующим инструкциям.

2. Затем бухгалтер проверяет документ по форме (полноту заполнения реквизитов, наличие подписей, четкость указанных цифр и содержание операций).

3. Бухгалтер проводит таксировку, то есть проверяет правильность перевода натуральных и трудовых измерителей в денежные арифметическим способом (путем умножения количества товарно-материальных ценностей на их цену).

4. Документы группируют, т.е. размещают по папкам, однородным по экономическому содержанию зафиксированных в документах хозяйственных операций.

5. Контировка – это обработка документов путем определения корреспондирующих счетов по каждому документу.

6. Каждую партию документов текущего месяца переплетают в папки по видам хозяйственных операций. На папках указывают месяц, год, шифр синтетического счета, номера документов (с какого номера по какой включительно), их количество.

7. Переплетенные документы сдают в архив. Срок хранения бухгалтерских документов не должен быть менее пяти лет.

Основное требование, предъявляемое к организации архива, – обеспечение сохранности документов и возможность их быстрого нахождения. Для хранения документов отводят специальные помещения или закрытые шкафы.

Ответственность за сохранность документов в архиве несет главный бухгалтер. Документы выдаются из архива только с его разрешения.

В случае пропажи (гибели) первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин их пропажи (гибели).

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждает руководитель организации.

## 7.4. Инвентаризация

Документация и первичный учет не могут обеспечить полного отражения в учете фактического движения имущества и его источников (обязательств). В целях обеспечения и достоверности бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях производится инвентаризация имущества и финансовых обязательств. *Основные цели инвентаризации:* выявление фактического наличия имущества и сопоставление с учетными данными, проверка полноты отражения в учете обязательств.

При инвентаризации выявляются такие факты, которые не поддаются документальному оформлению (например, естественная убыль товаров, выбытие товаров в результате растрат и хищения, ошибки при измерении и оформлении операций). Ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации, согласно Инструкции о порядке проведения инвентаризации имущества и обязательств, несет руководитель организации (предприятия). Он обязан создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия ценностей в сжатые сроки (обеспечение рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством и т.п.).

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем предприятия (организации), кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в РФ 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, кроме имущества, инвентаризация которого проводится не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков; при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел): при установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи ценностей; в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при ликвидации (реорганизации) организации перед со-

ставлением ликвидационного баланса, а также в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

В зависимости от назначения и характера различают плановые и внеплановые инвентаризации. *Плановые инвентаризации* (их называют периодическими) проводят согласно плану (графику) в заранее намеченные сроки. *Внеплановые инвентаризации* проводят по распоряжению руководителя предприятия или вышестоящей организации, следственных и других контролирующих органов, в случаях особой необходимости.

По полноте охвата различают полные, частичные, выборочные и сплошные инвентаризации. *Полную инвентаризацию* проводят в предусмотренный инструкцией срок, при этом не только инвентаризируют товарно-материальные ценности и денежные средства предприятия, но и проверяют правильность расчетов с другими организациями, предприятиями и лицами, выверяют сальдо по другим статьям баланса, например в связи с составлением годового отчета. При *частичной инвентаризации* проверке подлежит лишь часть ценностей. Например, при переоценке товаров с разрешения вышестоящей организации допускается проведение инвентаризации только тех товаров, по которым меняются цены (если переоценке подлежит менее одной трети всех товаров по сумме). *Выборочные инвентаризации* являются разновидностью частичных. Их проводят на складах, в производственных цехах и других структурных подразделениях предприятий, где ведется натуральный учет по отдельным наименованиям материалов (продуктов). Такие инвентаризации проводят также при документальных ревизиях, если нет необходимости в полной инвентаризации всех материальных ценностей. *Сплошные инвентаризации* проводят одновременно на всех предприятиях или ряде предприятий торговой системы, расположенных в одном районе, городе. К сплошной инвентаризации относятся проверки ценностей во всех структурных предприятиях. Правильно организованная и своевременно проведенная инвентаризация служит средством контроля за работой материально-ответственных лиц, помогает не только вскрыть, но и предупредить возможные недостатки товарно-материальных ценностей.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

1) основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации или увеличение финансирования (фондов) бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишков и виновных лиц;

2) убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя орга-

низации соответственно на издержки производства (обращения) у организации или на уменьшение финансирования у бюджетных организаций;

3) недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства (обращения) у организации или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, результаты годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов инвентаризации, проведенной в отчетном году, обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Инвентаризационная комиссия выявляет виновников возникших недостач и излишков и принимает решения о порядке их отражения в учете (регулирования инвентаризационных разниц). В настоящее время регулирование инвентаризационных разниц осуществляется в следующем порядке.

Излишки выявленных ценностей подлежат оприходованию с отнесением сумм излишков на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»:

Дт 01 Кт 91-1 – выявлены излишки основных средств;

Дт 10 Кт 91-1 – выявлены излишки материалов;

Дт 43 Кт 91-1 – выявлены излишки готовой продукции;

Дт 50 Кт 91-1 – выявлены излишки денежных средств.

Недостача ценностей, выявленная в ходе инвентаризации, независимо от причин возникновения, вначале отражается с целью контроля на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Дт 94 Кт 01 – выявлена недостача основных средств (по остаточной стоимости);

Дт 94 Кт 10 – выявлена недостача материалов;

Дт 94 кт 41 – выявлена недостача товаров;

Дт 94 Кт 43 – выявлена недостача готовой продукции;

Дт 94 Кт 50 – выявлена недостача наличных денег в кассе.

В зависимости от причин возникновения недостач порядок их списания будет разным.

Недостача ценностей, а также превышение стоимости недостающих ценностей над оказавшимися в излишке относят к виновным лицам:

Дт 73-2 Кт 94 – списывается сумма недостач на виновное лицо;

Дт 70 Кт 73-2 – сумма недостачи удерживается из заработной платы виновного лица.

При отсутствии виновных лиц суммы недостач списываются проводкой Дт 91-2 Кт 94.

По окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. В них должны принимать участие члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Такая проверка должна осуществляться до открытия складов, кладовых. При окончании контрольной проверки составляется акт.

**Задача 1. Инвентаризация.** На основании данных списать выявленные инвентаризационные разницы.

*Данные для выполнения задачи:* по данным инвентаризационно-сличительной ведомости выявлены расхождения фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета:

	Сумма, руб.
1) недостача полуфабриката А 20 шт. по 150 руб.	3000
2) недостача готовой продукции Б 3 шт. по 8000 руб.	24 000
3) излишки готовой продукции В 5 шт. по 12 000 руб.	60 000

По данным акта рабочей комиссии виновник недостачи по полуфабрикату А не установлен. В недостаче изделия Б виновен кладовщик.

Отразить на счетах бухгалтерского учета данные инвентаризации.

**Задача 2. Инвентаризация.** На основании данных выявить и списать инвентаризационные разницы.

*Данные для выполнения задачи*

1. Выписка из инвентаризационной описи № 2 товарно-материальных ценностей на 01.12.200\_г.

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Количество	сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	– // –	850	53	45050
3	Болты	– // –	17	50	850
4	Втулка	– // –	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70-38
6	Пружина	шт.	108	42	4536
7	Нитки бобинные	– // –	16	3	48
8	Лист медный		13	15	195

2. Справка о наличии товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета на дату инвентаризации

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Количество	сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	– // –	850	63	53 550
3	Болты	– // –	17	50	850
4	Втулка	– // –	54	31	1674
5	Заклепки	кг	45	1,564	70-38
6	Пружина	шт.	108	35	3780
7	Нитки бобинные	– // –	16	3	48
8	Лист медный		13	15	195

Недостача по штырям подъемным возникла:

Из-за халатности кладовщика 7 шт.

Виновник не установлен 3 шт.

Излишки по пружине возникли в результате неправильного оприходования при поступлении на склад.

### ТЕСТЫ

1. Из приведенного перечня бухгалтерских документов выберите распорядительные документы:

- 1) накладная на отпуск материалов в производство;
- 2) расходный кассовый ордер;
- 3) чек на получение наличных денег с расчетного счета;
- 4) акт приема-передачи основных средств.

2. Ведомость распределения косвенных расходов относится к категории документов:

- 1) исполнительным;
- 2) бухгалтерского оформления;
- 3) комбинированным;
- 4) распорядительным.

3. Из приведенного ниже перечня выберите первичный документ:

- 1) приходный кассовый ордер;
- 2) группировочные ведомости;
- 3) кассовые отчеты;
- 4) любой из ответов верен.

4. Термин «конттировка» означает:

- 1) подсчет итоговых алгебраических сумм;
- 2) указание корреспонденции счетов;
- 3) контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов;
- 4) выражение натуральных показателей в денежной оценке.

5. Инвентаризация, проводимая в предусмотренный инструкцией срок, при проведении которой проверяются все объекты учета, является:

- 1) внеплановой;
- 2) полной;
- 3) плановой;
- 4) выборочной.

6. Термин «таксировка» означает:

- 1) подсчет итогов;
- 2) оценка натуральных показателей в денежном измерении и подсчет сумм;
- 3) уточнение бухгалтерских счетов, на которых производится запись;
- 4) указание корреспонденции счетов.

7. хозяйственная операция «Выявлены излишки готовой продукции» отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт 01 Кт 91-1;
- 2) Дт 10 Кт 91-1;
- 3) Дт 43 Кт 91-1;
- 4) Дт 50 Кт 91-1.

8. Каким образом исправляются ошибки, допущенные при составлении первичной документации:

- 1) заполняются новые документы;
- 2) никак не исправляются;
- 3) неправильный текст зачеркивается так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и над ним делается правильная запись;
- 4) неправильный текст зачеркивается так, чтобы невозможно было прочитать зачеркнутое, и над ним делается правильная запись.

9. хозяйственная операция «Выявлена недостача основных средств (по остаточной стоимости)» отражается бухгалтерской записью:

- 1) Дт01 Кт94;
- 2) Дт 94 Кт 01;
- 3) Дт 94 Кт 43;
- 4) Дт 10 Кт 91-1.

10. При заполнении первичного документа свободные (незаполненные) строки:

- 1) не заполняются;
- 2) обязательно прочеркиваются;
- 3) проставляются нули;
- 4) заполняются по желанию бухгалтера.

11. Кто несет ответственность за сохранение документа?

- 1) руководитель организации;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) специально назначенный работник архива;
- 4) ответственного нет.

12. Документы, которые составляются и обращаются внутри данного предприятия, которыми оформляются операции, совершенные на данном предприятии, являются документами:

- 1) внутренними;
- 2) внешними;
- 3) разовыми;
- 4) накопительными.

13. В какой последовательности происходит процесс обработки документов в бухгалтерии организации?

- 1) таксировка, контировка, проверка по существу, проверка документов по форме, группировка по экономическому содержанию;
- 2) контировка, проверка по форме, проверка по существу, группировка по экономическому содержанию;
- 3) проверка по существу, контировка, группировка по экономическому содержанию, проверка по форме, таксировка;
- 4) проверка по существу, проверка по форме, таксировка, сортировка, проверка по экономическому содержанию, контировка.

14. В каких первичных документах не допускаются исправления:

- 1) расходные и приходные кассовые ордера;
- 2) распоряжения на проведение инвентаризации;
- 3) накладная на получение товара;
- 4) авансовый отчет.

15. Авансовый отчет, составленный на основе подтверждающих документов о расходовании денежных средств, является:

- 1) документом разовым;
- 2) документом накопительным;
- 3) документом сводным;
- 4) документом первичным.

16. *Инвентаризация на предприятии проводится:*

- 1) материально ответственными лицами;
- 2) работниками бухгалтерии;
- 3) специальной комиссией, назначенной руководителем предприятия;
- 4) работниками планового отдела и другими специалистами предприятия.

17. *В каких случаях проведение инвентаризации обязательно:*

- 1) при передаче имущества в аренду, продаже и выкупе;
- 2) при составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- 3) при смене материально-ответственных лиц;
- 4) любой из ответов верен.

18. *Куда относится недостача материальных ценностей в пределах норм естественной убыли?*

- 1) за счет виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

19. *Излишки материальных ценностей зачисляются:*

- 1) за счет виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

20. *Куда относится недостача материальных ценностей сверх пределов норм естественной убыли?*

- 1) на виновных лиц;
- 2) на издержки производства (обращения);
- 3) на финансовый результат;
- 4) любой из вариантов верен.

21. *Результаты инвентаризации должны быть отражены:*

- 1) в месяце, следующем за отчетным;
- 2) в годовом отчете;
- 3) том месяце, когда была закончена инвентаризация;
- 4) в любом месяце года.

22. *На какой счет бухгалтерского учета следует оприходовать излишки ценностей, выявленные в ходе проведения инвентаризации?*

- 1) 99 «Прибыли, убытки»;
- 2) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) 98 «Доходы будущих периодов»;
- 4) 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

23. На каком счете бухгалтерского учета отражается недостача ценностей, выявленная в ходе проведения инвентаризации?

- 1) 99 «Прибыли, убытки»;
- 2) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 3) 98 «Доходы будущих периодов»
- 4) 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

24. Какой бухгалтерской записью будет списана недостача, отнесенная на виновное лицо?

- 1) Дт 73-2 Кт 94;
- 2) Дт 94 Кт 01, 10, 41...;
- 3) Дт 99 Кт 94;
- 4) Дт 99 Кт 01, 10, 41...

25. Какой бухгалтерской записью будет списана сумма недостачи при отсутствии виновных лиц?

- 1) Дт 73-2 Кт 94;
- 2) Дт 94 Кт 01, 10, 41...;
- 3) Дт 99 Кт 94;
- 4) Дт 91-2 Кт 94.

## Тема 8. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них.

8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.

8.3. Формы бухгалтерского учета.

### 8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них

Под техникой бухгалтерского учета понимается способ его проведения, т.е. способ регистрации учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации. Для этой цели разработаны *учетные регистры*. По своему внешнему виду они подразделяются на книги, журналы, карточки, свободные листы.

*Карточки* для ведения бухгалтерского учета изготавливают из плотной бумаги или картона. Они предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), товарно-материальных ценностей по местам хранения (карточки складского учета товаров, материалов). Каждой карточке присваивается порядковый номер, указывается дата ее открытия. Хранят карточки в ящиках – картотеках.

Существуют различные формы карточек. *Конткоррентные карточки* применяются для учета в денежном выражении расчетов с разными дебиторами и кредиторами (например, с подотчетными лицами). Форма конткоррентной карточки приведена ниже.

20__ г.	Наименование счета Петров	76	1	1	Корреспондирующие счета
		Шифр счета	Карточки	Страницы	
Дата	№ п/п	Дебет		Кредит	
		Сальдо на 1.12			
5.12.20__ г.	1	Выдано из кассы		1000	50



Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы определенного формата и графления. Их используют на тех участках, где необходим усиленный контроль. Применение их ограничено, так как работу по их ведению нельзя разделить между счетными работниками. Например, обязательно на любом предприятии ведется кассовая книга. Ее листы должны быть прошнурованы и пронумерованы, а на последней странице указывается общее количество страниц за подписями руководителя и главного бухгалтера, скрепленными печатью. Преимущество книг (журналов) состоит в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми при злоупотреблениях и хищениях.

*Свободные (отдельные)* листы представляют собой учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Они предназначены для синтетического и аналитического учета или выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся журналы-ордера и ведомости. Они удобны для использования, так как позволяют более рационально распределять обязанности между работниками бухгалтерии.

**По видам учетных записей** регистры делятся на: хронологические, систематические, комбинированные.

*Хронологические* регистры используются для регистрации хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих документов и полнотой бухгалтерских записей. Примером хронологического регистра служит регистрационный журнал – Книга учета хозяйственных операций.

*Систематические* регистры применяются для записей однородных по содержанию хозяйственных операций. Это регистры для ведения бухгалтерских счетов. Примером может служить Главная книга. На каждый синтетический счет в ней открывается отдельная страница.

В *комбинированных* регистрах сочетаются хронологическая и систематическая записи. Например, в журналах-ордерах записи ведут по синтетическим счетам в хронологическом порядке.

**По объему сведений (назначению)** регистры делят на: синтетические, аналитические, комбинированные.

В *синтетических* регистрах записи ведут в денежном выражении с указанием даты, номера документа, но, как правило, без пояснительного текста. К таким относятся Главная книга и большинство журналов-ордеров.

*Аналитические* регистры используют для записей по аналитическим счетам. В них указывается номер и дата документа, краткое содержание хозяйственной операции. При учете товарно-материальных ценностей указывают денежные и натуральные измерители. Примером аналитических регистров служат карточки, книги, ведомости.

Регистры, в которых совмещается синтетический и аналитический учет, называются *комбинированными*. Записи в учетные регистры делают вручную (шариковой ручкой, чернилами), на пишущей машинке или с помощью компьютерной программы.

Записи бывают простыми и копировальными. Простые записи осуществляются в одном учетном регистре, а копировальные с помощью копировальной бумаги одновременно в нескольких регистрах. Записи в учетных регистрах следует вести аккуратно на каждой строке, подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

## **8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах**

При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. Они должны быть выявлены и исправлены.

При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок используют: сплошную проверку (пунктировку записей), выборку, просмотр первичных документов.

*Пунктировка записей* состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится специальный значок (V), чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие нет.

*Выборка* – способ выявления ошибок при несовпадении синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются путем просмотра их и ознакомления с первичными документами, на основании которых были составлены проводки.

После того как ошибки найдены, производят их исправление.

*Корректирующий способ* применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных записей одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и надписывания правильных сумм, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом *«дополнительных проводок»*. Этот способ применяется также в том случае, если корреспонденция счетов правильная, но сумма указана меньшая, чем следовало, или

ошибка обнаружена после подведения итогов. Ошибка исправляется путем составления дополнительной бухгалтерской проводки.

Например, была составлена проводка: Дт 10 Кт 60 200 руб., а следовало указать сумму 250 руб.

Для исправления ошибки составляют дополнительную проводку на сумму разницы  $(250 - 200) = 50$  руб.

Дт 10 Кт 60 50 руб.

*Способ «Красное сторно»* (аннулирование) применяется при исправлении ошибок в корреспонденции счетов. Цифры, записанные красными чернилами на счетах, при подсчете итогов вычитаются.

Например: на расчетный счет поступил платеж от покупателя на сумму 500 руб.

По этой операции была составлена проводка:

Дт 51 Кт 60 500

Для исправления ошибки составляют такую же проводку, но красными чернилами:

Дт 51 Кт 60 500

Затем составляют правильную проводку:

Дт 51 Кт 62 500

51		60		62	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 5000			С. 7000	С. 5000	
2) 5000			1) 5000		3) 5000
3) 5000			2) 5000		
Об. 5000	Об.-	Об.-	Об. –	Об. -	Об. 5000
С. 9200			С. 7000		

*Способ обратных проводок* используется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом неправильная запись исправляется обратной проводкой, а затем делается правильная.

Например: Отпущены материалы для изготовления продукции на сумму 2500 руб.

Неправильная проводка: Дт 23 Кт 10 2500

Обратная проводка: Дт 10 Кт 23 2500

Правильная проводка: Дт 20 Кт 10 2500

Данный способ можно использовать, если не искажается экономическое содержание операции.

### 8.3. Формы бухгалтерского учета

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации с использованием различных регистров аналитического и синтетического учета, их состояние, взаимосвязь и последовательность записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнал-главная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная, простая, упрощенная (с использованием регистров для учета имущества).

*Мемориально-ордерная* форма – старейшая из применяемых в настоящее время (рис. 8.1).

Мемориально-ордерная форма учета получила свое название от учетного регистра – мемориальный ордер. Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления, в которых указываются записи по хозяйственным операциям. За каждым мемориальным ордером закрепляется постоянный номер, что позволяет составлять лишь один ордер в месяц на каждую группу однородных операций. Документы, на основании которых заполняется мемориальный ордер, подшиваются к нему.

#### Мемориальный ордер № 1 за январь 20\_г.

Основание (ссылка на документ)	Дебет	Кредит	Сумма
Накопительная ведомость по дебету счета 50 и т.д.	50	51	4000
.			
.			
.			
Итого			4000

Оформление ордера регистрируют в хронологическом порядке в журнале регистрации мемориальных ордеров (хронологический регистр синтетического учета).

Итоги оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов, что подтверждает правильность разности операций по счетам синтетического учета.

Записи из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги (контрольной ведомости), которая является синтетическим регистром систематического учета. В Главной книге содержатся только синтетические счета, каждому из которых отводится отдельный лист. В левой стороне

счета отражаются дебетовые записи, в правой – кредитовые. Записи производятся в шахматном порядке, т.е. с указанием корреспонденции счетов. В Главной книге отражаются только обороты по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

### Регистрационный журнал за январь 20\_г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления ордеров	Суммы по мемориальным ордерам, руб.
1.	12.12	4000
2.	и т.д. 15.12 и т.д.	68 000
Итого за декабрь		72 000

### Главная книга по счету 50 «Касса»

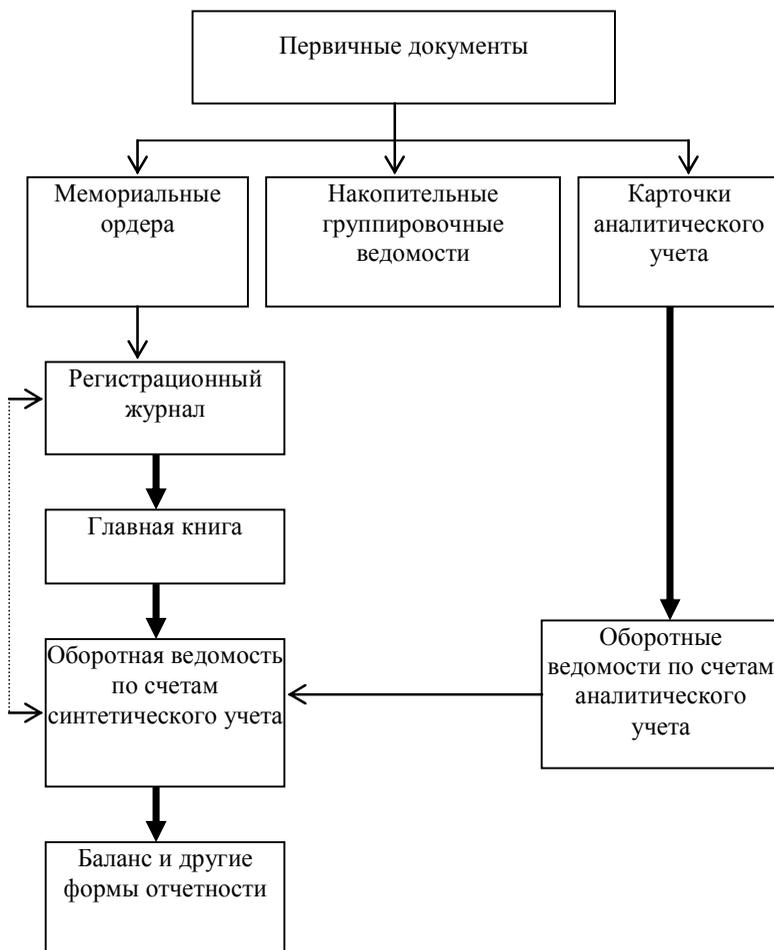
Дата	Номер мемориального ордера	Кредит счетов <b>51 71</b>	Итого по дебету	Дата	Номер мемориального ордера	Дебет счетов <b>70 51</b>	Итого по кредиту
12.12 и т.д.	1	4000	4000	30.12		3000	3000
<b>Итого</b>		4000	4000			3000	3000

На основе итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам или шахматная оборотная ведомость. Итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров для проверки полноты отражения хозяйственных операций.

На основе оборотной ведомости по синтетическим счетам составляется баланс.

Аналитический учет ведется подобно синтетическому в карточках на основе первичных документов, подшитых к мемориальным ордерам. По данным об остатках и оборотах, отражаемых в карточках, составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги таких ведомостей сверяются с итогами оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Журнально-ордерная форма получила название от основных регистров журналов-ордеров, в которых сочетаются хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи (рис. 8.1).



Условные обозначения:

- текущие записи;
- однократная запись;
- ..... сверка данных

Рис. 8.1. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Журналы-ордера ведутся непосредственно на основании первичных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых на них операций. При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопительных и группировочных вспомогательных ведомостях или таблицах, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Журналы-ордера имеют свой постоянный номер и открываются для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Построены они по кредитовому принципу и ведутся по кредиту одного счета или нескольких экономически однородных счетов. Заранее предусмотрена типовая корреспонденция счетов, что уменьшает вероятность появления ошибок. Журналы-ордера имеют различное строение в зависимости от особенностей учитываемых объектов.

### Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса»

Дата выписки	В дебет счетов <b>51 70 71</b> и т.д.			Итого по кредиту
01	1000			1000
02		2700		2700
03			300	300
и т.д.				
<b>Итого</b>	1000	2700	300	4000

В дополнение к журналам-ордерам и ведомостям могут создаваться разработочные таблицы, где производятся расчеты амортизации и др., используемые для записей в ведомости и журналы-ордера.

### Ведомость № 1 по кредиту счета 50 «Касса» за январь 20\_г. сальдо на 01.01 по Главной книге – 1600 руб.

Дата выписки	В дебет счетов <b>51 90 71</b> и т. д.			Итого по дебету
1.01			100	100
8.01	200			200
10.01		2000		2000
и т.д.				
<b>Итого</b>	200	2000	100	23000

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая в течение года ведется по дебетовому признаку. В нее дебетовые обороты переносятся из разных журналов-ордеров, а затем подсчитывается общий оборот по дебету соответствующего счета. Кредитовые обороты переносятся из разных журналов ордеров общей суммой. В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец отчетного периода.



## Главная книга

по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов итого по 50 69 и т.д. дебету	Итого по кредиту	Сальдо	
			дебет	кредит
На 01.01.20_г. Январь Февраль Март и т.д.				
Итого 01.01.20_г				

Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета оборотов и остатков по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов и дебетовых и кредитовых остатков должны быть соответственно равны. На основе конечных остатков в Главной книге сальдовый баланс. Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги позволяют получить данные для составления отчетности без дополнительных выборок.

Для предприятий, использующих для отражения хозяйственной деятельности ограниченное число синтетических счетов, количество журналов-ордеров сокращено вдвое.

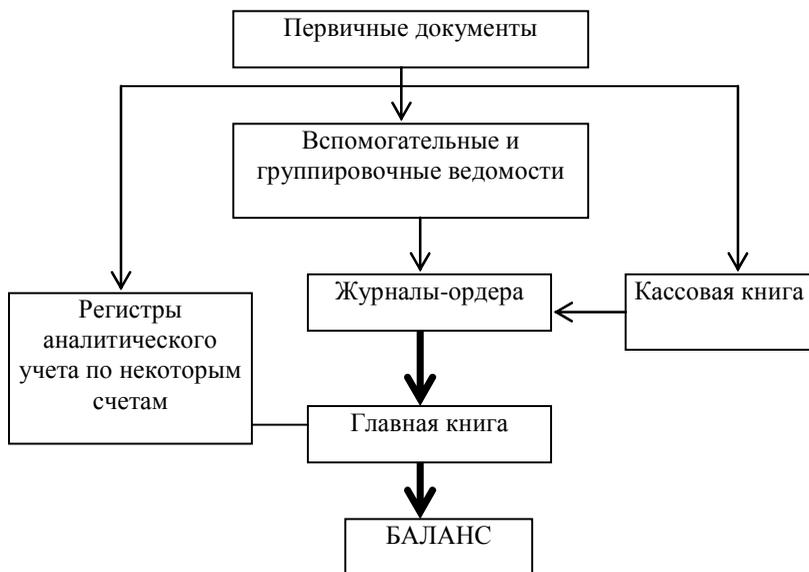
Журнально-ордерная форма учета имеет ряд преимуществ:

- уменьшается объем работ в связи с ликвидацией регистрационного журнала мемориальных ордеров, многих карточек аналитического учета;
- облегчается составление отчетности;
- улучшается увязка синтетического и аналитического учета;
- создаются условия для разделения учетного труда и его равномерности.

Однако форма не лишена недостатков:

- сложные построения основных регистров журналов-ордеров;
- значительны затраты ручного труда.

На малых предприятиях бухгалтерский учет ведется по упрощенной форме двумя способами (рис. 8.2).



Условные обозначения:

- текущие записи;
- однократная запись;
- сверка данных.

Рис. 8.2. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

*Простая форма* применяется в организациях при следующих условиях:

- полном использовании в производстве поступивших в отчетном месяце материалов;
- расчетах с поставщиками и покупателями по факту совершения операций;
- простом производственном цикле и ежемесячной реализации продукции;
- учете доходов и расходов на основе полученных и уплаченных денежных средств.

При простой форме учета на основе данных первичных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета – Книга учета хозяйственных операций, в которой отражаются остатки по счетам на начало года по вида имущества и обязательств. В течение года в хронологическом порядке линейно-позиционным способом и спо-

собом двойной записи фиксируется движение имущества, источников и затрат по всем счетам. В конце месяца в регистре подсчитываются обороты и остатки. Итог оборотов по дебету и кредиту используемых в организации счетов должен быть равен итоговой сумме по гр. 4 «Книги учета хозяйственных операций».

Для учета растров с персоналом по оплате труда и бюджетом по подоходному налогу применяется *Ведомость учета заработной платы* (ф. № В-8). Информация в указанном регистре группируется в разрезе категорий работников, объектов учета и видов производств.

Предприятиям, имеющим на балансе основные средства, материалы, готовую продукцию и осуществляющим значительное количество расчетных операций через банк, целесообразно применять *упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества*.

Для учета финансово-хозяйственных операций могут применяться следующие учетные регистры: Ведомость учета основных средств (форма № В-1); Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (форма № В-2); Ведомость учета затрат на производство (форма № В-3); Ведомость учета денежных средств и фондов (форма № В-4); Ведомость учета расчетов и прочих операций (форма № В-5); Ведомость учета реализации (форма № В-6); Ведомость учета расчетов с поставщиками (форма № В-7); Ведомость учета оплаты труда (форма № В-8); Ведомость шахматная (форма № В-9).

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых (согласно рабочему плану счетов) бухгалтерских счетов.

Хозяйственные операции на основании первичных документов (актов, накладных, отчетов и т.п.) отражаются в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой – по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отраженных в ведомостях, производится в шахматной ведомости, на основании которой составляются оборотная ведомость, бухгалтерский баланс и другие формы.

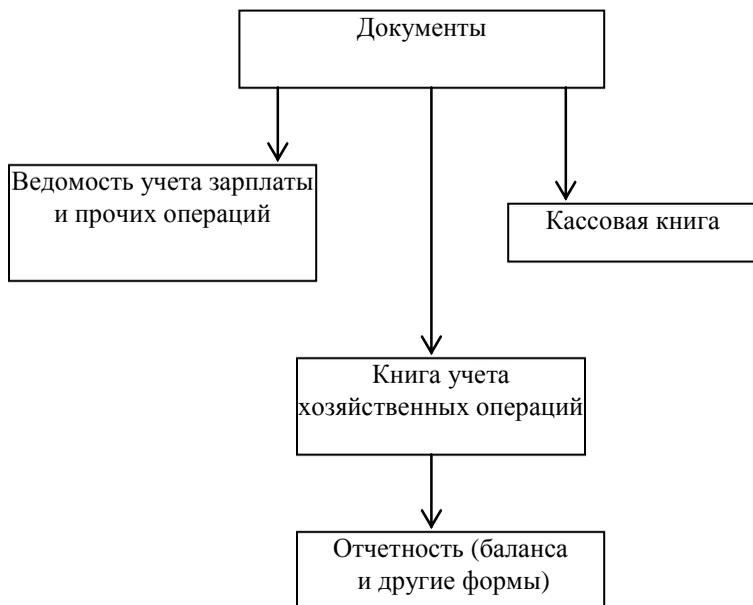


Рис. 8.3. Схема бухгалтерского учета по простой форме

*Автоматизированная форма бухгалтерского учета.* В настоящее время одно из основных направлений совершенствования бухгалтерского учета связано с автоматизацией обработки информации с применением новейших технических средств.

Технологический процесс обработки данных при автоматизированной форме учета можно подразделить на четыре этапа:

- 1) сбор, регистрация и передача первичных данных для обработки ЭВМ;
- 2) формирование массивов учетных данных на магнитных носителях: остатков и оборотов по счетам за отчетный период; классификаторов хозяйственных операций, бухгалтерских записей, с помощью которых определяется многоуровневая структура итогов;
- 3) контроль процесса, обработки информации, записанных в массивах учетных данных и нормативно-справочной информации, выдача машинограмм оперативного и аналитического учета;
- 4) получение результатов за отчетный период по требованию пользователя или в виде регистров синтетического учета, аналитических таблиц, справок по бухгалтерским счетам, или отображением на экране дисплея требуемой информации.

Система автоматизированного учета должна отражать основные процессы, которые связаны с получением различных сводных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия. В этой системе организации бухгалтерского учета информация идет по единому каналу и используется для оперативного, бухгалтерского и статистического учета. Таким образом, *автоматизированная форма учета* – это 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 машино- и видеограмм (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Автоматизированная форма учета

Основные черты автоматизированной формы учета заключаются в следующем:

- полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;

- возможность использования, кроме обычных носителей бухгалтерской информации, машинных носителей – магнитных лент, магнитных дисков;
- интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;
- осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе принципа двойной записи;
- автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
- получение выходной информации в виде печатных регистров;
- возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей.

## ТЕСТЫ

*1. Регистры бухгалтерского учета по объему содержащейся в них информации подразделяются на:*

- 1) синтетические и аналитические;
- 2) синтетические и хронологические;
- 3) хронологические и аналитические;
- 4) систематические и хронологические.

*2. При несовпадении итогов синтетического и аналитического учета ошибка выявляется способом:*

- 1) выборки;
- 2) красное сторно;
- 3) пунктировки;
- 4) корректурным способом.

*3. Как исправляется следующая ошибочная запись? По кассовому расходному ордеру выдана в подотчет сумма 10 000 руб. В журнале-ордере № 1 по кредиту счета 50 бухгалтер сделал запись 100 000 руб. Главная книга не составлена:*

- 1) в денежных документах исправления не допускаются;
- 2) исправление производится корректурным способом;
- 3) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб. и дополнительная запись на сумму 10 000 руб., но в следующем отчетном периоде;
- 4) делается сторнировочная запись на сумму 100 000 руб.

*4. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 10 5000?*

- 1) корректурным способом;
- 2) дополнительной проводкой;
- 3) способом «красное сторно»;
- 4) обратной проводкой.

5. Какой способ исправления ошибки будет применен бухгалтером в следующем случае: отпущены материалы в производство на сумму 5500 руб. На счетах эта операция отражена следующей записью: Дт 20 Кт 10 4500?

- 1) корректурный способ;
- 2) дополнительная проводка;
- 3) обратная проводка;
- 4) любой из перечисленных выше.

6. Упрощенную форму бухгалтерского учета могут применять:

- 1) кредитные организации;
- 2) субъекты малого предпринимательства;
- 3) организации государственного сектора;
- 4) организации, бухгалтерская(финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту.

7. В основу строения журналов-ордеров положен признак:

- 1) произвольный;
- 2) дебетовый;
- 3) кредитовый;
- 4) смешанный.

8. Записи по синтетическим и аналитическим счетам в журналах-ордерах совмещаются способом:

- 1) шахматным;
- 2) линейным;
- 3) смешанным;
- 4) линейно-позиционным, шахматным, смешанным.

9. Главная книга открывается:

- 1) на месяц;
- 2) квартал;
- 3) полугодие;
- 4) год.

10. Для регистрации хозяйственных операций при мемориально-ордерной форме используются:

- 1) накопительные книги учета;
- 2) кассовые книги;
- 3) вспомогательные ведомости;
- 4) инвентаризационные ведомости.

## Тема 9. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

В международной практике процесс бухгалтерского учета включает четыре основные стадии.

На первой стадии документируются различные хозяйственные факты (деловые сделки), на второй – учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета, в учетных регистрах и Главной книге. На третьей стадии составляются бухгалтерские отчетные формы, содержание и периодичность составления которых зависят от требований государственной системы финансовой отчетности. На четвертой, заключительной, стадии учетного процесса проводится анализ деятельности предприятия, результаты которого используются, прежде всего, администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности.

*Бухгалтерская (финансовая) отчетность* представляет собой совокупность учетных записей, по которым можно проследить хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период, в ней отражаются нарастающим итогом сводные данные, которые характеризуют имущественное и финансовое состояние предприятия, результаты работы хозяйства, его подразделений или отдельного предпринимателя за определенный период.

Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в предоставлении пользователям полезной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении и финансовых результатах хозяйственной деятельности.

В международных стандартах бухгалтерского учета все пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности объединяются в три группы.

К первой группе относятся лица, непосредственно занимающиеся бизнесом на данном предприятии, т.е. служащие. Они заинтересованы в сохранении своих рабочих мест, а следовательно, в стабильности и доходности своих предприятий, своих нанимателей.

Выживание предприятий в условиях жесткой конкуренции зависит от того, насколько успешно руководство предприятия (корпорации) решает две основные задачи: достижение рентабельной работы и обеспечение ликвидности активов.

Под рентабельностью понимается способность получить достаточно прибыли, чтобы сохранить вложенный капитал и привлечь новые.

Ликвидность активов означает, что в распоряжении предприятия достаточно наличных денег, запасов и другого имущества, чтобы возратить долги.

Вторую группу пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют лица, не работающие на предприятии, но имеющие по от-

ношению к нему прямой финансовый интерес, – фактические и потенциальные инвесторы, кредиторы и поставщики, клиенты и др. Инвесторы должны знать, получают ли они дивиденды, когда им следует продавать акции, держать или продавать. Кредиторы заинтересованы в том, чтобы знать, будут ли им выплачены проценты по займам и суммам долга при наступлении сроков платежей. Поставщики и клиенты должны быть уверены, что их счета своевременно оплачены и они по-прежнему смогут получать товары или услуги, от которых, возможно, они зависят.

К третьей группе лиц, имеющих косвенный финансовый интерес к данному бизнесу, относятся самые различные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности: налоговые службы, фондовые биржи, органы, осуществляющие планирование и контроль за ценами, экспортом и импортом, а также другие пользователи.

Пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес к деятельности предприятия (корпорации), детально изучают публикуемую финансовую отчетность исходя из функций, которые они выполняют.

Круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ определен Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, согласно которому все предприятия представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

- учредителям юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистики (по месту нахождения предприятия);
- государственной налоговой инспекции (по месту нахождения предприятия).

В зависимости от периодичности составления различают годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность коммерческой организации состоит из следующих форм:

- 1) бухгалтерского баланса (код по ОКУД 0710001);
- 2) отчета о финансовых результатах (код по ОКУД 0710002);
- 3) пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
  - отчета об изменениях капитала (код по ОКУД 0710003);
  - отчета о движении денежных средств (код по ОКУД 0710004);
  - пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Все вышеперечисленные формы являются обязательными для представления в составе годовой бухгалтерской отчетности всеми коммерческими организациями независимо от их статуса.

Кроме названных форм предприятия составляют расчеты по налогам и платежам в бюджет и внебюджетные фонды и представляют их в соответствующие инстанции.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер. Бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года. Сроки ее представления определены в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ.

Предприятия представляют годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 31 марта следующего за отчетным года, а квартальную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. В пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливают учредители.

При составлении годового отчета предприятия должны исходить из принципов ведения бухгалтерского учета, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ:

- соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методики) отражения отдельных операций (изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в объяснительной записке к годовому отчету);
- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций и результатов инвентаризаций имущества и финансовых обязательств;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на дату годовой инвентаризации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных надлежаще оформленными документами. Поэтому перед составлением годовой бухгалтерской отчетности на предприятии обязательно проводят полную инвентаризацию имущества (нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств и пр.) и финансовых обязательств (кредиторской задолженности, кредитов банков, займов и др.), хозяйственных средств, выверку всех расчетов, закрывают все счета, подсчитывают обороты, выводят сальдо и определяют окончательный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до предоставления ее внешним пользователям рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами. Она является открытой для заинтересованных пользователей (инвесторов, банков, кредиторов, покупателей и др.).

В отдельных случаях законодательством РФ предусматривается публикация годовой бухгалтерской отчетности. В ее состав включается аудиторское заключение, подтверждающее ее достоверность.

## ТЕСТЫ

*1. Первым отчетным периодом для вновь созданных после 30 сентября предприятий считаются:*

- 1) период от даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года;
- 2) с момента постановки их на налоговый учет;
- 3) с момента начала их хозяйственной деятельности;
- 4) период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

*2. Формы бухгалтерской отчетности, которые используются на предприятиях в 20\_\_ году:*

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

*3. Отметьте пользователей бухгалтерской отчетности, которые не относятся к внутренним:*

- 1) вышестоящее руководство;
- 2) общее собрание участников;
- 3) профсоюзы;
- 4) управляющие соответствующих уровней.

*4. Обязательства организации в балансе расположены:*

- 1) по степени ликвидности;
- 2) по степени увеличения срочности погашения;
- 3) по степени снижения срочности погашения;
- 4) зависимости нет.

*5. В какие сроки предприятие предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность?*

- 1) в течение 60 дней по окончании года;
- 2) в течение 30 дней по окончании года;
- 3) в течение 90 дней по окончании года;
- 4) в течение 4 месяцев.

6. *Ответственность за хранение учетных документов и бухгалтерской отчетности несет:*

- 1) главный бухгалтер;
- 2) руководитель организации;
- 3) руководитель и главный бухгалтер;
- 4) работники бухгалтерии.

7. *В бухгалтерском балансе активы расположены:*

- 1) по степени увеличения ликвидности;
- 2) по мере снижения ликвидности;
- 3) по степени срочности погашения обязательств;
- 4) зависимости нет.

8. *В какой из форм или приложений к бухгалтерской отчетности организация объявляет об изменении в ее учетной политике?*

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о финансовых результатах;
- 3) отчет о движении капитала;
- 4) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

9. *В какой форме отчетности можно найти расшифровку движения заемных средств?*

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о финансовых результатах;
- 3) отчет о движении капитала;
- 4) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

10. *«Вероятностные будущие потери экономических выгод, вытекающие из существующих у конкретной организации в настоящий момент обязательств по передаче активов или предоставлению услуг другим организациям в будущем в результате прошлых сделок или событий» – это определение:*

- 1) активов;
- 2) обязательств;
- 3) собственного капитала;
- 4) уставного капитала.

## Тема 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии.*

*10.2. Финансовый и управленческий учет.*

*10.3. Учетная политика.*

### **10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии**

Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации, отвечающая Международным стандартам учета и отчетности, ориентированная на требования рыночной экономики, предполагает четырехуровневую систему документов, регулирующих и регламентирующих учет.

**К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:**

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

*Федеральные стандарты* независимо от вида экономической деятельности устанавливаются:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

3) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

4) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

5) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических

субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом и т.д.

*Отраслевые стандарты* устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

*Рекомендации в области бухгалтерского учета* принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

*Стандарты экономического субъекта* предназначены для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета.

Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

*Стандарты экономического субъекта* применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Такая многоуровневая система документов позволяет организовать на предприятии надлежащую систему организации бухгалтерского учета и отчетности.

При разработке нормативной документации любого уровня должны соблюдаться основные принципы организации бухгалтерского учета, действующие в мировой его теории и практике (рис. 10.1).

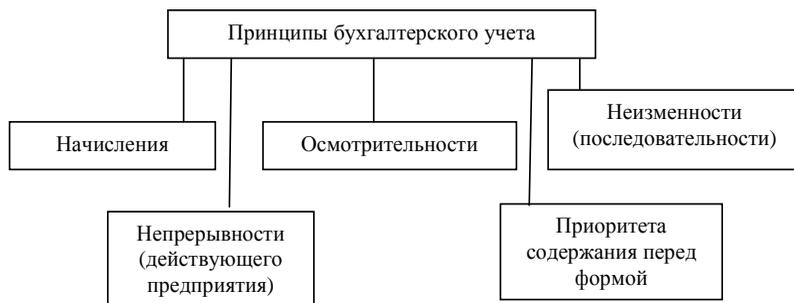


Рис. 10.1. Принципы бухгалтерского учета

Приведенные принципы легли в основу при разработке положения по учетной политике предприятия.

## 10.2. Финансовый и управленческий учет

Бухгалтерский учет представляет собой систему, в которой собирается, измеряется, регистрируется, обрабатывается и передается информация, необходимая для принятия соответствующих управленческих решений или решений, связанных со стратегией предприятия на рынке.

Как показало изучение и обобщение зарубежной и отечественной теории и практики, в системе бухгалтерского учета различают управленческий и финансовый учет.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая собирается, измеряется, обрабатывается и передается внутренним пользователям, руководству и тем менеджерам, которые могут выбрать и принять обоснованные управленческие решения.

Управленческий учет иногда называют внутренним учетом, который включает производственный учет. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации о затратах на производстве, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета является тайной предприятия, секретом формы.

*Финансовый учет* охватывает учетную информацию, которая помимо использования ее внутри предприятия руководством, работниками предприятия передается также и тем пользователям, которые находятся за пределами предприятия, организации.

Управленческий и финансовый учет характеризуется следующими областями сравнения.

### *1. Обязательность ведения учета*

Ведение финансового учета обязательно, при этом финансовый учет и финансовая отчетность составляются по строго регламентируемым формам в соответствии с законодательством. Формы финансовой отчетности ориентированы на Международные стандарты учета и отчетности.

Управленческий учет ведется в соответствии с решениями администрации, руководства предприятия с отражением особенностей предприятия, его техники и технологии, организации труда, производства и других факторов.

### *2. Цель учета*

Цель финансового учета – составление финансовых (бухгалтерских) отчетов, документов для пользователей вне предприятия, организации.

Управленческий учет является средством контроля, управления предприятием и анализа принимаемых управленческих решений.

### *3. Пользователи информации*

Потребители (пользователи) информации финансовых отчетов в основном находятся вне предприятия (инвесторы, кредиторы, акционеры, налоговые органы, страховые компании и т.д.).

Пользователями информации управленческого учета являются внутренние пользователи (менеджеры, руководители подразделений, администрация и т.д.). Внутреннее использование информации предназначено для определения и анализа себестоимости продукции, составления смет, бюджетов с целью планирования различных видов деятельности, оценки результатов работы и т.д.

#### *4. Основные положения*

Финансовый учет должен вестись в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP). Информация, приводимая в финансовой отчетности, должна быть достоверной, объективной и вселять уверенность пользователям в правильности приводимых данных.

Административный аппарат может следовать любым правилам учета во внутреннем управленческом учете. Основным критерий – полезность информации управленческого учета и использование ее для принятия обоснованных управленческих решений.

#### *5. Типы систем учета*

Финансовые отчеты, подготавливаемые для внешних пользователей, составляются в стоимостной оценке и отражают остатки счетов, включенных в Главную книгу. Специальные журналы, бухгалтерские книги и другие методы расчета, используемые при обработке финансовой учетной информации, основаны на системе двойной записи.

Информация управленческого учета не обязательно должна базироваться на системе двойной записи. Она может отражаться не только в стоимостной оценке, но и в других измерителях. Специальные отчеты могут составляться по запросам менеджеров, а это означает, что при организации управленческого учета должна быть создана система хранения информации и ее поиска.

#### *6. Измерители*

В финансовом учете и отчетности используется денежная единица по курсу, действующему в момент совершения операции. Сделки, которые обобщаются в финансовых отчетах, уже совершены, и их финансовые последствия объективно измерены.

При организации управленческого учета можно использовать любую подходящую денежную или натуральную единицу измерения.

#### *7. Привязка по времени*

Финансовый учет отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские корреспонденции счетов, проводки выполняются уже после совершения соответствующей операции.

Управленческий учет наравне с информацией исторического характера включает оценки и планы на будущее.

Финансовый учет показывает, как это было, а управленческий – «как должно быть».

#### *8. Степень точности информации*

Финансовая информация, включаемая в финансовые отчеты, подготовленные для внешних пользователей, отражает операции, которые уже завершены, она определяется объективно и поддается проверке.

В управленческом учете наравне с достоверной информацией используются приблизительные оценки. Планирование и принятие управленческих решений – это деятельность, которая в большей степени направлена в будущее.

#### *9. Основной объект анализа*

В финансовых отчетах организация представляется как единое целое.

Управленческий учет ориентирован на небольшие подразделения организации – по отдельным видам деятельности, отдельным изделиям, по организационным подразделениям, по центрам ответственности.

#### *10. Периодичность составления отчетности*

Финансовые отчеты, составляемые для внешних пользователей, предоставляются на периодической основе: раз в квартал или ежегодно.

В управленческом учете отчеты составляются как на регулярной основе, так и по запросу (ежедневно, еженедельно) и должны быть полезны менеджеру.

#### *11. Сроки предоставления отчетов*

Финансовые (бухгалтерские) отчеты предоставляются как правило через некоторое время после окончания отчетного периода.

Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, которая требует незамедлительных действий. Такие отчеты требуют немедленного предоставления.

#### *12. Ответственность за правильность ведения учета*

При нарушении принципов организации финансового учета и отчетности кредиторы, акционеры и другие пользователи могут подать в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском отчете и балансе.

Отчеты с использованием информации управленческого учета не обязательно должны соответствовать общепринятым принципам бухгалтерского учета. Менеджер может быть привлечен к ответственности за неправильные решения, поведение или действия, но не за данные управленческого учета.

Важным фактором, определяющим сходство финансового и управленческого учета, является, то что данные этих видов учета применяются для принятия решений как управленческих, так и связанных с разработкой стратегии предприятия на рынке.

### 10.3. Учетная политика организации

Теоретические и методологические основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии, отраженные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» служат основанием и определяют формирование учетной политики организации.

Законом подтверждено, что, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, организации самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из структуры, отрасли и других особенностей деятельности. В нем также указано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменения учетной политики могут производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов, органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, а также в случаях реорганизации, смены собственников. Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляться согласно Положению об учетной политике (ПБУ 1/08). В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Закон закрепил основные элементы учетной политики (ст. 6 п. 3):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов активов и обязательств;
- порядок документооборота и технология учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Более подробно эти элементы рассматриваются в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/08).

Согласно этому Положению под *учетной политикой* понимается *выбранная им совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности.*

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы, приемы.

Учетная политика предприятия формируется руководителем на основе Положения 1/08 «Учетная политика организации».

В Положении 1/08 введены два понятия **допущение** и **требования**, под углом зрения которых должна строиться вся учетная политика на предприятии. Понятие **допущение** предполагает определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета (базовый принцип). Понятие **требования** означает соблюдение принятых правил ведения бухгалтерского учета (основной принцип).

При формировании учетной политики предполагается, что:

- имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятия (допущение имущественной обособленности предприятий);

- предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывной деятельности предприятия);

- выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

- факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному году, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этим фактом (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика предприятия должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных фактов деятельности предприятия (требование полноты);

- большую готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, при этом не допускается создания скрытых резервов (требования осмотрительности);

- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания над формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета (требование непротиворечивости);

- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности).

На основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета, нормативных документов организации имеют право самостоятельно формировать следующие *элементы учетной политики*:

1. Выбор используемых учетных регистров, последовательность записи в них (формы бухгалтерского учета).
2. Составление рабочего плана счетов на основании типового Плана счетов.
3. Выбор варианта синтетического учета производственных запасов.
4. Установление метода оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции и незавершенного производства.
5. Установление порядка начисления амортизации по основным средствам.
6. Установление порядка начисления амортизации по нематериальным активам.
7. Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производства.
8. Установление способа учета выпуска готовой продукции (работ, услуг).
9. Выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
10. Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования.
11. Формирование резервов.
12. Порядок списания затрат по ремонту.
13. Выбор метода определения выручки от реализации.
14. Порядок учета курсовых разниц.
15. Варианты распределения и использования чистой прибыли.
16. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров.

Учетная политика предприятия подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми структурными подразделениями предприятия (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места расположения.

Предприятие должно раскрыть избранные при формировании ученой политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за год.

Предоставляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывающей учетную политику.

## ТЕСТЫ

1. *Закон о бухгалтерском учете относится к:*
  - 1) федеральным стандартам;
  - 2) отраслевым стандартам;
  - 3) рекомендациям в области бухгалтерского учета;
  - 4) стандартам экономического субъекта.
2. *Приказ об учетной политике предприятия относится к:*
  - 1) федеральным стандартам;
  - 2) отраслевым стандартам;
  - 3) рекомендациям в области бухгалтерского учета;
  - 4) стандартам экономического субъекта.
3. *«Доходы и расходы, прибыли и убытки отражаются на счетах бухгалтерского учета в момент их возникновения» – это принцип:*
  - 1) начисления;
  - 2) осмотрительности;
  - 3) непрерывности;
  - 4) неизменности.
4. *Какой из принципов бухгалтерского учета предполагает большую готовность к отражению в учете и финансовой отчетности возможных убытков или обязательств, чем прибыли или активов?*
  - 1) непрерывности;
  - 2) осмотрительности;
  - 3) приоритета содержания перед формой;
  - 4) неизменности.
5. *Учетная информация, предназначенная ее внешним пользователям, предоставляется:*
  - 1) финансовым учетом;
  - 2) управленческим учетом;
  - 3) обоими видами учета;
  - 4) правильного ответа нет.
6. *Какой из видов учета содержит конфиденциальную информацию?*
  - 1) финансовый учет;
  - 2) управленческий учет;
  - 3) информация любого вида учета должна быть доступной;
  - 4) правильного ответа нет.

7. Какой из видов учета ведется в соответствии с желанием администрации?

- 1) финансовый учет;
- 2) управленческий учет;
- 3) ведение любого учета обязательно;
- 4) правильного ответа нет.

8. При организации какого вида учета применяют натуральные измерители:

- 1) финансового учета;
- 2) управленческого учета;
- 3) любой из ответов верен;
- 4) правильного ответа нет.

9. Учетная политика организации формируется:

- 1) главным бухгалтером;
- 2) Министерством финансов;
- 3) Центральным банком РФ;
- 4) руководителем организации.

10. «Выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому» – это допущение:

- 1) имущественной обособленности организации;
- 2) временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- 3) непрерывности деятельности организации;
- 4) последовательности применения учетной политики.

## СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ

**Аванс** – денежные средства, которые выплачиваются в счет предстоящих расходов и платежей.

**Авансовый отчет** – документ типовой формы, составленный и представляемый подотчетными лицами.

**Аviso** – официальное извещение одного предприятия другому об изменении в состоянии взаимных расчетов или расчетов с третьими лицами.

**Аккредитив** – обязательство банка произвести по просьбе и в соответствии с указаниями покупателей платеж поставщику.

**Акцепт** – согласие на оплату денежных и товарных документов.

**Амортизационные отчисления** – денежное выражение размера амортизации основных средств, включаемое в себестоимость продукции (работ, услуг).

**Амортизация** – постепенное изнашивание основных средств и перенесение их стоимости на производственную продукцию.

**Аналитический учет** – учет, который ведется в лицевых сметах, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

**Бухгалтерский баланс** – источник информации, отражающий в денежном выражении состояние имущества предприятия по составу и размещению и по источникам его формирования, составленный за отчетный период.

**Балансовое обобщение информации** – выявление финансово-имущественного положения предприятия путем двойственного сопоставления (группировки) объектов бухгалтерского учета.

**Балансовые счета** – счета бухгалтерского учета, отраженные в бухгалтерском балансе.

**Банк** – денежно-кредитное учреждение, в котором осуществляется платежный оборот наличных и безналичных средств.

**Банкротство** – потеря предприятием способности оплатить кредиторами товары (работы, услуги) и обеспечить обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды.

**Безнадежные долги** – долги предприятий, которые невозможно взыскать.

**Безналичные расчеты** – основной способ расчетов между предприятиями путем списания денежных средств с расчетного счета покупателя и зачисления их на счет продавца.

**Бланки строгой отчетности** – бланки документов, выдаваемые работникам под отчет для оформления хозяйственных операций, которые подлежат строгой отчетности.

**Бухгалтерская информация** – своевременное качественное получение сведений о хозяйственной деятельности предприятия для принятия взвешенных управленческих решений.

**Бухгалтерская отчетность** – единая система данных об имущественном и финансовом положении предприятия и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

**Бухгалтерская проводка** – указание записать сумму одновременно на дебет одного и кредит другого счета.

**Бухгалтерский документ** – письменное свидетельство на право совершения хозяйственной операции и доказательство действительного ее совершения.

**Бухгалтерский учет** – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе организации, ее обязательствах и их видения путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в денежном выражении.

**Бюджет** – запланированные поступления в распоряжение государства доходов с целью дальнейшего их использования.

**Валюта бухгалтерского баланса** – итоги по активу и пассиву баланса за отчетный период, выраженные в денежной оценке.

**Внебюджетные средства** – средства, которые не выделяются из бюджета государства, а формируются за счет других источников и находятся в распоряжении предприятий и организаций.

**Выписка из счета предприятия в банке** – документ, выдаваемый учреждением банка предприятию и отражающий движение денежных средств на расчетных (текущих) счетах.

**Двойная запись** – каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

**Дебет** – часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов увеличение, а для пассивных счетов уменьшение.

**Дебиторская задолженность** – это задолженность покупателей, заказчиков, заемщиков, подотчетных лиц и т.д., которую организация планирует получить в течение определенного периода времени. В составе дебиторской задолженности отражается также сумма авансов, выданных поставщикам и подрядчикам.

**Дебиторы** – юридические и физические лица, за которыми числится долг предприятию.

**Денежный чек** – документ установленной формы, в котором содержится приказ предприятия банку о выдаче со счета наличными деньгами суммы, указанной в чеке.

**Депонент** – физическое или юридическое лицо, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся у предприятия.

**Добавочный капитал** – прирост имущества (дооценка получения эмиссионного дохода и безвозмездного получения ценностей).

**Документация (первичный учет)** – способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций бухгалтерскими документами.

**Документооборот** – путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

**Дополнительная проводка** – применяется, если в учетных регистрах записана сумма меньше действительной.

**Дополнительные бухгалтерские счета** – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка увеличивают остаток имущества на основных счетах.

**Естественная убыль** – количественное уменьшение товарно-материальных ценностей при их хранении (порча, усушка, испарение и т.д.).

**Забалансовые бухгалтерские счета** – счета, остатки по которым не входят в баланс и показываются за его валютной, т.е. за балансом.

**Заемные источники формирования имущества** – это источники, которыми располагает предприятие на определенный срок, по истечении которого они возвращаются их собственнику с процентом или без.

**Издержки обращения** – затраты, связанные с процессом обращения продукции.

**Издержки производства** – сумма затрат на производство продукции (работ, услуг).

**Износ основных средств** – утрата основными средствами своих потребительских свойств и стоимости.

**Инвентаризация** – уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

**Инфляция** – избыточное обращение денежных знаков, превышающее реальные потребности, влекущее за собой их обесценивание и рост цен.

**Калькуляция** – порядок последовательного включения затрат на производство продукции (работ, услуг) и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

**Капитал** – оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств.

**Классификация счетов бухгалтерского учета** – объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания, отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных предприятий.

**Контрарные бухгалтерские счета** – регулирующие счета, которые на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах.

**Корректирный способ** – порядок исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

**Корреспонденция счетов** – взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

**Кредит** – часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов увеличение, а для активных уменьшение.

**Кредитная задолженность** – сумма задолженности предприятия другим предприятиям и физическим лицам.

**Кредиторы** – юридические и физические лица, которым должно предприятие.

**Международные стандарты бухгалтерского учета** – свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных высокопрофессиональными международными организациями и носящих рекомендательный характер.

**Налог на добавленную стоимость (НДС)** – косвенный налог на товары и услуги, базой которого служит стоимость, добавляемая на каждой стадии производства и реализации товара.

**Наряд** – документ, состоящий из задания на выполнение различных работ и подтвержденный фактически выполненным объемом работ.

**Нематериальные активы** – объекты длительного использования (свыше одного года), имеющие денежную оценку и приносящие доходы, но не являющиеся вещественными ценностями для предприятия.

**Оборотные средства** – предметы труда, которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию. Сюда также относят готовую продукцию и товары для перепродажи.

**Объекты бухгалтерского учета** – имущество предприятия, его обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе его деятельности.

**Основные средства** – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо управлении предприятием в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

**Остаточная стоимость основных средств** – первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом износа с учетом их капитального ремонта.

**Отвлеченные средства** – часть средств, изъятая у предприятия в процессе календарного года и не участвующая в хозяйственном обороте или направленная на специальные нужды.

**Открытие бухгалтерских счетов** – процедура присвоения наименования бухгалтерскому счету с обозначением начального сальдо.

**Оценка** – способ выражения имущества в денежном измерителе.

**Первоначальная стоимость основных средств** – сумма фактических затрат предприятия на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавочную стоимость и иных возмещаемых налогов.

**План счетов бухгалтерского учета** – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета.

**Предметы труда** – сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, изделия и т.д., на которые направлен труд человека с помощью орудий труда для производства материальных благ.

**Прибыль** – экономическая категория, выражающая финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий, т.е. превышение суммы доходов над расходами, потерями и убытками за отчетный год.

**Прибыль балансовая** – сумма прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

**Прибыль в торговле** – разница между выручкой и стоимостью товаров по покупным ценам и издержками обращения без налога с оборота и налога с продажи.

**Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и товаров** – разница между выручкой от реализации продукции в действующих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и затратами на ее производство и реализацию.

**Принципы бухгалтерского учета** – основа, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

**Рабочий план счетов бухгалтерского учета** – сокращение или увеличение количества применяемых счетов с учетом размера и специфики деятельности предприятия (в настоящее время им пользуются в малых предприятиях).

**Расходы** – потери, убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия.

**Расчетный счет** – счет предприятия в банковском учреждении, предназначенный для хранения свободных денежных средств и ведения текущих расчетов в наличной и безналичной форме.

**Резервный капитал** – общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

**Реквизиты** – совокупность обязательных сведений в документах, отсутствие которых лишает их юридической силы.

**Сальдо** – остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо подразделяется на начальное сальдо ( $C_1$ ) и конечное ( $C_2$ ).

**Себестоимость продукции** – это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сы-

рья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, а также других затрат на ее производство и регистрацию.

**Синтетический учет** – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

**Сложная бухгалтерская проводка** – бухгалтерская проводка, при которой дебетуются несколько счетов и кредитуется один счет или оборот.

**Смета бухгалтерского учета** – текущее взаимосвязанное отражение и группировка имущества и хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

**Собственные источники имущества** – материальная база предприятия в денежном выражении, включает в себя капиталы, амортизацию, фонды, резервы, прибыли, бюджетное финансирование и получение средств в порядке дарения.

**Способ красного сторно (отрицательная запись)** – применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, указанной суммы.

**Средства труда** – орудия производства, применяемые для воздействия на предметы труда.

**Статьи бухгалтерского баланса** – строки актива и пассива баланса, характеризующие отдельные виды имущества предприятия и их обязательства.

**Субсчета** – промежуточные счета между синтетическими и аналитическими, предназначенные для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета, выраженные в натуральных и денежных измерителях.

**Счета аналитического учета** – счета, детализирующие содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества и операциям, выраженные натуральными, денежными и трудовыми измерителями.

**Счета синтетического учета** – обобщенные показатели об имуществе и операциях по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе.

**Таксировка документов** – определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.

**Текущая (восстановительная) стоимость основных средств** – сумма денежных средств, которую нужно затратить в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта. Указанная оценка используется в основном при переоценке объекта основных средств.

**Текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) основных средств** – сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

**Текущий счет** – счет в банке, открываемый общественными организациями и бюджетными учреждениями.

**Уставный капитал** – совокупность вкладов учредителей в имущество при создании предприятия в денежном выражении.

**Учетная политика предприятия** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

**Учетный регистр** – карточки, ведомости, бухгалтерские книги, предназначенные для учетных записей.

**Учредительные документы** – устав и учредительный договор. Учредительный договор юридического лица (предприятия, общества и т.д.) заключается между учредителями, а устав утверждается ими.

**Форма бухгалтерского учета** – совокупность учетных регистров, определяющая связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

**Хозяйственный учет** – система наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного строя.

**Чистая прибыль** – часть балансовой прибыли, остающаяся после перечисления (начисления) налога на прибыль и уменьшения ее на сумму использованной прибыли за отчетный год.

## **Раздел II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ (МОДУЛЬ 2)**

**Тема 1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ  
И РАСЧЕТОВ**

**Тема 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Тема 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

**Тема 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-  
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

**Тема 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

**Тема 6. УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С  
ПРОИЗВОДСТВОМ ПРОДУКЦИИ**

**Тема 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ  
И ЕЁ ПРОДАЖИ**

**Тема 8. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

# Тема 1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

*1.1. Учет кассовых операций.*

*1.2. Учет операций на расчетном счете в банке.*

*1.3. Учет операций на валютном счете в банке.*

*1.4. Учет расчетов с подотчетными лицами.*

*1.5. Учет расчетов с бюджетом и органами социального страхования и обеспечения.*

## 1.1. Учет кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций установлен Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу. Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовой техники.

Ведение кассовых операций возлагается на материально-ответственное лицо, с которым заключается договор о материальной ответственности. Материально-ответственными лицами могут быть: кассиры, если это предусмотрено штатным расписанием, бухгалтеры, работники организации, на которых согласно приказу руководителя организации возлагается эта работа и записывается в их должностную инструкцию. В кассе организации можно хранить небольшие суммы денежных средств в пределах лимита, установленного руководителем для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов подотчетным лицам на командировочные расходы и др.

Сверх лимита денежные средства могут храниться только в дни выдачи заработной платы или пособий.

Индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства лимит остатка наличных денег могут не устанавливать.

Поступление денег в кассу и выдача их из кассы производятся по приходным и расходным кассовым ордерам. Они должны быть заполнены четко и ясно: подчистки, **помарки и исправления** не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработная плата выдается из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером.

Все операции по поступлению и расходованию средств кассир записывает в кассовую книгу. При ведении кассовой книги на бумажном носителе она должна быть предварительно подготовлена, т.е. листы пронумерованы, прошнурованы и опечатаны печатью организации. Количество листов в ней заверяется подписями руководителя организации и главным бухгалтером.

Записи в кассовую книгу ведут в двух экземплярах через копировальную бумагу.

Один лист отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета кассира. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации. Лист кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах. Нумерация листов кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала года. Распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год.

В случае ведения кассовой книги с применением технических средств необходимо обеспечить:

- сохранность содержащихся в названных документах данных на электронном носителе информации;
- исключение возможности несанкционированного изменения указанных сведений.

Периодичность составления отчета зависит от оборота наличных денежных средств. В конце рабочего дня кассир проводит работу, предшествующую составлению отчета: проверяются прилагаемые документы, наличие в них подписей и т.д. Все документы записываются в кассовую книгу, подсчитывается итог операций за день и выводится остаток на конец дня. Данные учета по кассовой книге сверяются с остатками денежной наличности в кассе.

Полученный остаток контролируется лимитом по кассе. Превышение лимита допускается, если отчет составляется в один из дней, предназначенных для выплаты заработной платы. Превышение лимита рассматривается как нарушение кассовой дисциплины.

Составленный отчет подписывается кассиром и передается бухгалтеру на проверку. Проверенный отчет подписывается бухгалтером, который

принимает его и делает отметку о количестве полученных приходных и расходных кассовых документов.

Контроль за ведением кассовой книги осуществляется главным бухгалтером, а при его отсутствии – руководителем организации.

Синтетический учет операций по кассе ведется на счете 50 «Касса», остаток показывается во 2 разделе в активе баланса.

Основные хозяйственные операции по поступлению наличных денежных средств в кассу предприятия:

- 1) получено в кассу по чеку с расчетного счета  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 51 «Расчетные счета»;
- 2) получено наличными от покупателей в счет оплаты за продукцию (товары, работы, услуги)  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 90 «Продажи» (в розничной торговле);
- 3) внесен в кассу остаток подотчетной суммы  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 4) получено в кассу в возмещение задолженности по недостатке  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
- 5) получено в кассу наличными от дебиторов  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Основные хозяйственные операции по выдаче наличных денежных средств из кассы предприятия:

- 1) по объявлению на взнос наличными внесено на расчетный счет организации  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 50 «Касса»;
- 2) выдано из кассы в подотчет на хозяйственные нужды или командировочные расходы  
Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»  
Кредит счета 50 «Касса»;
- 3) выдана из кассы заработная плата работникам предприятия  
Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Кредит счета 50 «Касса»;
- 4) выдано наличными в погашение кредиторской задолженности  
Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
Кредит 50 «Касса»;

5) выданы из кассы единовременные пособия за счет средств социального страхования

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит счета 50 «Касса».

Кроме денежных средств в кассе организации могут храниться почтовые марки, марки государственной пошлины, путевки, оплаченные авиабилеты и т.п. Они отражаются на счете 50 «Касса» субсчете 3 «Денежные документы» в сумме фактических затрат на приобретение. Прием и выдача денежных документов оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами.

В установленные руководителем сроки, а также при смене кассиров проводится ревизия кассы. Результаты ревизии оформляются актом. Излишки, выявленные в кассе, зачисляются в доход предприятия:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Выявленная недостача отражается проводкой

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 50 «Касса».

При возможности недостача относится на материально-ответственное лицо – кассира

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 недостачу невозможно отнести на виновное лицо

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

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

## **1.2. Учет операций на расчетном счете в банке**

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. Порядок осуществления безналичных расчетов регламентируется Положением «О правилах осуществления перевода денежных средств» № 383-П от 19.06.2012.

Для открытия расчетного счета организация должна предоставить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

- 1) заявление;
- 2) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- 3) учредительные документы юридического лица;

4) лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию;

5) карточка с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера, оттиском печати организации, заверенная нотариально;

6) справки о постановке на налоговый учет и регистрации в органах социального страхования и обеспечения;

7) информационное письмо статистического органа.

Между организацией и банком заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание. После открытия расчетного счета банк присваивает ему определенный номер и выдает чековую книжку на получение наличных денежных средств.

Выдачу денежных средств или безналичные перечисления с расчетного счета банк осуществляет с согласия владельца. Без его согласия могут быть списаны проценты за пользование банковским кредитом, задолженность по кредитам, а также штрафы, пени, неустойки по решению суда.

Наличные и безналичные операции оформляются банком документами установленных форм: объявление на взнос наличными, чеки (денежные), платежные поручения, платежные требования, чеки (расчетные) и др.

Объявление на взнос наличными при сдаче денежных средств на расчетный счет из кассы заполняется в одном экземпляре и состоит из трех частей: объявление и талон к объявлению, которые остаются в банке, квитанция, которая выдается на руки лицу, внесшему наличные деньги, и служит оправдательным документом.

Чек (денежный) содержит письменное распоряжение владельца счета обслуживающему банку на выдачу наличных денежных средств в указанной сумме и на определенные цели. Чек выписывается в одном экземпляре и состоит из двух частей: чек, который передается в банк, и корешок, который остается в чековой книжке.

Платежное поручение представляет собой распоряжение владельца счета банку на перечисление денежных средств с его расчетного счета на счет получателя. В нем обязательно указывается назначение подлежащих перечислению сумм.

Чек (расчетный) – это документ установленной формы, содержащий письменное поручение чекодателя плательщику произвести платеж указанной в нем суммы.

Чекодатель – лицо, выписывающее чек.

Чекодержатель – лицо, являющееся владельцем чека.

Плательщик – банк, производящий платеж по предъявленному чеку.

Сводным документом по операциям на расчетном счете являются выписки банка. В них отражаются остатки на начало и на конец дня, операции по зачислению и перечислению денежных средств. При получении

выписок в банке необходимо проверить наличие и соответствие приложений, подтверждающие проведенные хозяйственные операции. Об ошибочно зачисленных или списанных суммах сообщается банку, на следующий день восстанавливается правильная операция. Выписки банка являются регистрами аналитического учета операций по расчетному счету.

Выписки из расчетного счета служат основанием для учетных записей по счету 51 «Расчетные счета».

Основные хозяйственные операции по зачислению денежных средств на расчетный счет организации:

- 1) внесено на расчетный счет наличными из кассы предприятия  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 50 «Касса»;
- 2) получено на расчетный счет от покупателей в погашение задолженности за продукцию, работы, услуги  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 3) зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит банка (заем)  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 4) зачислен на расчетный счет долгосрочный кредит банка (заем)  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 5) получены штрафы, пени, неустойки  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 6) получено от дебиторов  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 7) ошибочно зачисленные суммы  
Дебет счета 51 «Расчетные счета»  
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Основные хозяйственные операции по списанию денежных средств с расчетного счета организации:

- 1) выдано по чеку наличными в кассу предприятия  
Дебет счета 50 «Касса»  
Кредит счета 51 «Расчетные счета»;
- 2) перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам  
Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

3) перечислено с расчетного счета финансовым органам в погашение задолженности по налогам и сборам

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

4) перечислено с расчетного счета органам социального страхования и обеспечения

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

5) перечислено с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

6) ошибочно списанные с расчетного счета суммы

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

### **1.3. Учет операций на валютном счете в банке**

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранной валютой. Для открытия валютного счета необходимо предоставить тот же перечень документов, что и для открытия расчетного счета. Банк присваивает валютному счету номер и осуществляет контроль характера совершаемых по нему операций. В частности, банк контролирует, не проводятся ли владельцем счета операции, не предусмотренные уставом, а также нарушающие порядок использования валютных средств.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно списанные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Синтетический учет операций по валютному счету организации ведется на счете 52 «Валютные счета» – счет активный, основной, денежный, остаток показывается во 2 разделе в активе баланса. К счету 52 «Валютные счета» могут открываться субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Кроме того, к субсчету 52-1 «Валютные счета внутри страны» целесообразно открыть субсчета второго порядка:

52-1-1 «Текущий валютный счет»;

52-1-2 «Транзитный валютный счет»;

52-1-3 «Специальный транзитный валютный счет».

Аналитический учет ведется по каждому открытому в учреждениях банков валютному счету и по каждому виду валюты.

Для целей бухгалтерского учета денежных средств на валютных счетах осуществляется пересчет иностранных валют на российские рубли по курсу ЦБ РФ. Курс ЦБ РФ публикуется в средствах массовой информации, представляется на выписках из валютного счета.

Возникающие в бухгалтерском учете курсовые разницы списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Исключение составляет курсовая разница, связанная с формированием или изменением уставного (складочного) капитала организации, которая подлежит отнесению на счет 83 «Добавочный капитал».

## **1.4. Учет расчетов с подотчетными лицами**

Подотчетными лицами являются работники организаций, которым выдаются под отчет суммы на хозяйственные, командировочные расходы.

Командировочные расходы определяются приказом руководителя организации. В нем указываются фамилия, имя, отчество работника, направляемого в командировку, место назначения, срок (с какого числа по какое), количество дней, цель командировки. Согласно приказу подотчетному лицу выдается денежный аванс. Размер аванса определяется предварительным расчетом в зависимости от срока и условий командировки.

Днем выезда в командировку считается дата отправления транспортного средства от места постоянной работы командированного. Днем приезда – дата прибытия транспортного средства к месту постоянной работы.

Фактический срок пребывания в командировке определяется по проездным документам, предоставляемым работником по возвращении из командировки.

По истечении трех дней после окончания командировки подотчетное лицо обязано отчитаться по израсходованным суммам. Авансовый отчет о произведенных расходах с оправдательными документами предоставляется в бухгалтерию организации. К авансовому отчету прилагают билеты, подтверждающие проезд к месту назначения и обратно, квитанции за пользование гостиницей и др., которые соответствуют цели и назначению командировки.

Кроме того, в состав командировочных расходов включается выплата суточных (дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства). Размер суточных устанавливается руководителем организации. Для целей исчисления НДФЛ суточные установлены в размере 700 руб. в сутки для поездок в пределах Российской Федерации, а для поездок за границу – 2500 рублей эквивалент в валюте принимающей стороны. Суммы суточных, превышающие установленные лимиты облагаются НДФЛ.

За период нахождения в командировке, а также за дни нахождения в пути за работником сохраняется средний заработок.

Для выдачи подотчетных сумм на хозяйственные расходы приказом по учетной политике организации определяется срок их использования, по истечении которых подотчетное лицо обязано отчитаться по израсходованным суммам. К авансовому отчету прилагают счета, копии чека, кассовый чек и другие документы, подтверждающие произведенные расходы.

После проверки авансовые отчеты подписываются бухгалтером, целесообразность произведенных расходов подтверждается руководителем соответствующих производственных подразделений, утверждается руководителем организации.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

## 1.5. Учет расчетов с бюджетом

Налоги и сборы Российской Федерации разделены на три группы: федеральные налоги и сборы, региональные и местные.

**Федеральные налоги и сборы** устанавливаются НК РФ и обязательны на всей территории Российской Федерации.

К федеральным налогам и сборам относят налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы на виды товаров, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц (НДФЛ), некоторые другие налоги и сборы.

**Региональные налоги и сборы** устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ. Они обязательны к уплате на всей территории субъекта РФ.

К региональным налогам и сборам относят налог на имущество организации, налог на недвижимость, дорожный налог, транспортный налог, налог на игорный бизнес, региональные лицензионные сборы.

**Местные налоги и сборы** устанавливаются, изменяются или отменяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с Кодексом. Они обязательны к уплате на всей территории муниципального образования.

К местным налогам и сборам относят земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на рекламу, налог на наследование и дарение, местные лицензионные сборы.

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов, пошлин.

В корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов.

По отдельным субсчетам счета 68 сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым. В связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, т.е. дебетовое и кредитовое.

Особое место в системе налогов и сборов занимает налог на добавленную стоимость (НДС). Экономический смысл данного налога следующий:

$$Ц = C + П + НДС ,$$

где  $Ц$  – цена;

$C$  – себестоимость;

$П$  – прибыль;

$НДС$  – налог на добавленную стоимость.

НДС составляет 18% от  $C + П$  (себестоимость и прибыль), если их принять за 100%, то цена составит 118%, следовательно, чтобы определить сумму НДС необходимо воспользоваться формулой:

$$\text{Сумма НДС} = \frac{Ц \times 18}{118}.$$

В бюджет перечисляется разница между суммами НДС, полученными от покупателей и заказчиков, и суммами НДС, уплаченными поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, работы и услуги производственного характера.

Для учета зачетной части НДС применяется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету счета 19 отражаются уплаченные (причитающиеся к уплате) суммы НДС по приобретаемым ресурсам.

По кредиту данного счета показывается списание в зачет накопленных сумм. В соответствии с действующим законодательством РФ для списания НДС в зачет необходимо соблюсти следующие пункты:

- в счетах поставщиков НДС должен быть выделен отдельной позицией;
- приобретаемые ценности должны быть оприходованы на склад предприятия;

– приобретаемые ценности должны быть производственного назначения.

**Пример:**

Данные для решения:

Признана в учете и зачислена на расчетный счет предприятия выручка в сумме 590 000 рублей. Акцептовано счетов поставщиков на сумму 544 400 рублей, в том числе за материалы – 480 000 рублей, НДС – 64 400 рублей.

Определить сумму НДС, подлежащего перечислению в бюджет.

**Решение:**

Таблица 1.1

**Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Расчет	Корреспонденция счетов		Сумма
			дебет	кредит	
1	Признана в учете выручка от продажи		62	90	590000
2	Начислен НДС с суммы полученной выручки	590 000 *18/118	90	68	90 000
3	Зачислена на расчетный счет выручка от продажи		51	62	590 000
4	Акцептован счет поставщиков: – за материалы (материалы оприходованы) – НДС		10 19	60 60	480 000 64 4000
5	Оплачен счет поставщиков за материалы		60	51	544 400
6	Списывается в зачет НДС по приобретенным ценностям		68	19	64 400
7	Перечислен в бюджет НДС	90 000- 64 000	68	51	25 600

## Контрольные вопросы

1. На каком счете учитываются кассовые операции? Его характеристика.
2. Что понимается под лимитом средств кассы и кем устанавливается?
3. Назовите документы, необходимые для открытия расчетного счета.
4. Какими документами оформляются безналичные расчеты?
5. Как рассчитать остаток по расчетному счету на конец месяца?
6. Назовите состав платежей, которые списываются банком в беспорядном порядке.
7. Укажите назначение сумм, которые выдаются в подотчет работникам организации.
8. Дайте характеристику счету 71, укажите местонахождение его данных в балансе организации.
9. Какие документы прилагаются к авансовым отчетам подотчетных лиц, которые подтверждают произведенные расходы и могут быть приняты к учету?
10. На какие группы разделяются налоги и сборы Российской Федерации?
11. Каков порядок расчетов по НДС?

## ТЕСТЫ

1. *Возникновение обязательств перед поставщиками отражается:*
  - 1) Д-т 10 К-т 51;
  - 2) Д-т 10 К-т 60;
  - 3) Д-т 62 К-т 10.
2. *Что является регистром аналитического учета по счету 51 «Расчетные счета»?*
  - 1) кассовая книга;
  - 2) выписка банка;
  - 3) платежные поручения.
3. *Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на:*
  - 1) главного бухгалтера;
  - 2) руководителя организации;
  - 3) кассира.
4. *Денежные средства для выплаты заработной платы могут храниться в кассе в течение:*
  - 1) 4 дней;
  - 2) 5 дней;
  - 3) 3 дней.

5. Сдача в кассу неиспользованного аванса подотчетным лицом отражается в учете проводкой:

- 1) Д 51 К 71;
- 2) Д 50 К 62;
- 3) Д 50 К 71.

6. Выдача денежных средств на приобретение материалов отражается в учете проводкой:

- 1) Д 10 К 50;
- 2) Д 71 К 50;
- 3) Д 10 К 71.

7. Какие первичные документы служат основанием для отражения в учете кассовых операций?

- 1) платежные поручения;
- 2) авансовый отчет;
- 3) приходные и расходные кассовые ордера.

8. Наличные деньги, полученные из учреждений банка, организация может расходовать:

- 1) на любые цели, предусмотренные уставом организации;
- 2) только на те цели, на которые они получены;
- 3) на любые собственные цели, не запрещенные законодательством РФ

9. Бухгалтерская проводка Д-т 51 К-т 62 означает:

- 1) погашение долга поставщику;
- 2) поступление средств от покупателей;
- 3) поступление наличных денег с расчетного счета в кассу предприятия.

10. Списание подотчетных сумм производят на основании:

- 1) приходных и расходных кассовых ордеров;
- 2) авансовых отчетов и оправдательных документов;
- 3) платежных поручений.

## Тема 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- 2.1. Классификация и оценка основных средств.
- 2.2. Учет поступления основных средств.
- 2.3. Учет амортизации основных средств.
- 2.4. Учет выбытия основных средств.
- 2.5. Учет восстановления основных средств.

### 2.1. Классификация и оценка основных средств

*Основные средства* – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, капитальные вложения на коренное улучшение земель, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования и прочие соответствующие объекты.

Основные средства участвуют в производственном процессе многократно, при этом сохраняют натурально-вещественную форму.

Перенесение стоимости основных средств на производимую продукцию осуществляется частями, в виде амортизации.

Основные средства – это часть имущества организации. Согласно ПБУ 6/01 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) использование объекта для производственных целей;
- б) срок полезного использования должен быть выше 12 месяцев;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам:

– *по отраслям* (строительство, сельское хозяйство; торговля и общественное питание; промышленность и др.);

– *по видам* (здания; сооружения; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструменты; производственный и хозяйственный инвентарь; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; внутрихозяйственные дороги и т.д.). Данная классификация положена в основу аналитического учета основных средств;

– *по назначению* (промышленно-производственные, которые участвуют в производстве промышленной продукции или обслуживают его; непромышленные, используемые для создания непромышленной продукции или обслуживания личных нужд работников – жилые дома, общежития, столовые, поликлиники, детские сады);

– *по использованию* (находящиеся в эксплуатации; в реконструкции и техническом перевооружении; в запасе; на консервации);

– *по принадлежности* (собственные; арендованные);

В бухгалтерском учете основные средства подразделяются также по местам эксплуатации (цехам, отделам и т.д.) и материально-ответственным лицам.

Единицей учета основных средств является *отдельный инвентарный объект*. Каждому объекту основных средств присваивается инвентарный номер, который проставляется на самом объекте и во всех документах по учету основных средств. Инвентарный номер в течение срока использования объекта основных средств не изменяется и после его выбытия другим объектам не присваивается.

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления объекта в организацию.

По объектам приобретенным за плату у сторонних организаций и лиц, возведенных силами самой организации или подрядчиком, первоначальная стоимость складывается из *фактических затрат организации* на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их *согласованная с учредителями стоимость*.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно, признается их *текущая рыночная стоимость* на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам мены, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Во всех случаях поступления основных средств в первоначальную стоимость включаются фактические затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость не изменяется, за исключением достройки, модернизации, коренной реконструкции или частичной ликвидации.

Объекты, входящие в состав основных средств, служат длительное время (года, десятилетия). Они сооружаются и приобретаются в различные годы при разном уровне цен. Вследствие этого первоначальная стоимость объектов с течением времени перестает отражать реальный уровень общественных затрат и утрачивает сопоставимость. Чтобы привести в соответствие оценку различных объектов с действующими ценами и расценками, периодически производится их переоценка и определяется восстановительная стоимость.

*Восстановительная стоимость* – это стоимость воспроизводства объекта основных средств в современных условиях.

В соответствии с ПБУ 6/01 предприятиям предоставлено право не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей восстановительной стоимости.

Решение организации о проведении переоценки по состоянию на конец отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств, и сопровождается подготовкой перечня объектов основных средств, подлежащих переоценке.

*Остаточная стоимость* основных средств определяется как разница между первоначальной или восстановительной стоимостью и суммой накопленной амортизации. В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

## **2.2. Учет поступления основных средств**

Поступление основных средств оформляется актами типовых форм, которые составляются комиссией, назначенной руководителем предприятия:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1.

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) – форма № ОС-1а;

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1б и др.

На поступивший объект открывается инвентарная карточка. Инвентарная карточка является регистром аналитического учета основных средств. Существуют следующие формы инвентарных карточек:

- инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6);
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а).

Если в организации количество основных средств невелико, то аналитический учет основных средств можно вести в инвентарных книгах учета объектов основных средств.

Поступление основных средств (кроме арендованных) в бухгалтерском учете отражается в объеме вложений во внеоборотные активы.

Независимо от каналов поступления инвентарных объектов формирование их первоначальной стоимости осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таблица 2.1

### Структура счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет	Кредит
<b>Сн</b> – формирование первоначальной стоимости не завершено к началу месяца	Первоначальная стоимость объектов основных средств, введенных в эксплуатацию
Формирование первоначальной стоимости основного средства в зависимости от канала поступления	
<b>Оборот по дебету</b>	<b>Оборот по кредиту</b>
<b>Ск</b> – объем незавершенных затрат по поступлению основных средств на конец отчетного месяца	

Если инвентарный объект введен в эксплуатацию и сформирована первоначальная стоимость, то составляется бухгалтерская проводка:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Приобретение инвентарных объектов от поставщика за плату показано на примере.

#### **Пример:**

Данные для решения:

Организация приобрела за плату оборудование. По данным счета поставщика договорная стоимость оборудования – 167 800 руб., расходы по

доставке – 2200 руб.; НДС (налоговая ставка 18%) – 30 600 руб.; итого 200 600 руб.

Таблица 2.2

### Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		дебет	кредит	
1	Акцептован счет поставщика за объект основных средств на сумму			
	Инвентарный объект	08	60	167800
	Расходы по доставке	08	60	2200
	НДС	19/1	60	30600
	Итого			200600
2	Принят и утвержден авансовый отчет подотчетного лица по расходам, связанным с доставкой инв. объекта	08	71	1500
3	Введен объект основных средств в эксплуатацию	01	08	171500
4	Списывается в зачет НДС по введенному в эксплуатацию объекту	68	19/1	30600
5	Оплачен с расчетного счета счет поставщика	60	51	200600

Безвозмездное поступление основных средств отражается в составе вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом 98/2 «Безвозмездные поступления», а затем эти средства приходуются организацией по рыночной стоимости на дату принятия объекта к учету. Поступившие инвентарные объекты ежемесячно амортизируются. На сумму начисленной амортизации составляется корреспонденция:

Дебет счета 98/2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

#### Пример:

Данные для решения:

Организация получила безвозмездно инвентарный объект, рыночная стоимость которого составляет 168 300 руб. Срок полезного использования основного средства – 6 лет, амортизация начисляется линейным методом и составляет 2337,5 руб. ежемесячно.

**Журнал хозяйственных операций**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		дебет	кредит	
1	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта	08	98/2	168300
2	Инвентарный объект введен в эксплуатацию	01	08	168300
3	С первого числа месяца, следующего за месяцем поступления, ежемесячно начисляется амортизация	20	02	2337,5
4	Одновременно доля стоимости безвозмездно полученного объекта относится на увеличение дохода организации	98/2	91/1	2337,5

**2.3. Учет амортизации основных средств**

Основные средства участвуют в производственном процессе многократно, переносят стоимость на производимую продукцию постепенно по частям в виде амортизации.

Амортизация начисляется ежемесячно и включается в расходы организации, связанные с производством и реализацией продукции.

Не начисляется амортизация: по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объектов основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода их по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

В соответствии с ПБУ 1/2008 и ПБУ 6/01 начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способы начисления амортизации:

**Линейный способ** – сумма амортизации определяется исходя из полной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. (Срок полезного использования определяется при принятии объекта в эксплуатацию.)

$$N = \frac{1}{СПИ}, \quad (1)$$

где  $N$  – годовая норма амортизации;

$СПИ$  – срок полезного использования объекта основных средств (в годах).

Ежемесячно сумма амортизации будет рассчитываться по формуле:

$$\Sigma A = ПС \times \frac{N}{12}, \quad (2)$$

где  $\Sigma A$  – сумма амортизации за текущий месяц;

$ПС$  – полная стоимость объекта основных средств;

$N$  – годовая норма амортизации.

**2. Метод уменьшаемого остатка** – сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента увеличения. Согласно приказу по учетной политике применяется коэффициент 2 и 3.

Норма амортизации рассчитывается аналогично линейному способу. Сумма амортизации за текущий месяц исчисляется по формуле:

$$\Sigma A = ОС \times \frac{N}{12} \times K, \quad (3)$$

где  $\Sigma A$  – сумма амортизации за текущий месяц;

$OC$  – остаточная стоимость объекта основных средств;

$N$  – годовая норма амортизации;

$K$  – коэффициент увеличения.

**3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования:** ежегодно определяется ( $K$ ) соотношение числа лет, оставшихся до конца срока полезного использования, к сумме чисел лет полезного использования.

Сумма амортизации рассчитывается ежемесячно по формуле:

$$\Sigma A = PC \times \frac{K}{12}, \quad (4)$$

где  $\Sigma A$  – сумма амортизации за текущий месяц;

$PC$  – полная стоимость объекта основных средств;

$K$  – соотношение числа лет, оставшихся до конца срока полезного использования, к сумме чисел лет полезного использования.

**4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции:** определяют норму амортизации исходя из предполагаемого объема выпуска продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств.

$$N = \frac{PC}{O_{п}}, \quad (5)$$

где  $N$  – норма амортизации;

$PC$  – полная стоимость объекта основных средств;

$O_{п}$  – объем выпуска, предполагаемый в период полезного использования объекта.

Сумма амортизации исчисляется исходя из фактического объема выпуска продукции в отчетном месяце и нормы амортизации.

Начисление амортизации по основным средствам производственного назначения отражается:

Дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу

Кредит 02 «Амортизация основных средств».

## 2.4. Учет восстановления основных средств

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством:

– ремонта;

– модернизации;

– реконструкции.

По объему и характеру ремонтных работ различают три вида ремонта: текущий, средний и капитальный.

Капитальным считается ремонт основных средств с периодичностью свыше одного года, при этом производится полная разборка объекта, замена или восстановление изношенных деталей.

К текущему ремонту относятся сравнительно мелкие починочные работы с периодичностью не менее одного года.

Ремонтные работы могут выполняться подрядом, хозяйственным или смешанным способами. Приемка объекта после окончания ремонта производится по акту приема-передачи отремонтированных объектов формы № ОС-3.

Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы по ремонту и других расходов.

Затраты по ремонту объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств, как правило, повышают срок полезного использования, улучшают технические и эксплуатационные характеристики инвентарного объекта и т.п. Такие расходы относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта и отражаются в составе вложений во внеоборотные активы.

Отражаются в бухгалтерском учете расходы по модернизации, реконструкции основных средств:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит различных счетов по видам расходов.

По окончании работ затраты по модернизации, реконструкции относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

## **2.5. Учет выбытия основных средств**

Выбытие основных средств в организациях может происходить по следующим причинам: в результате продажи, ликвидации, передачи в счет вклада в уставный капитал сторонней организации, безвозмездной передачи, списания недостачи по результатам инвентаризации, списания ввиду событий чрезвычайного характера.

Ликвидация объекта основных средств документально оформляется актом о ликвидации формы № ОС-4. Акт, составленный комиссией, ут-

верждается руководителем организации. На основании акта о ликвидации производится отметка о выбытии объекта в инвентарной карточке.

В случае выбытия основных средств по иным причинам составляется акт приемки-передачи формы № ОС-1.

Операции, связанные с выбытием основных средств, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту показываются доходы от выбытия – сумма, полученная от покупателей за объект, материальные ценности, оприходованные в результате разборки и т.п. По дебету расходы – списание остаточной стоимости, НДС подлежащий уплате в бюджет, заработная плата за разборку объекта, отчисления на социальные нужды и т.п.

Организация учета продажи основных средств представлена примером.

### Пример

Данные для решения:

Организацией продано оборудование ООО «Фортуна» по рыночной стоимости за 687 500 руб. (в том числе НДС по налоговой ставке 18%). Первоначальная стоимость объекта – 604 000 руб. Сумма начисленной за время эксплуатации амортизации 70 400 руб.

### Решение:

Таблица 2.4

### Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Расчет	Корреспонденция счетов		Сумма
			дебет	кредит	
1	Остаточная стоимость оборудования	604000–70400	91	01	533600
2	Списывается сумма амортизации		02	01	70400
3	Признание выручки от продажи объекта		62	91	687500
4	Формирование задолженности бюджету по НДС	687500×18% 118%	91	68	104873
5	Финансовый результат от продажи (прибыль)	687500–533600–104873	91	99	49027
6	Поступила выручка от ООО «Фортуна» за оборудование		51	62	687500

## Ликвидация основных средств

### Пример

Данные для решения:

Ликвидирован объект основных средств. Первоначальная стоимость 489 200 руб. Амортизация за время эксплуатации 369 800 руб. За разборку ликвидируемого объекта начислена заработная плата 3800 руб. Акцептован и оплачен счет автотранспортной конторы за вывоз лома на сумму 1888 руб., в том числе в счете указано за услуги 1600 руб., НДС – 288 руб. В результате разборки объекта оприходованы запасные части на сумму 82 459 руб.

### Решение:

Таблица 2.5

### Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		дебет	кредит	
1	Остаточная стоимость инв. объекта	91	01	119 400
1	Списывается сумма накопленной за время эксплуатации амортизации	02	01	369 800
2	Начислена заработная плата за разборку объекта	91	70	3800
3	Произведены отчисления на социальные нужды (3800×30,2%):100%	91	69	1148
4	Акцептован счет автотранспортной конторы за вывоз лома НДС (18%) Итого	91 19	60	1600 288 1888
5	Оплачен счет автотранспортной конторы	60	51	1888
6	Списание в зачет НДС	68	19	288
7	Оприходованы запасные части, полученные в результате разборки ликвидируемого объекта	10	91	82 459
8	Выявлен финансовый результат 82 459 – (119 400 + 3800 + 1148 + 1600) = – 43 489 (убыток)	99	91	43 489

## Контрольные вопросы

1. Как в учете классифицируются основные средства?
2. Какие условия необходимы для принятия к учету основных средств?
3. Что такое первоначальная стоимость основного средства?
4. Каким документом оформляется поступление основных средств, кем составляется?
5. Перечислите способы поступления основного средства на предприятие.
6. Что представляет собой амортизация основных средств?
7. Перечислите способы начисления амортизации.
8. Характеристика счета учета амортизации основных средств.
9. Перечислите способы восстановления основных средств.
10. По каким причинам происходит выбытие основных средств?
11. На каком счете формируется первоначальная стоимость основного средства?
12. Как в учете оформляется ликвидация основных средств?

## ТЕСТЫ

1. *Основные средства – это:*
  - 1) готовая продукция на складе;
  - 2) здание фирмы;
  - 3) топливо.
2. *Принятие на баланс объектов основных средств оформляется записью:*
  - 1) Д 01 К 60;
  - 2) Д 08 К 60;
  - 4) Д 01 К 08.
3. *Какими документами оформляют поступление основных средств?*
  - 1) актом приемки-передачи;
  - 2) накладной;
  - 3) приходным ордером.
4. *По какой стоимости включаются основные средства в валюту баланса?*
  - 1) по первоначальной;
  - 2) по остаточной;
  - 3) по восстановительной.
5. *По какой стоимости принимаются основные средства к учету?*
  - 1) по первоначальной;
  - 2) по остаточной;
  - 3) по восстановительной.

*6. По какой стоимости могут оцениваться основные средства:*

- 1) остаточная;
- 2) плановая стоимость приобретения;
- 3) восстановительная;
- 4) ликвидационная;
- 5) первоначальная.

*7. Регистром аналитического учета основных средств является:*

- 1) инвентарная карточка;
- 2) карточка складского учета;
- 3) акт приемки-передачи.

*8. В фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств включаются суммы:*

- 1) уплаченные по договору строительного подряда;
- 2) уплаченные поставщику плюс доля общехозяйственных расходов;
- 3) уплаченные продавцу (сторонней строительной организации),

включая регистрационные сборы, таможенные пошлины, вознаграждения посредникам и др.

*9. Инвентарные карточки открывают на основании:*

- 1) акта приемки-передачи;
- 2) приходного ордера;
- 3) акта на списание.

*10. С какого момента начинают начислять амортизацию по объекту основных средств:*

- 1) с момента ввода в эксплуатацию;
- 2) с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию;
- 3) с момента оплаты документов поставщика за объект основных средств.

## Тема 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

*3.1. Понятие и оценка нематериальных активов.*

*3.2. Документальное оформление и учет движения нематериальных активов.*

*3.3. Способы погашения стоимости нематериальных активов.*

### 3.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

К нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- ✓ не имеет материально-вещественной (физической) структуры;
- ✓ может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

- ✓ используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

- ✓ не предполагается дальнейшая перепродажа данного имущества в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- ✓ способно приносить организации экономические выгоды в будущем (в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации));

- ✓ организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом);

- ✓ имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, и т.п.);

✓ фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

При классификации можно выделить следующие виды нематериальных активов:

- ✓ объекты интеллектуальной собственности;
- ✓ отложенные затраты;
- ✓ деловая репутация организации.

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

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

**Деловая репутация организации** – это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью его имущества. Существуют две разновидности деловой репутации:

- ✓ положительная;
- ✓ отрицательная.

Положительная деловая репутация – надбавки к цене, оплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Это нематериальные активы.

Отрицательная деловая репутация – скидка с цены, предоставленная покупателю в связи с отсутствием факторов в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутация качественных деловых связей и др. Это доходы будущих периодов.

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Оценка нематериальных активов. В учете нематериальные активы отражают по первоначальной стоимости, в отчетности – по остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- ✓ внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд), - по договорности сторон (согласованной стоимости);
- ✓ приобретенных за плату у других организаций и лиц, - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведения их до состояния, пригодного к использованию;

- ✓ полученных безвозмездно от других организаций и лиц, - по рыночной стоимости на дату оприходования;
- ✓ при создании нематериального актива – по фактически произведенным затратам на создание;
- ✓ приобретенных по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

### **3.2 Документальное оформление и учет движения нематериальных активов**

Документально движение нематериальных активов оформляется карточкой учета нематериальных активов (НМА-1).

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и сроки использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации, документ о регистрации и некоторые другие реквизиты.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляется по первоначальной оценке.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации.

Основные виды поступления нематериальных активов:

- ✓ их приобретение;
- ✓ создание своими силами и привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- ✓ приобретение на условиях обмена;
- ✓ поступление в счет вклада в уставный капитал организации;
- ✓ безвозмездное поступление;

✓ поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счетов учета расчетов, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

НДС по приобретенным нематериальным активам учитывается в общеустановленном порядке:

Дебет счета 19 / субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит счетов 60 или 76.

После принятия на учет нематериальных активов сумма НДС может быть принята к вычету следующим образом:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 / субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам».

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание, безвозмездная передача, передача активов в счет вклада в уставный капитал другой организации.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается:

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Остаточная стоимость нематериальных активов списывается:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы».

В дебет счета 91 также списываются все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражаются сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

### 3.3 Способы погашения стоимости нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией, исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов, срока полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного использования нематериальных активов определяется самой организацией. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Способы начисления амортизации по объектам нематериальных активов:

- ✓ линейным – исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- ✓ способом уменьшаемого остатка;
- ✓ способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Способы расчета амортизации по материальным активам аналогичен расчету амортизации по основным средствам. Начисление амортизации по нематериальным активам начинают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию и прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете следующей записью:

**Дебет производственных счетов (20,23, 25, 26 и др.)**

**Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».**

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Амортизация не начисляется, например, по нематериальным активам некоммерческих организаций.

#### **Контрольные вопросы для самопроверки полученных знаний**

1. Что относится к нематериальным активам?
2. Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов.
3. Что такое деловая репутация организации?
4. Характеристика синтетического учета нематериальных активов.
5. Способы начисления амортизации нематериальных активов.

## ТЕСТЫ

1. Критерии отнесения объектов к нематериальным активам сформулированы в :

- 1) ПБУ 6/01
- 2) Налоговом кодексе
- 3) Гражданском кодексе
- 4) ПБУ 14/07

2. Оценка, по которой принимаются нематериальные активы к учету

- 1) остаточная стоимость
- 2) условная оценка
- 3) первоначальная стоимость, формирующая сумму фактических расходов на приобретение

3. При безвозмездном получении первоначальная стоимость нематериальных активов формируется исходя из

- 1) текущей рыночной стоимости на дату оприходования
- 2) фактических расходов, связанных с приобретением
- 3) стоимости, согласованной с учредителями (участниками)

4. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является

- 1) номенклатурный номер
- 2) прејскурантный номер
- 3) инвентарный объект
- 4) табельный номер

5. Поступление нематериальных активов от поставщиков отражается записью

- 1) Д-т сч.04 «Нематериальные активы» К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- 2) Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- 3) Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.04 «Нематериальные активы»

6. Способы начисления амортизации нематериальных активов для целей бухгалтерского учета

- 1) линейный
- 2) нелинейный
- 3) уменьшаемого остатка
- 4) пропорционально объему выпущенной продукции

7. Начисление амортизации нематериальных активов отражается на счетах бухгалтерского учета

1) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч.05 «Амортизация нематериальных активов»

2) Д-т сч.26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч.04 «Нематериальные активы»

3) Д-т сч.05 «Амортизация нематериальных активов» К-т сч.04 «Нематериальные активы»

8. Списание остаточной стоимости нематериальных активов отражается на счетах бухгалтерского учета

1) Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч.05 «Амортизация нематериальных активов»

2) Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч.04 «Нематериальные активы»

3) Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.04 «Нематериальные активы»

9. По какой стоимости отражаются нематериальные активы в отчетности?

1) остаточная

2) восстановительная

3) первоначальная

4) информация о нематериальных активах в отчетности не отражается

10. Деловая репутация (цена фирмы) исчисляется в

1) сумме кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками на дату покупки имущественного комплекса

2) сумме разницы между стоимостью активов организации и ее обязательств

3) сумме разницы между стоимостью активов организации и ее собственного капитала

4) виде разницы между покупной ценой организации (ее имущественного комплекса) и стоимостью ее активов и обязательств по бухгалтерскому балансу

## **Тема 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

*4.1. Материально-производственные запасы, их состав, характеристика, классификация.*

*4.2. Оценка материалов, ее варианты.*

*4.3. Организация учета материалов на складе.*

*4.4. Учет материалов в бухгалтерии.*

*4.5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.*

### **4.1. Материально-производственные запасы, их состав, характеристика, классификация**

Учет материально-производственных запасов регламентируется ПБУ 5/01.

К материально-производственным запасам относятся активы:

– сырье, материалы, топливо, запасные части и др. Они используются при производстве продукции, которая предназначена для продажи, а также для управленческих нужд организации;

– готовая продукция, изготовленная организацией и предназначенная для продажи;

– товары, приобретенные или полученные от других физических и юридических лиц и предназначенные для последующей перепродажи;

– инвентарь, сроком использования менее одного года.

Вследствие того, что материально-производственные запасы имеют экономически неоднородные группы, в данной теме рассматривается учет материалов.

Единица бухгалтерского учета материалов определяется организацией самостоятельно и принимается как номенклатурный номер.

Для рациональной организации учета материалов необходимы: научно обоснованная классификация материалов, выбор оценки (как при поступлении материалов, так и при отпуске их в производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг) и единицы учета.

Основными классификационными признаками учета материалов являются:

– экономическая, т.е. построенная в зависимости от функциональной роли материалов в процессе производства. Она положена в основу построения Плана счетов бухгалтерского учета (счета синтетического учета и субсчета);

– технический признак, которым обусловлено построение номенклатуры или номенклатуры-ценника материалов;

– по стадиям технологического процесса, т.е. на отдельных технологических стадиях используются определенные виды материалов и др.

## 4.2. Оценка материалов, ее варианты

Оценка материалов зависит:

- от способа поступления активов в организацию;
- варианта оценки при отпуске материалов в производство.

В основу оценки материалов при их поступлении положена фактическая себестоимость. Она формируется по-разному, т.к. зависит от *каналов поступления материалов*:

- приобретение за плату – стоимость материалов согласно договору с поставщиком; транспортно-заготовительные расходы (таможенные пошлины, погрузо-разгрузочные расходы, расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата и др.); расходы по доведению материалов до состояния, в котором они могут использоваться в запланированных целях;
- изготовление материалов силами организации – фактические затраты, связанные с производством материалов;
- вклад в уставный капитал организации – стоимость материалов, согласованная с учредителем согласно договору;
- безвозмездное поступление – текущая рыночная стоимость на дату принятия материалов к учету, включая расходы по доставке;
- обмен на другое имущество (не денежными средствами) – стоимость активов переданных или подлежащих передаче организацией в обмен на материалы. При невозможности установить стоимость переданного имущества материалы оцениваются по стоимости аналогичных запасов.

Текущий учет материалов ведется по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Фактическая себестоимость применяется при небольшой номенклатуре материалов, а также при ограниченном количестве операций по их приобретению. Это связано с тем, что все затраты, связанные с приобретением материалов, к моменту поступления уже известны.

## Пример

Таблица 4.1

### Порядок формирования фактической себестоимости поступивших материалов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Акцептован счет поставщика за поступившие материалы: стоимость материалов железнодорожный тариф НДС (18%) Итого	10 «Материалы» 10 «Материалы» 19 «НДС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1800 200 360 2360
Акцептован счет АТК: доставка материалов НДС (18%) Итого	10 «Материалы» 19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	500 90 590
Материалы отпущены в производство для изготовления продукции по сложившейся фактической себестоимости	20 «Основное производство»	10 «Материалы»	2500

Следовательно, фактическая себестоимость материалов составляет 2500 рублей.

При значительной номенклатуре используемых материалов непосредственное применение фактической себестоимости не представляется возможным. Это связано с тем, что расход материалов для нужд производства опережает формирование расходов, связанных с их приобретением.

В данном случае для упрощения учета применяются **учетные цены**:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов предыдущего отчетного периода;
- плановые цены.

При использовании учетных цен возникают отклонения фактической себестоимости поступивших материалов от их учетных цен. Формирование отклонений зависит от выбора учетных цен:

– если применяются договорные цены, то производится расчет транспортно-заготовительных расходов (*ТЗР*), они увеличивают фактическую себестоимость;

– если применяются плановая цена и фактическая себестоимость предыдущего отчетного периода, то рассчитываются отклонения фактической себестоимости от их учетных цен. Они увеличивают или уменьшают фактическую себестоимость.

Расчет *ТЗР* или отклонений производится ежемесячно в целом по счету, субсчетам или по учетным группам материалов.

Сначала определяют процент *ТЗР*, сложившийся в текущем месяце:

$$\text{Процент } ТЗР = (ТЗР_n + ТЗР_n) / (ДЦ_n + ДЦ_n) \times 100,$$

где *ТЗР<sub>n</sub>* – сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на начало месяца;

*ТЗР<sub>n</sub>* – сумма транспортно-заготовительных расходов отчетного месяца;

*ДЦ<sub>n</sub>* – стоимость материалов по договорным ценам на начало месяца;

*ДЦ<sub>n</sub>* – договорная стоимость материалов, поступивших в отчетном месяце.

Затем определяют сумму *ТЗР*:

$$\text{Сумма } ТЗР = \text{Процент } ТЗР \times Р_m,$$

где *Р<sub>m</sub>* – расход материалов по учетным ценам в течение месяца.

Методика расчета отклонений фактической себестоимости материалов от их плановой цены аналогична расчету *ТЗР*.

## Пример

Таблица 4.2

### Расчет транспортно-заготовительных расходов за текущий месяц

№ п/п	Показатели	Договорная стоимость материалов, руб.	ТЗР, руб. (+)	Фактич. с/стоимость, руб.
1	Сальдо на начало месяца	14 500	500	15 000
2	Поступили материалы за месяц	87 500	8500	96 000
3	Итого (1+2)	102 000	9000	111 000
4	% ТЗР	$(9000:102\ 000) \times 100\% = 8,8\%$		
5	Материалы отпущены в производство	78 600	$78\ 600 \times 8,8\% = 6917$	85 517
6	Сальдо на конец месяца	23 400	2083	25 483

При отпуске материалов в производство организация может применять различные варианты расчета себестоимости:

- метод фактической себестоимости единицы (драгоценные металлы, драгоценные камни и др.);
- метод средней себестоимости;
- метод ФИФО, который основан на допущении, что материальные ресурсы при отпуске их в производство оцениваются по стоимости первой партии поступивших материалов.

При использовании этих методов оценки материалов применяется учетная цена, которая утверждается приказом по учетной политике. Поэтому она корректируется суммой ТЗР (+) или отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости ( $\pm$ ).

Выбор метода оценки материалов зависит от финансового состояния организации, сложившейся ценовой политики государства, налогообложения и других факторов.

### Пример

Организацией в отчетном месяце приобретены материалы одного вида. Поставка осуществлялась в течение месяца несколько раз и по различным ценам.

Таблица 4.3

**Информация об остатке материалов одного вида и их поступлении в течение месяца**

Показатели	Количество, ед.	Цена за ед., руб.	Стоимость материалов, руб.
Сальдо на 01.04 т.г.	50	10	500
Поступили материалы за апрель месяц:			
10 апреля	30	30	900
15 апреля	70	20	1400
22 апреля	50	40	2000
Итого поступило	150	-	4300
Отпущено в производство в апреле:	180		
Сальдо на 01.05 т.г.	20		

Расчет по методу средней себестоимости единицы материалов:

Средняя себестоимость единицы материалов составляет 24 руб. (500 руб.+4300 руб.): (50 +150);

Себестоимость израсходованных материалов составляет 4320 руб. (24 руб. × 180).

Себестоимость остатка материалов составляет 480 руб. (24 руб. × 20).

Расчет себестоимости материалов, отпущенных в производство, по методу ФИФО.

Себестоимость израсходованных материалов составляет

4000 руб. (10 руб.× 50 + 30 руб. × 30+20 руб. × 70 +40 руб. × 30).

### 4.3. Организация учета материалов на складе

Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов – основа материального учета. По этим документам осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль движения, сохранности и использования материальных ресурсов.

Сырье, материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, от списания пришедших в негодность основных средств и др. Эти поступления оформляются документами типовых и специализированных форм.

В отделе маркетинга документы по поступлению материалов записываются в Журнал учета поступающих грузов. В нем отражаются: дата за-

писи, наименование поставщика, дата и номер транспортного документа, номер, дата и сумма счета и др.

Прием материалов на склад оформляется приходными ордерами, актами о приемке материалов, товарно-транспортными накладными и др. *Приходные ордера* составляются в случаях, когда фактическое поступление материалов на склад соответствует документальным данным. В случаях отклонений фактических поставок от данных счетов-фактур, вызванных недостаточей, излишками материалов или другими причинами, составляются *акты о приемке материалов*.

Материалы отпускаются со склада организации для изготовления продукции, на хозяйственные нужды, на сторону и др. Для отпуска материалов со склада организации применяются документы: лимитно-заборные карты, требования, накладные на отпуск материалов на сторону и др. При многократной потребности материалов определенного номенклатурного номера в течение месяца выписываются *лимитно-заборные карты*, в которых указывается лимит расхода материалов, который соответствует производственной программе и нормам расхода материалов. Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляется *требованиями*. Для отпуска материалов сторонним организациям или хозяйствам своего предприятия применяются *накладные на отпуск материалов на сторону*.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами создаются склады. В них хранятся материалы, запасные части, тара, тарные материалы и т.д. Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Учет движения и остатков материалов осуществляется в **карточках (учета материалов) складского учета**. На каждый номенклатурный номер материалов открывается отдельная карточка. Поэтому учет материалов на складе называют оперативным, сортовым. Он ведется только в натуральном выражении.

Для рационального учета материалов необходимы:

- разработка номенклатуры или номенклатуры-ценника;
- определение круга лиц, которые имеют право подписи первичных документов;
- разработка норм запасов материалов каждого номенклатурного номера;
- заключение договора с материально-ответственным лицом;
- специально оборудованное помещение, которое обеспечивает сохранность материалов, а также температурный режим, режим влажности и другие условия, необходимые для правильной сохранности материалов;
- наличие весо-измерительных приборов, проверочных стелдов и др.

#### 4.4. Учет материалов в бухгалтерии

Учет материалов в бухгалтерии строится по одному из принятых методов: параллельный, оперативно-бухгалтерский (сальдовый), автоматизированный. Эти методы предполагают рациональную организацию учета материалов на складе, в бухгалтерии и контроль бухгалтерии за складским учетом.

Для учета материалов в бухгалтерии предназначены счета синтетического учета, субсчета. Их состав и содержание обусловлены Планом счетов бухгалтерского учета и рабочим планом счетов, который утвержден приказом организации по учетной политике: 10 «Материалы» (субсчета 1. Сырье и материалы; 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; 3. Топливо; 4. Тара и тарные материалы; 5. Запасные части и др.)

В соответствии ПБУ 1/2008, 5/01 учет поступления материалов может осуществляться следующими способами:

- фактическая себестоимость материалов формируется непосредственно на счете 10 «Материалы»;
- фактическая себестоимость материалов формируется с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Корреспонденция счетов в первом случае показана в табл. 3.1.

При втором варианте все операции, связанные с поступлением материалов предварительно относятся на счет 15. При фактическом поступлении материалов на склад учетная стоимость материалов относится на счет 10, а сумма отклонений – на счет 15. Следовательно, сальдо счета 15 означает, что материалы находятся в пути.

*Под отпуском материалов со склада* понимается отпуск материалов в производство для изготовления продукции, для управленческих и хозяйственных нужд организации, продажа на сторону и другие причины.

Отпуск материалов в производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг по учетной стоимости отражается записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы».

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, относят на соответствующие счета: Дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы». ТЗР или отклонения фактической себестоимости от учетных цен соответственно отражаются записью:

Дебет счетов 20, 25, 26

Кредит счетов 10, 16.

Для учета продажи и прочего выбытия материалов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебет счета 91

Кредит счета 10 – списывается стоимость материалов, отгруженных покупателю.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 – предъявлены счета к оплате.

Дебет счета 91

Кредит счета 68 – задолженность по НДС по операциям продажи.

Дебет счета 91 (99)

Кредит счета 99 (91) – прибыль (убыток) от продажи.

#### **4.5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

При расчетах с поставщиками между контрагентами заключается договор, в котором указывают: адреса сторон, объект поставки, объем поставки, договорную цену, сроки поставки, условия оплаты, штрафные санкции за нарушение условий договора и др.

Аналитический учет ведется по каждому поставщику. Регистром, в котором ведется учет расчетов с поставщиками, является журнал – ведомость по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В нем совмещается аналитический учет с синтетическим. Для учета расчетов с поставщиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Это активно-пассивный счет, его остатки отражаются во втором и пятом разделах бухгалтерского баланса.

Сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» представлено следующими вариантами:

- по неоплаченным счетам, если материалы не оплачены в срок или срок оплаты еще не наступил;
- за неприбывший груз, если акцептованы и оплачены счета, а материалы не поступили, т.е. находятся в пути, но право собственности по условиям договора передано покупателю;
- за неприбывший груз и по неоплаченным счетам, если право собственности согласно договору передано покупателю, но счета не оплачены и материалы находятся в пути;
- неотфактурованные поставки, если поступление материалов на склад опережает предъявление документов поставщика, а также излишки материалов, обнаруженные при поступлении;
- перечисление аванса в счет предстоящего поступления материалов (дебиторская задолженность).

При фактическом поступлении материалов от поставщика могут быть варианты:

- соответствие фактического поступления материалов документальным данным;
- недостача материалов, вызванная разными причинами;
- излишки материалов, которые оформляются как неотфактурованная поставка.

Если комиссией обнаружена недостача по вине поставщика, то составляется претензия. Сумма претензии складывается из стоимости недостающих материалов, расходов по доставке и суммы НДС, приходящегося на недостачу.

### **Пример**

Данные для решения.

Предъявлен счет поставщика:

Материалы 100 единиц по цене 400 руб. за единицу на сумму	40 000
Расходы по доставке	1600
НДС (18%)	7488
<i>Итого</i>	49088

Фактически поступило на склад 85 единиц материалов.

Расчет претензии:

стоимость недостающих материалов $400 \times 15$	=6000
расходы по доставке $1600/100 \times 15$	=240
НДС $(6000+240) \times 18\%$	=1123,2
<i>Итого</i>	7363,2

На общую сумму составляется бухгалтерская корреспонденция:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Следовательно, данная операция представлена в системе бухгалтерской записи:

Дебет счета 10 «Материалы» 34 000 руб.  $(400 \times 85)$ ;

счета 10 субсчет ТЗР 1360 руб.  $(16 \times 85)$ ;

счета 19 НДС 6364,8 руб.  $(34\ 000+1360) \times 18\%$ ;

счета 76 сумма претензии 7363,2руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
490 88 руб.

### **Контрольные вопросы**

1. Состав материально-производственных запасов.
2. Назовите слагаемые фактической себестоимости материалов.
3. Дайте понятие транспортно-заготовительных расходов и их состав.
4. Укажите субсчета, которые открыты для счета 10 «Материалы» согласно Плану счетов бухгалтерского учета.

5. Какими документами оформляется поступление материалов на склад организации?

6. Состав и характеристика первичных документов, которыми оформляется отпуск материалов со склада организации.

7. Приведите корреспонденцию счетов по учету поступления материалов без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

8. Что означает оценка материалов по методу ФИФО при их отпуске в производство?

9. Как рассчитать среднюю себестоимость материалов отпущенных в производство?

10. На каком счете ведется синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками? Дайте его характеристику.

11. Назовите варианты оценки материалов при отпуске их в производство.

## ТЕСТЫ

1. Фактическая себестоимость оприходованных организацией запасов, поступивших от поставщиков, отражается:

- 1) Д 10 К 60;
- 2) Д 10 К 76;
- 3) Д 15 К 10.

2. Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам учитывают:

- 1) на счете 15;
- 2) на счете 10/2.

3. Укажите проводку операции перечисления средств транспортной организации за доставку материалов:

- 1) Д 60 К 51;
- 2) Д 10 К 60;
- 3) Д 10 К 51.

4. Для учета материалов предназначены счета:

- 1) 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 2) 10 «Материалы»;
- 3) 20 «Основное производство»;
- 4) 01 «Основные средства».

5. К материально-производственным запасам относится:

- 1) готовая продукция;
- 2) денежные средства;
- 3) топливо для технологических целей;
- 4) нематериальные активы.

6. При методе средней себестоимости учетная стоимость отпущенных в производство материалов определяется:

- 1) по стоимости первых поставок;
- 2) по средней цене, сложившейся в отчетном периоде;
- 3) по стоимости последних поставок.

7. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, изготовленных силами организации, определяется исходя из:

- 1) фактических затрат, связанных с производством данных запасов;
- 2) балансовой стоимости идентичных или аналогичных запасов;
- 3) рыночных цен на идентичные запасы.

8. В каком разделе баланса показывается информация о материально-производственных запасах по объектам основных средств?

- 1) I Внеоборотные активы;
- 2) II Оборотные активы;
- 3) III Капитал и резервы.

9. Варианты оценки материалов при отпуске их в производство:

- 1) ФИФО;
- 2) фактическая себестоимость;
- 3) средняя;
- 4) рыночная стоимость.

10. Оценка материальных ценностей по средней себестоимости основана на допущении:

- 1) первыми списываются в расход материалы по стоимости первых по времени поставок;
- 2) первыми списываются в расход материалы по стоимости последних по времени поставок;
- 3) материалы списываются в расход по фактической себестоимости единицы;
- 4) материалы списываются в расход по средней цене единицы.

## **Тема 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

*5.1. Заработная плата, ее значение, принципы и задачи учета. Виды и формы оплаты труда. Фонд заработной платы.*

*5.2. Учет личного состава работников и рабочего времени.*

*5.3. Основная заработная плата, ее состав, документальное оформление, расчет отдельных видов начислений.*

*5.4. Состав дополнительной заработной платы, документальное оформление, расчет.*

*5.5. Пособия по временной нетрудоспособности, методика расчета, учет.*

*5.6. Удержания из заработной платы и порядок ее выдачи.*

### **5.1. Заработная плата, ее значение, принципы и задачи учета. Виды и формы оплаты труда. Фонд заработной платы**

*Заработная плата* – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера. Согласно Трудовому кодексу Российской Федерации оплата труда – это система взаимоотношений между работодателем и рабочими за их труд, оплата которого производится в соответствии с законом и нормативными правовыми актами. Труд является важнейшим элементом издержек производства, а заработная плата – основным источником дохода рабочих и служащих.

Организация оплаты труда является важнейшей составляющей организации труда на предприятии. Эффективность организации оплаты труда зависит от согласования интересов государства, работодателей и наемных работников.

В основу организации оплаты труда положены следующие принципы:

- предоставление предприятиям максимальной самостоятельности в вопросах организации и оплаты труда;
- регулирование соотношений по максимальному и минимальному размеру в оплате труда между отдельными категориями работников;
- рост производительности труда опережает рост средней заработной платы;
- материальная заинтересованность в высоких конечных результатах труда и неограниченности заработной платы;
- выработка эффективной системы социальной защищенности работников.

Основными нормативными документами, регулирующими учет расчетов по оплате труда, являются: законодательные акты (Конституция Российской Федерации, Трудовой кодекс, Гражданский кодекс, Налоговый кодекс и др.), положения по бухгалтерскому учету, инструкции Министерства финансов и других ведомств, локальные акты.

В современных условиях хозяйствования важнейшими задачами бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда являются:

- точный учет личного состава работников, отработанного времени и объема выполненных работ;
- правильное исчисление отдельных видов начислений заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности и удержаниям из них;
- соблюдение сроков расчетов по заработной плате с работниками организации в соответствии с коллективным договором;
- своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по отдельным видам платежей.

Различают два вида заработной платы: основная и дополнительная, две формы оплаты труда: повременная и сдельная.

*Повременная* – форма оплаты труда, при которой заработная плата работнику начисляется по установленной ставке или окладу за фактически отработанное время.

*Сдельная* – форма оплаты труда за фактически выполненный объем работы (изготовленную продукцию) на основании действующих расценок за единицу работы.

Разновидности форм – это системы оплаты труда. *Повременная форма* включает простую повременную и повременно-премиальную систему оплаты. Сдельная форма представлена следующими системами: прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная, аккордная.

Основным источником выплат заработной платы всем категориям работающих является *фонд заработной платы*.

В состав фонда заработной платы в соответствии с трудовым законодательством включаются:

- суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время;
- стимулирующие доплаты и надбавки;
- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;
- премии и поощрительные выплаты;
- выплаты на питание, жилье, топливо, которые носят регулярный характер.

## **5.2. Учет личного состава работников и рабочего времени**

Учет личного состава работников оформляется следующими документами:

*Приказ (распоряжение) о приеме на работу* – применяется для оформления и учета работников, принимаемых на работу по трудовому договору, составляется лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

*Личная карточка работника* – содержит сведения о работнике по данным паспорта, военного билета, трудовой книжки, документах об образовании др.

*Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу* – используется для оформления и учета перевода работника на другую работу.

*Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику* – применяется для оформления и учета отпусков. На основании приказа делаются отметки в лицевой карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за время отпуска.

*Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора с работниками* – применяется для оформления и учета увольнения работника. На основании приказа делается запись в лицевой карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником и др. Для учета рабочего времени применяют таблицы учета использования рабочего времени.

Табель заполняется сплошным фиксированием информации об отработанном и неотработанном времени. Для этого используются условные обозначения: О – отпуск; Б – болезнь; К – командировка и др. Для учета отработанного времени проставляется количество отработанных часов за каждый рабочий день. По окончании месяца подводят итоговые данные об отработанном и неотработанном времени, которые используются для расчета отдельных видов начислений.

## **5.3. Основная заработная плата, ее состав, документальное оформление, расчет отдельных видов начислений**

Заработная плата работникам организации определяется по-разному. Это зависит от вида, формы и системы оплаты труда, его организации. В основу расчета положены действующие на предприятии положения о премировании и другие локальные акты.

Различают два вида заработной платы: *основную* и *дополнительную*.

Основная – это заработная плата, начисленная за фактически отработанное время и качество выполненных работ.

В состав основной заработной платы включаются: начисления при повременной и сдельной оплате труда, компенсационные и стимулирующие доплаты и др.

Компенсационные доплаты состоят из:

– выплат, связанных с режимом работы и условиями труда (выплаты по районным коэффициентам, процентные надбавки за стаж работы в районах с тяжелыми природно-экономическими условиями);

– доплат за работу в выходные и праздничные дни, ночное и сверхурочное время, за работу на тяжелых работах и во вредных условиях труда и др.

Общий порядок регулирования доплат и надбавок установлен Трудовым кодексом и Постановлениями правительства Российской Федерации. Вместе с тем организациям дано право устанавливать доплаты самостоятельно, но не ниже установленных законом. Это закрепляется коллективным договором организации.

Повременная заработная плата применяется для руководителей и специалистов, а также для рабочих-повременщиков. Заработная плата руководителям и специалистам начисляется в соответствии со штатным расписанием исходя из установленного оклада и фактически отработанного времени по данным табеля учета использования рабочего времени.

### **Пример**

Менеджеру организации установлен оклад в размере 12 000 руб. В расчетном месяце – 20 рабочих дня, фактически отработано согласно табелю учета рабочего времени – 18 дней.

Определяется среднедневной заработок: 600 руб. (12 000/20);

Рассчитывается фактический заработок 10 800 руб. (600 × 18).

Начисление заработной платы рабочим повременщикам производится по тарифным ставкам соответствующего разряда и данным табельного учета.

Сдельная форма оплаты труда определяется коллективным договором организации и начисляется рабочим-сдельщикам по сдельным расценкам.

Она зависит:

– от квалификации рабочего, которая определяется его разрядом;

– фактически отработанного времени, затраченного на выполнение данной работы.

Документом на выполнение данной работы является *наряд на сдельную работу*, в котором указывается перечень работ, их оценка и общая сумма. На оборотной его стороне содержатся сведения о составе бригады, фактически отработанном времени и часовых тарифных ставках, соответствующих разрядам рабочих.

Размер процентных надбавок к заработной плате за стаж работы зависит от места работы, трудового стажа работника в данной местности и возраста.

*Процентные надбавки* в южных районах Дальнего Востока выплачиваются:

– молодежи (лицам в возрасте до 30 лет), прожившей не менее шести месяцев в местности, где предоставляются льготы и компенсации, в размере 10% за каждые шесть месяцев работы. Право на 30% надбавку приобретается через 1,5 года работы;

– лицам в возрасте старше 30 лет процентные надбавки выплачиваются в зависимости от стажа работы: 10% – стаж работы от одного года до трех лет; 20% – от трех лет до пяти; 30% – свыше пяти лет.

*Выплаты по районным коэффициентам* определяются Положениями Правительства Российской Федерации.

Сверхурочным считается время работы, превышающее установленное по режиму данной организации. Сверхурочное время оплачивается не менее, чем в полуторном размере за первые 2 часа и не менее чем в двойном – за последующие часы.

Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. Размер доплаты за каждый час ночной работы определяется коллективным договором организации.

Работа в выходные и праздничные дни оплачивается в двойном размере.

#### **5.4. Состав дополнительной заработной платы, документальное оформление, расчет**

Дополнительной называется заработная плата, начисленная за неотработанное время, но оплата которого предусмотрена Трудовым кодексом. Ее состав: оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, льготных часов подростков и др. В основу расчета таких выплат положен средний заработок. Правило его исчисления установлено специальным нормативным документом – положением о порядке расчета среднего заработка.

Для расчета заработной платы за время очередного отпуска используется средний заработок. Он определяется исходя из 12 месяцев предшествующих событию. Методика расчета зависит от отработанного периода:

– рассчитывается среднемесячный заработок – сумма заработка за 12 месяцев / 12;

– определяется среднедневной заработок – среднемесячный заработок / 29,3; 29,3 – это среднее количество календарных дней в году;

– определяется заработок за время отпуска – среднедневной заработок количество календарных дней отпуска.

**Пример:** расчет заработной платы за время очередного отпуска.

Согласно приказу рабочему Коломеец Л.Т. предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней с 01 марта т.г. Сумма заработной платы за 12 месяцев, предшествующих событию, составила 245 600 руб.

Расчет:

- определяется среднемесячный заработок – 20 467 руб.  $(245\ 600/12)$ ;
- рассчитывается среднедневной заработок – 698,5 руб.  $(20\ 467/29,3)$ ;
- заработная плата за время отпуска составляет:  
19 558 руб.  $(698,5 \times 28)$ .

## **5.5. Пособия по временной нетрудоспособности, методика расчета, учет**

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств социального страхования и средств работодателя. Документальное оформление: листок нетрудоспособности, который выдается медицинским учреждением, и табель учета использования рабочего времени. Размер пособия зависит от среднедневного заработка, количества дней болезни, стажа работы работника организации и ограничения дневного пособия согласно Трудовому кодексу.

Расчет пособий по временной нетрудоспособности производится по следующей методике:

1) рассчитывается среднедневной заработок. Для этого заработок работника за предшествующие два года и количество календарных дней расчетного периода  $(730)$ ;

2) определяется размер дневного пособия в зависимости от общего стажа работы работника организации. Расчет производится от среднедневного заработка в размере 60% при стаже работы до 5 лет; 80 % – с 5 до 8 лет; 100% – свыше 8 лет;

3) полученный размер дневного пособия сравнивают с максимальным ограничением;

4) общая сумма пособия – это дневное пособие, умноженное на количество дней болезни.

Источником для оплаты пособия по временной нетрудоспособности являются средства социального страхования и средства работодателя. Первые 3 дня болезни оплачиваются за счет средств работодателя.

### **Пример**

Работник администрации предприятия предоставил листок о временной нетрудоспособности с 12.04 т.г. по 16.04 т.г. За предшествующие два года ему начислено 444 500 рублей. Страховой стаж работника – 7 лет.

Среднедневной заработок:  $444\ 500/730 = 609$

Дневное пособие в зависимости от стажа:  $609 \times 80/100 = 487$

Сумма пособия  $487 \times 5 = 2435$ .

## 5.6. Удержания из заработной платы и порядок ее выдачи

Из суммы начисленной заработной платы работникам организации производят удержания. Удержания делятся на три вида: обязательные, по инициативе администрации организации и по заявлению работника.

К *обязательным удержаниям* относятся: налог на доходы физических лиц (НДФЛ), удержания по исполнительным документам (листам) и др. документам. Порядок удержания налога на доходы с физических лиц регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации. НДФЛ удерживается ежемесячно. Для его расчета определяется налогооблагаемая база и используется налоговая ставка. Для расчета налогооблагаемой базы применяют стандартные вычеты: 1400 рублей – на каждого иждивенца (3000 начиная с третьего) до достижения его заработка 350 000 рублей. После превышения указанных сумм стандартные вычеты не применяются.

Для получения стандартных налоговых вычетов работник должен ежегодно подавать заявление на предоставление вычетов с приложением соответствующих документов.

Действующая налоговая ставка налога с доходов физических лиц – 13%.

### Пример

Работнику организации начислена заработная плата за январь месяц 19 500 рублей, работник имеет двух несовершеннолетних детей трех и пяти лет.

Налогооблагаемая база составляет 16 700 руб.  $(19500 - 1400 \times 2)$ .

Сумма налога с доходов физических лиц – 2171 руб.  $(16\,700 \times 13\%)$ .

Удержания по исполнительным листам производятся в размерах, указанных в этих документах. Для расчета определяется сумма, с которой производится удержание: сумма начисленной заработной платы уменьшается на величину НДФЛ. Полученная расчетная база является основанием для расчета удержания по исполнительному документу в размере (%), указанном в этом документе.

К *удержаниям по инициативе организации* относятся: аванс, выданный в счет заработной платы, выплаты в межрасчетный период, возврат излишне выплаченных сумм, вследствие счетных ошибок, удержание за причиненный ущерб, за допущенный брак и др. Эти удержания производятся по распоряжению руководителя организации и только в случаях, определенных законодательством.

*Удержания по инициативе работника* производятся только на основании заявления, поданного им самим в бухгалтерию организации.

К ним относятся: удержание алиментов по письменному заявлению работника о добровольной уплате, суммы, перечисленные на благотворительные цели и др.

Выдача заработной платы производится два раза в месяц в сроки, установленные коллективным договором:

- в начале месяца выдается окончательный расчет за прошлый месяц,
- в середине месяца – плановый аванс в счет заработной платы.

Порядок выдачи заработной платы устанавливается организацией самостоятельно: наличными денежными средствами из кассы, по пластиковым карточкам.

Заработная плата, не выданная в установленные сроки, считается депонированной, а работник, своевременно не получивший ее, называется депонентом.

Для учета расчетов по заработной плате предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета отражаются суммы начислений заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности и др., то есть отражается задолженность организации перед работниками. Дебет – это удержание из заработной платы, ее выдача, то есть уменьшение задолженности.

Таблица 5.1

**Корреспонденция счетов по начислению заработной платы и удержаниям из нее**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислена заработная плата работникам организации:		
	– рабочим за изготовление продукции, выполнение работ	20	70
	– администрации организации	26	70
	– работникам производственных подразделений	25	70
	– рабочим за монтаж оборудования	08	70
2	Начислено пособие по временной нетрудоспособности:		
	за счет средств работодателя	20,25,26	70
	за счет средств социального страхования	69	70
3	Удержания из заработной платы:		
	– налог на доходы физических лиц	70	68
	– по исполнительным листам	70	76

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
4	Депонирована заработная плата	70	76
5	Выдан плановый аванс в счет заработной платы за первую половину месяца	70	50
6	Выдана заработная плата за вторую половину месяца (окончательный расчет)	70	50
7	Выдана из кассы депонированная заработная плата	76	50

### Контрольные вопросы

1. Назовите документ, регулирующий трудовые отношения в РФ.
2. Перечислите виды заработной платы.
3. Что означает понятие «основная заработная плата»?
4. Что такое «дополнительная заработная плата»?
5. Как рассчитать заработную плату, начисленную за время очередного отпуска?
6. Назовите формы оплаты труда.
7. Укажите источники, за счет которых оплачивается пособие по временной нетрудоспособности.
8. На каком счете учитываются расчеты с работниками организации по заработной плате?
9. К какому виду удержаний относится удержание налога на доходы с физических лиц?
10. Варианты выдачи заработной платы, обусловленность их применения.
11. При каких вариантах выдачи заработной платы возникает задолженность по депонированной заработной плате?
12. На основании каких документов производится удержание по исполнительным документам?
13. Составьте корреспонденцию счетов по депонированию заработной платы.
14. Какой документ применяется для учета использования рабочего времени?

### ТЕСТЫ

*1. При непрерывном стаже работы от 5 до 8 лет пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в размере:*

- 1) 80%;
- 2) 100%;
- 3) 60%.

2. При какой форме оплаты труда за основу берется количество и качество выполненных работ?

- 1) сдельная;
- 2) повременная;
- 3) аккордная.

3. При начислении отпускных для расчета среднего заработка расчетным периодом считаются:

- 1) предшествующие 6 месяцев;
- 2) предшествующие 12 месяцев;
- 3) предшествующие 24 месяца.

4. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается:

- 1) за счет средств социального страхования;
- 2) за счет средств работодателя;
- 3) за счет средств работодателя и средств социального страхования.

ния.

5. Назовите основные виды оплаты труда:

- 1) повременная и сдельная;
- 2) основная и дополнительная;
- 3) простая повременная и простая сдельная.

6. Первичный документ по учету рабочего времени:

- 1) табель;
- 2) наряд;
- 3) личная карточка.

7. По дебету счета 70 производят удержания:

- 1) НДФЛ;
- 2) страховых взносов;
- 3) НДС.

8. Перечисление в бюджет налога на доходы отражают проводкой:

- 1) Д 70 К 69;
- 2) Д 68 К 51;
- 3) Д 70 К 68.

9. Назовите основные формы оплаты труда:

- 1) повременная и сдельная;
- 2) основная и дополнительная;
- 3) простая повременная и простая сдельная.

10. Первичный документ по учету личного состава:

- 1) табель;
- 2) наряд;
- 3) личная карточка.

## **Тема 6. УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОИЗВОДСТВОМ ПРОДУКЦИИ**

*6.1. Понятие себестоимости продукции, ее состав. Классификация производственных затрат. Калькулирование и взаимосвязь калькулирования с учетом затрат.*

*6.2. Система производственных счетов и последовательность учета затрат на них.*

*6.3. Прямые затраты, их состав, организация учета.*

*6.4. Расходы, связанные с организацией производства и управлением. Учет и методы их распределения.*

### **6.1. Понятие себестоимости продукции, ее состав. Классификация производственных затрат. Калькулирование и взаимосвязь калькулирования с учетом затрат**

*Себестоимость продукции* – это выраженные в денежной оценке затраты на ее производство и продажу. Себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции:

- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты, непосредственно связанные с производством продукции;
- расходы по обслуживанию производственного процесса; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров и др.

2. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой; расходы на рекламу и др.

В себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, потери от простоев по внутренним причинам, недостачи в производстве, на складах организации в пределах норм естественной убыли и др.

Все затраты, включаемые в себестоимость продукции, необходимо классифицировать для правильной организации их учета:

1. По местам возникновения затрат:

- по производствам;
- по цехам;
- по участкам.

2. По способу отнесения на отдельные виды продукции:

- прямые (затраты, которые непосредственно связаны с производством определенного вида продукции (работ, услуг) и прямо относятся на их себестоимость – материалы, заработная плата рабочих, отчисления с заработной платы);

- косвенные (расходы, которые не могут быть отнесены на себестоимость конкретных видов продукции). Они предварительно (в течение месяца) собираются на определенных счетах, а затем распределяются между видами продукции. База распределения устанавливается предприятием и утверждается приказом по учетной политике.

3. По связям с технологическими процессами:

- основные расходы (связанные непосредственно с выпуском продукции – материалы, заработная плата, содержание машин и оборудования);

- накладные (не имеющие непосредственного отношения к выпущенной продукции).

4. По степени однородности затрат:

- одноэлементные (материалы, заработная плата);
- комплексные затраты (общепроизводственные, общехозяйственные).

5. По отношению затрат к объему продукции:

- постоянные (не изменяющиеся по отношению к объему выпускаемой продукции – аренда помещения и т.п.);

- переменные затраты (материалы, сдельная заработная плата).

6. По периоду включения в себестоимость:

- текущие (расходы данного периода);
- будущего отчетного периода (затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды – расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.);

- предстоящие (затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере – расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

7. По элементам затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

8. По калькуляционным статьям (статьи калькуляции приведены ниже).

Калькулирование представляет собой систему экономических расчетов (исчислений) себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг).

*Калькулирование себестоимости продукции* (работ, услуг) складывается из трех этапов:

1. Исчисление всей выпущенной продукции на предприятии в целом.
2. Определение фактической себестоимости каждого вида продукции.
3. Расчет себестоимости единицы выпущенной продукции, работ, услуг.

На предприятии необходимо правильно определять объект калькулирования и калькуляционную единицу.

Объектом калькуляции могут выступать изделия, работы, услуги, заказы, группы изделий.

Критерием выбора объекта калькуляции является:

- особенности технического процесса;
- характер работ и услуг, продукция;
- однородность продукции, работ и услуг.

Калькуляционная единица служит измерителем объекта калькулирования, т.е. себестоимость единицы того, что мы желаем измерить.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь. Данные, собранные в системе производственного учета, являются основанием для расчета себестоимости единицы продукции. Калькулирование себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг предопределяется системой производственного учета.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Слагаемые калькуляций – это статьи:

- 1) сырье и материалы
- 2) возвратные отходы (вычитаются)
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера
- 4) топливо и энергия на технологические цели
- 5) заработная плата производственных рабочих
- 6) отчисления на социальные нужды
- 7) расходы на подготовку и освоение производства
- 8) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
- 9) общепроизводственные расходы
- 10) потери от брака

Итого: производственная себестоимость по сокращенной номенклатуре статей

- 11) общехозяйственные расходы

Итого: производственная себестоимость по полной номенклатуре статей  
 12) расходы на продажу  
 Итого: полная себестоимость

## **6.2. Система производственных счетов и последовательность учета затрат на них**

Для учета затрат на производство, для формирования калькуляций себестоимости продукции, работ, услуг применяются специальные счета. Они представляют собой систему производственных счетов.

*Таблица 6.1*

### **Система производственных счетов и их характеристика**

Название счета	№ счета	Характеристика счета	Место счета в балансе
Основное производство	20	Калькуляционный, активный	2 раздел баланса, «Оборотные активы»
Вспомогательное производство	23	Калькуляционный, активный	2 раздел баланса, «Оборотные активы»
Общепроизводственные расходы	25	Собирательно-распределительный, активный	Остатка не имеет и в балансе не показывается
Общехозяйственные расходы	26	Собирательно-распределительный, активный	Остатка не имеет и в балансе не показывается
Брак в производстве	28	Калькуляционный, сопоставляющий, активный	Остатка не имеет и в балансе не показывается
Резерв предстоящих расходов и платежей	96	Отчетно-распределительный, пассивный	5 раздел «Краткосрочные обязательства»
Расходы будущих периодов	97	Отчетно-распределительный, активный	2 раздел баланса, «Оборотные активы»

Порядок учета затрат на производство продукции (работ, услуг) может быть представлен в определенной последовательности:

– согласно первичным документам, учетным регистрам все затраты относятся по направлению, т.е. прямые непосредственно на счета

20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство», косвенные – на счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», а также на счет 97 «Расходы будущих периодов». При этом кредитуются счета 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.;

- распределение расходов будущих периодов: Д-т счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», К-т счета 97 «Расходы будущих периодов»;

- создание резервов предстоящих расходов и платежей: Д-т счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» К-т счета 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей»;

- распределение общепроизводственных расходов: Д-т счета 20 «Основное производство» К-т счета 25 «Общепроизводственные расходы»;

- распределение общехозяйственных расходов: Д-т счетов 20 «Основное производство», 90 «Продажи» К-т счета 26 «Общехозяйственные расходы». Таким образом, на счете 20 собраны как прямые, так и косвенные расходы;

- фактическая себестоимость готовой продукции: Д-т счета 43 «Готовая продукция» К-т счета 20 «Основное производство».

### **6.3. Прямые затраты, их состав, организация учета**

Прямыми называются затраты, которые можно непосредственно отнести на определенный объект учета. Для этого к счету 20 «Основное производство» открываются аналитические счета. В состав прямых затрат включаются: материальные, трудовые, расходы на освоение новых видов продукции (работ, услуг), прочие.

К материальным затратам относят:

- стоимость приобретенных материалов, которые отпущены в производство по одной из принятых оценок материалов (себестоимость единицы, средняя себестоимость, ФИФО);

- транспортно-заготовительные расходы или отклонения фактической себестоимости от их учетных цен;

- возвратные отходы;

- стоимость потребленных работ и услуг, которые выполнены сторонними организациями и др.

**Возвратные отходы** получены в результате технологической обработки исходных материалов. Они уменьшают производственные затраты и оцениваются: по цене возможного использования или продажи, по пониженным ценам, по полной цене исходного сырья.

**Состав трудовых затрат:** основная заработная плата производственных рабочих, дополнительная заработная плата производственных рабочих, страховые взносы, отчисления на страхование от несчастных случаев.

Сумма *основной заработной платы* определяется по первичным документам, в которых указывается объект учета, т.е. аналитические счета к счету 20 «Основное производство».

*Дополнительной* называется *заработная плата*, начисленная за неотработанное время, но оплата, которого предусмотрена Трудовым кодексом.

Начисление заработной платы отражается записью:

Д-т счета 20 «Основное производство»

К-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

*Страховые взносы* – составная часть расходов организации. Они рассчитываются от суммы заработной платы по установленным процентам. Отчисления на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний каждому предприятию определяются дифференцировано. Минимальный размер отчислений 0,2%.

Суммы страховых взносов относятся на те же счета, что и заработная плата работников. При этом составляется проводка: Д-т счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. К-т счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

#### **6.4. Расходы, связанные с организацией производства и управлением. Учет и методы их распределения**

Если расходы организации невозможно отнести по прямому признаку, то они предварительно собираются на специальных счетах, а затем распределяются между видами продукции (работ, услуг) пропорционально установленным базам распределения. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы состоят из:

- расходов на содержание и эксплуатацию оборудования,
- общецеховых расходов на управление.

Обе группы имеют общие характеристики: состоят из комплексных статей, возникают в производственных подразделениях, контролируются сметами, распределяются косвенным путем между видами продукции.

Аналитический учет ведется по местам совершения затрат, т.е. по производственным подразделениям и статьям аналитического учета (содержание аппарата управления, содержание прочего цехового персонала, содержание и ремонт производственного оборудования и др.).

Собранная в течение месяца сумма расходов, распределяется между видами продукции пропорционально установленным базам.

Базами распределения могут быть: основная заработная плата производственных рабочих, прямые затраты, сметные ставки затрат и др.

#### **Порядок списания:**

Д-т счета 20 «Основное производство»

К-т счета 25 «Общепроизводственные расходы»

*Общехозяйственные расходы* – косвенные расходы, возникающие на уровне управления предприятием. К ним относятся заработная плата аппарата управления, командировки и перемещения, представительские расходы, содержание прочего общехозяйственного персонала, амортизация основных средств, содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения, охрана труда, подготовка кадров.

Аналитический учет этих расходов строится по группам, а внутри их по статьям.

Порядок списания зависит от учетной политики организации:

– при полной производственной себестоимости:

Д-т счета 20 «Основное производство»

К-т счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

– при сокращенной себестоимости:

Д-т счета 90 «Продажи»

К-т счета 26 «Общехозяйственные расходы».

#### **Контрольные вопросы**

1. Понятие себестоимости продукции (работ, услуг) и ее основные принципы.
2. Назовите основные классификационные признаки производственных затрат.
3. В чем заключается взаимосвязь и взаимозависимость учета затрат и калькулирования?
4. Назовите основные статьи калькуляции.
5. Укажите слагаемые полной себестоимости продукции (работ, услуг).
6. Как подразделяются затраты по экономическим элементам?
7. Дайте определение понятию «прямые затраты» и назовите их состав.
8. Назовите косвенные расходы и дайте их определение.
9. К какому виду затрат в зависимости от объема производства относятся общепроизводственные расходы?
10. Укажите основные базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
11. На каком счете формируется фактическая себестоимость готовой продукции (работ, услуг)?

12. Система производственных счетов, ее состав.
13. Укажите последовательность учета затрат на производственных счетах.

## ТЕСТЫ

1. *Калькуляция – это способ:*
  - 1) группировки затрат;
  - 2) обобщения затрат;
  - 3) исчисления себестоимости объектов учета;
  - 4) группировки затрат и их обобщения, исчисления себестоимости объектов учета.
2. *Затраты на производство по способу включения в себестоимость продукции делятся на:*
  - 1) постоянные и переменные;
  - 2) прямые и косвенные;
  - 3) одноэлементные и комплексные.
3. *Расходы, связанные с производством продукции, работ, услуг, учитываются на счетах:*
  - 1) «Основное производство»;
  - 2) «Вложения во внеоборотные активы»;
  - 3) «Основные средства».
4. *Под прямыми расходами на производство продукции понимают:*
  - 1) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
  - 2) расходы, возникшие в конкретном цехе;
  - 3) все производственные расходы.
5. *Косвенные расходы учитываются на счетах:*
  - 1) «Общехозяйственные расходы»;
  - 2) «Вспомогательные производства»;
  - 3) «Основное производство».
6. *На списание общепроизводственных расходов делается запись:*
  - 1) Д-т 23 К-т 90;
  - 2) Д-т 25 К-т 26;
  - 3) Д-т 20 К-т 25.
7. *Процесс производства – это совокупность операций, связанных с:*
  - 1) заготовлением предметов труда;
  - 2) производством продукции, работ и услуг;
  - 3) продажей продукции, работ и услуг.

8. При начислении заработной платы рабочим основного производства составляется бухгалтерская запись:

- 1) Д-т 20 «Основное производство» К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 2) Д-т 20 «Основное производство» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 3) Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

9. Остаток по счету «Основное производство» показывает величину:

- 1) затрат отчетного периода;
- 2) затрат в незавершенном производстве;
- 3) фактической производственной себестоимости готовой продукции;
- 4) плановой производственной себестоимости готовой продукции.

10. Затраты на производство по отношению к объему выпущенной продукции делятся на:

- 1) постоянные и переменные;
- 2) прямые и косвенные;
- 3) одноэлементные и комплексные.

## **Тема 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ ПРОДАЖИ**

*7.1. Понятие готовой продукции, ее оценка и организация учета.*

*7.2. Учет продажи готовой продукции, работ, услуг.*

### **7.1. Понятие готовой продукции, ее оценка и организация учета**

*Готовая продукция* – это часть материально-производственных запасов. Она является конечным результатом производственного цикла. Готовая продукция предназначена для продажи.

Организация учета готовой продукции на предприятии предполагает учет готовой продукции по местам хранения и материально-ответственным лицам, с которыми заключен договор о материальной ответственности.

Учет готовой продукции ведется в стоимостных и количественных показателях.

Движение готовой продукции на складе организации оформляется документами типовых и специализированных форм: накладная, которая используется для сдачи готовой продукции из производства на склад, приказ-накладная – применяется для отпуска, отгрузки готовой продукции со склада организации.

Оценка готовой продукции зависит от каналов поступления:

- внесенной в счет вклада в уставный капитал – договорная, согласованная стоимость по договору с учредителем;
- поступление по договору дарения или безвозмездно – рыночная стоимость на дату принятия готовой продукции к учету;
- изготовление готовой продукции в организации – фактическая себестоимость. Это основной источник появления готовой продукции на предприятии.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском учете по фактической производственной себестоимости. Она складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства основных средств, материалов, топлива, энергии, трудовых затрат и др.

Аналитический учет готовой продукции в бухгалтерском учете и в местах ее хранения ведется по учетным ценам, в качестве которых может использоваться:

- фактическая производственная себестоимость, применяемая в единичном и мелкосерийном производстве, где производится выпуск массовой продукции, но небольшой номенклатуры;

- плановая (нормативная) стоимость, которая применяется в массовом и серийном производствах с большой номенклатурой готовой продукции;
- договорные цены применяются при любом типе производства при стабильности их цен.

Учетная цена готовой продукции, как правило, не совпадает с ее фактической себестоимостью. Поэтому рассчитываются отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее учетных цен. Если фактическая себестоимость превышает учетную, то составляется дополнительная проводка. Если она ниже учетной цены, то производится запись красным сторно.

Для учета готовой продукции используют счет 43 «Готовая продукция».

Таблица 7.1

### Структура счета 43 «Готовая продукция»

Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> – остаток готовой продукции на начало отчетного периода по фактической или плановой (нормативно) себестоимости	Отгрузка готовой продукции со склада организации покупателям по фактической или плановой (нормативной) себестоимости Продажа готовой продукции покупателям по фактической или плановой себестоимости
Поступление готовой продукции из производства на склад в течение отчетного периода по фактической или плановой (нормативной) себестоимости	
<b>Оборот по дебету</b>	<b>Оборот по кредиту</b>
<b>Сальдо</b> – остаток готовой продукции на конец отчетного периода по фактической или плановой (нормативной) себестоимости	

При сдаче из производства изготовленной продукции на склад организации составляется бухгалтерская проводка:

Д-т счета 43 «Готовая продукция»

К-т счета 20 «Основное производство».

### Пример

Готовая продукция сдана из производства на склад. Ее фактическая себестоимость составляет – 145 210 руб.

Варианты оценки готовой продукции в текущем учете организации:

- фактическая себестоимость;
- плановая (нормативная) себестоимость: а) 147 600 руб.; б) 140 360 руб.

Таблица 7.2

### Корреспонденция счетов по учету готовой продукции, сданной из производства на склад

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Согласно накладной готовая продукция сдана из производства на склад по фактической себестоимости	43	20	145 210
Согласно накладной готовая продукция сдана из производства на склад по плановой себестоимости	43	20	147 600
Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее плановой себестоимости (сторнирована экономия)	43	20	(2390) (145 210 – 147 600)
Согласно накладной готовая продукция сдана из производства на склад по плановой себестоимости	43	20	140360
Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее плановой себестоимости (дополнительная проводка на сумму перерасхода)	43	20	4850 (145 210 – 140 360)

## 7.2. Учет продажи готовой продукции, работ, услуг

Продажа готовой продукции является завершающим этапом кругооборота хозяйственных средств организации.

Продажа готовой продукции предполагает:

- отгрузку готовой продукции покупателю по фактической себестоимости, расходы, связанные с продажей;

– поступление средств от покупателя за отгруженную в их адрес готовую продукцию по отпускным продажным ценам.

Цены реализации устанавливаются организацией самостоятельно, при этом учитывают рыночные цены на аналогичную продукцию и полную себестоимость изготовленной продукции.

Следовательно, продажная цена организации складывается из:

- полной себестоимости (производственная себестоимость + расходы на продажу);
- НДС;
- планируемой прибыли.

В результате сравнения полученных доходов (выручки от продажи) и расходов (фактических расходов, связанных с производством и продажей) определяется финансовый результат от продажи: прибыль или убыток.

Каждая организация несет расходы на продажу за свой счет. Расходы, связанные с продажей учитываются на специальном счете 44 «Расходы на продажу». Это активный, собирательно-распределительный счет. Состав расходов на продажу определяется нормативными документами. Он утверждается приказом по учетной политике организации.

В состав расходов на продажу включаются:

- расходы на тару и упаковку (коробки, бочки, банки, ящики и др.);
- транспортные расходы, связанные с доставкой продукции собственным или сторонним транспортом;
- погрузо-разгрузочные расходы (заработная плата рабочих, занятых данным видом работ, страховые взносы по установленной ставке от начисленной суммы заработной платы рабочих, занятых погрузкой и разгрузкой продукции, оплата данных расходов подотчетными лицами организации и др.);
- расходы на рекламу (разные виды рекламы готовых изделий, работ, услуг);
- прочие расходы (командировочные расходы работников организации по вопросам, связанным с продажей продукции, организация выставок готовой продукции и др.).

Учет хозяйственных операций по учету расходов, связанных с продажей продукции, можно разделить на два этапа:

- 1) учет вышеперечисленных расходов и формирование их суммы за отчетный период в дебете счета 44 «Расходы на продажу»;
- 2) распределение расходов на продажу между видами реализованной продукции. Базами распределения могут быть: объем, вес, производственная себестоимость продукции и др. показатели.

## Пример

Таблица 7.3

### Учет хозяйственных операций на счете 44 «Расходы на продажу»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Отпущены материалы для упаковки готовой продукции	44	10	10 200
Начислена амортизация оборудования, используемого для упаковки продукции	44	02	850
Начислена заработная плата рабочим, занятым упаковкой продукции	44	70	6500
Начислены страховые взносы (30,2%) ( $6500 \times 30,2/100\%$ )	44	69	1963
Принят и утвержден авансовый отчет менеджера по продаже на командировочные расходы	44	71	540
Отпущена со склада тара для упаковки продукции	44	10	160
Распределяются и списываются расходы на продажу	90	44	19 940

Для учета продажи готовой продукции, работ, услуг предназначен счет 90 «Продажи».

По дебету этого счета отражаются расходы: фактическая производственная себестоимость проданной продукции, НДС, полученный от покупателя в составе выручки, расходы на продажу за отчетный период. В соответствии с приказом по учетной политике в дебет этого счета могут быть отнесены общехозяйственные расходы.

По кредиту счета 90 «Продажи» записывается выручка от продажи готовой продукции, работ, услуг.

Счет 90 «Продажи» остатка не имеет. Полученная разница – это финансовый результат, который переносится на счет 99 «Прибыли и убытки», поэтому остаток по счету 90 «Продажи» всегда равен нулю.

## Структура счета 90 «Продажи»

Счет 90 «Продажи»	
Дебет	Кредит
1) фактическая производственная себестоимость проданной продукции; 2) налог на добавленную стоимость (НДС), который получен от покупателя в составе выручки от продажи и подлежит перечислению в бюджет; 3) фактические расходы, связанные с продажей	1) выручка, полученная от покупателей за проданную продукцию
Оборот по дебету – фактические расходы, связанные с производством и продажей продукции, включая НДС	Оборот по кредиту – выручка от продажи
Списание прибыли от продажи, если выручка от продажи превышает фактические расходы	Списание убытка от продажи, если расходы организации превышают выручку от продажи

Учет продажи продукции отражается в системе счетов бухгалтерского учета, когда право собственности на готовую продукцию переходит покупателю в момент отгрузки:

– выпущена продукция из производства на склад организации по фактической себестоимости:

Дт счета 43 «Готовая продукция»

Кт счета 20 «Основное производство»;

– продукция отгружена покупателям по отпускным продажным ценам:

Дт счета 62 «Расчеты с покупателями»

Кт счета 90 «Продажи»;

– списывается фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции:

Дт счета 90 «Продажи»

Кт счета 43 «Готовая продукция»;

– поступила на расчетный счет оплата от покупателей за реализованную продукцию:

Дт счета 51 «Расчетный счет»

Кт счета 62 «Расчеты с покупателями»;

– собираются расходы на продажу:

Дт счета 44 «Расходы на продажу»

Кт счетов 10 «Материалы», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

– списываются расходы на продажу:

Дт счета 90 «Продажи»

Кт счета 44 «Расходы на продажу»;

– определяется финансовый результат:

а) прибыль – Дт счета 90 «Продажи» Кт счета 99 «Прибыли и убытки»

б) убыток – Дт счета 99 «Прибыли и убытки» Кт счета 90 «Продажи».

### Пример

Организация-продавец продает готовую продукцию покупателю за 118 000 руб., в т.ч. НДС – 18 000 руб. По условиям договора предусмотрен момент перехода права собственности от продавца покупателю в момент отгрузки. Выручка от продажи поступила на расчетный счет организации.

Фактические затраты, связанные с производством и продажей продукции, составляют:

– фактическая производственная себестоимость готовой продукции – 90 000 руб.;

– расходы на продажу – 6806 руб. (командировочные расходы – 1500 руб., расходы на тару – 1400 руб., заработная плата рабочим – 3000 руб., страховые взносы – 906 руб.).

Таблица 7.5

### Журнал хозяйственных операций

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Продукция отгружена покупателям по продажным ценам (признание выручки)	62	90	118 000
НДС в составе выручки от продажи	90	68	18 000
Фактическая себестоимость отгруженной продукции	90	43	90 000
Предъявлен и принят к оплате авансовый отчет подотчетного лица о командировочных расходах, связанных с продажей продукции	44	71	1500
Отпущена со склада тара для упаковки продукции	44	10	1400
Начислена заработная плата рабочим за упаковку продукции	44	70	3000

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Начислены страховые взносы	44	69	906
Распределяются и списываются расходы на продажу	90	44	6806
Поступила на расчетный счет оплата от покупателей	51	62	118 000
Финансовый результат от продажи (118 000 – 18 000 – 90 000 – 6806)	90	99	3194
Перечисляется с расчетного счета задолженность бюджету по НДС	68	51	18 000

### Контрольные вопросы

1. Дайте понятие готовой продукции.
2. Назовите измерители, в которых учитывается готовая продукция.
3. Оценка готовой продукции, которая применяется для синтетического учета. Порядок ее формирования.
4. Оценка готовой продукции, которая применяется в текущем учете.
5. Составьте основные проводки по учету готовой продукции, поступившей из производства на склад организации.
6. Дайте характеристику счету 43 «Готовая продукция».
7. Назовите состав расходов, связанных с продажей продукции.
8. Что такое финансовый результат и как он рассчитывается?
9. Приведите корреспонденцию счетов по учету продажи.
10. На каком счете отражается финансовый результат от продажи продукции, работ, услуг?
11. Что означает процесс продажи?
12. Какие операции учитываются на счете 90 «Продажи»?

### ТЕСТЫ

1. На стадии процесса реализации калькулируется:
  - 1) заготовительная себестоимость предметов труда;
  - 2) производственная себестоимость продукции, работ и услуг;
  - 3) полная фактическая себестоимость проданной продукции.
2. Прибыль от продажи продукции отражают проводкой:
  - 1) Д-т 99                      К-т 90;
  - 2) Д-т 90                      К-т 99;
  - 3) Д-т 91                      К-т 99.

3. *Отражение хозяйственной операции на счетах Д-т 90 К-т 43 означает:*

- 1) выпуск продукции;
- 2) продажу продукции (фактическая себестоимость);
- 3) возврат продукции покупателям (продажная стоимость).

4. *На счете 90 «Продажи» отражается:*

- 1) фактическая производственная себестоимость реализованной продукции;
- 2) учетная оценка товаров отгруженных;
- 3) полная фактическая себестоимость реализованной продукции.

5. *При выпуске из производства готовой продукции делается проводка:*

- 1) Д-т 20 «Основное производство» К-т 10 «Материалы»;
- 2) Д-т 43 «Готовая продукция» К-т 20 «Основное производство»;
- 3) Д-т 10 «Материалы» К-т 20 «Основное производство».

6. *Поступили платежи за реализованную продукцию:*

- 1) Д 51 К62;
- 2) Д 62 К 90;
- 3) Д 60 К51.

7. *Расходы на продажу списываются:*

- 1) Д 90 К 44;
- 2) Д 43 К 44;
- 3) Д 99 К 44.

8. *Прибыль от продажи продукции – это:*

- 1) разница между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции;
- 2) разница между выручкой от продажи продукции и ее полной фактической себестоимостью;
- 3) выручка от продажи продукции.

9. *Убыток от продажи продукции отражают проводкой:*

- 1) Д-т 99 К-т 90;
- 2) Д-т 90 К-т 99;
- 3) Д-т 91 К-т 99.

10. *Финансовый результат от основного вида деятельности определяют на счете:*

- 1) 90;
- 2) 91;
- 3) 99.

## Тема 8. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Финансовым результатом деятельности организации является прибыль или убыток.

К группе финансово-результативных счетов относятся счета:

91 «Прочие доходы и расходы»

99 «Прибыли и убытки»

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Они предназначены для учета финансовых результатов деятельности организации и являются активно-пассивными.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании финансового результата в отчетном году. На данный счет списываются:

- финансовый результат от основного вида деятельности, выявленный на счете 90 «Продажи»;
- сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- авансовые платежи по налогу на прибыль, санкции налоговых органов, перерасчет по налогу на прибыль исходя из фактической прибыли.

Формирование финансового результата деятельности организации за отчетный месяц отражается следующими бухгалтерскими проводками:

1. Выявлен финансовый результат от продаж за отчетный месяц:
  - а) прибыль:  
Дебет счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»  
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
  - б) убыток:  
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»  
Кредит сета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».
2. Отражаются в течение месяца прочие доходы организации:  
Дебет различных счетов по видам полученных доходов  
Кредит счета 91/1 «Прочие доходы».
3. Отражаются в течение месяца прочие расходы организации:  
Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»  
Кредит различных счетов по видам понесенных расходов.
4. В конце месяца производится сопоставление записей на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и выявляется сальдо, которое списывается:
  - а) если получено дебетовое сальдо:  
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»  
Кредит счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
  - б) если получено кредитовое сальдо:  
Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»  
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

5. Начислены платежи по налогу на прибыль:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании года закрываются субсчета, открытые к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» (внутренними записями на счета 90/9, 91/9), а финансовый результат отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При закрытии счета 90 «Продажи» производят записи:

1. Списывается выручка, накопленная в течение года:

Дебет счета 90/1 «Выручка»

Кредит счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

2. Списывается себестоимость продаж, накопленная в течение года:

Дебет счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 90/2 «Себестоимость продаж».

3. Списывается НДС, накопленный в течение года:

Дебет счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 90/3 «НДС».

При закрытии счета 91 «Прочие доходы и расходы» производят следующие записи:

1. Списываются накопленные в течение года прочие доходы:

Дебет счета 91/1 «Прочие доходы»

Кредит счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

2. Списываются накопленные в течение года прочие расходы:

Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 91/2 «Прочие расходы».

По окончании отчетного года производится расчет налога из фактической прибыли и корректируется сумма ранее начисленных платежей:

1. Если платежи, начисленные в течение года, меньше причитающейся суммы, то на доначисленную сумму:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. Если начисление произведено больше причитающейся к уплате суммы, то излишне начисленная сумма сторнируется:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Заключительной записью декабря производится списание финансового результата отчетного года:

1. Списывается чистая прибыль отчетного года:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

2. Списывается убыток отчетного года:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

## ТЕСТЫ

1. Финансовый результат от прочих операций отражается корреспонденцией:

- |                                   |                                 |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| 1) Д 90 «Продажи»                 | К 99 «Прибыли и убытки»;        |
| 2) Д 99 «Прибыли и убытки»        | К 90 «Продажи»;                 |
| 3) Д 99 «Прибыли и убытки»        | К 44 «Расходы на продажу»;      |
| 4) Д 91 «Прочие доходы и расходы» | К 99 «Прибыли и убытки»;        |
| 5) Д99 «Прибыли и убытки»         | К 91 «Прочие доходы и расходы». |

2. Конечный финансовый результат за отчетный период формируется на счете 99:

- 1) как дебетовый оборот;
- 2) как разница между кредитовым и дебетовым оборотами;
- 3) как кредитовый оборот;
- 4) как сумма дебетового и кредитового оборота.

3. Нераспределенная прибыль показывается в балансе в:

- 1) активе по счету 99;
- 2) активе по счету 84;
- 3) пассиве по счету 99;
- 4) пассиве по счету 84.

4. Непокрытый убыток показывается в балансе в:

- 1) активе по счету 99;
- 2) активе по счету 84;
- 3) пассиве по счету 99;
- 4) пассиве по счету 84.

5. При начислении налога на прибыль составляется запись:

- 1) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 2) Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит счета 51 «Расчетные счета»;
- 3) Дебет счета 91/2 «Прочие расходы» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

6. Списание чистой прибыли отражается записью:

- 1) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 2) Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
- 3) Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
- 4) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит сета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

7. *Может ли счет 91 «Прочие доходы и расходы» иметь остатки:*

- 1) может;
- 2) не может;
- 3) остатки могут иметь субсчета, открытые к счету 91.

8. *По дебету счета 91 показываются:*

- 1) прочие доходы;
- 2) прочие расходы;
- 3) выручка от продаж.

9. *По кредиту счета 91 показываются:*

- 1) прочие доходы;
- 2) прочие расходы;
- 3) выручка от продаж.

10. *Субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются внутренними записями на:*

- 1) 90/9;
- 2) 91/9;
- 3) 99.

## **Сквозная задача по дисциплине «Бухгалтерский учет»**

Сквозная задача представляет собой комплекс фактов хозяйственной жизни условного производственного предприятия.

Решение задачи предполагает открытие счетов синтетического и аналитического учета по данным табл. 11, 12, 13; составление бухгалтерских записей по приведенным фактам хозяйственной жизни в регистрационном журнале с проведением необходимых расчетов, предлагаемых в задаче.

Текущий учет материалов ведется по учетным ценам (цены приобретения), поэтому обособленно учитываются транспортно-заготовительные расходы, которые рассчитываются ежемесячно. Для учета материалов к счету 10 «Материалы» открыты субсчета: 10/1 «Материалы по учетным ценам», 10/2 «Транспортно-заготовительные расходы. Для расчета транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на отпущенные в производство материалы, необходимо заполнить табл. 7.

Предполагается произвести расчет первоначальной стоимости внеоборотных активов (операция 1, операция 4 задания 5), расчет фактической себестоимости выпущенной из производства продукции (табл. 8). Фактическая себестоимость определяется с учетом остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода. Расчет финансового результата от продажи продукции основного вида деятельности производится в табл. 9, финансового результата от прочих операций – в табл. 10. Для учета продажи и формирования финансовых результатов предназначены счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Также в ходе решения задачи предлагается заполнить регистры бухгалтерского учета: журнал-ведомость по счету 50, журнал-ведомость по счету 51, журнал-ведомость по расчетам с поставщиками, журнал-ведомость по расчетам с подотчетными лицами, журнал сводного учета затрат на производство. Заключительный этап решения задачи – составление оборотно-сальдовой ведомости и баланса.

## Задание 1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Таблица 1

### Операции по кассе за декабрь т.г.

Дата	От кого получено или кому выдано	Сумма		Проводка	
		приход	расход	дебет	кредит
	Остаток на 1 декабря т.г.	21 400			
02.12	Руководитель производственного участка Дроздов Д.В. сдал в кассу остаток подотчетных сумм по авансовому отчету № 82 от 30.11 т.г.	260			
03.12	Получено с расчетного счета по чеку № 128301 на хозяйственные расходы	1000			
03.12	Выдано Дроздову Д.В. под отчет на хозяйственные расходы		900		
06.12	Получено от Фролова Ф.А. в погашение недостачи	700			
06.12	Получено с расчетного счета по чеку № 128302 для выдачи заработной платы работникам организации	305 000			
07.12	Выдана заработная плата работникам организации по ведомостям № 49-51		305 000		
07.12	Получен от Дроздова Д.В. остаток неиспользованного аванса по авансовому отчету № 10 от 07.12 т.г.	117			
10.12	Получено с расчетного счета по чеку № 128303 на оплату транспортных расходов	1500			

Дата	От кого получено или кому выдано	Сумма		Проводка	
		приход	расход	дебет	кредит
10.12	Выдано экспедитору А.В. Акимову на оплату транспортных расходов		1200		
10.12	Выданы менеджеру Р.В. Романову командировочные расходы		1100		
14.12	Выдано менеджеру Романову, перерасход по авансовому отчету №12 от 14.12 т.г.1		122		
16.12	Получено от учредителя А.О. Черненко в погашение задолженности по вкладу в уставный капитал	10800			
17.12	Сдана на расчетный счет сумма, полученная от А.О. Черненко		10 800		
19.12	Получено с расчетного счета по чеку № 128304 для выдачи аванса в счет заработной платы за первую половину декабря	169400			
20.12	Выдан работникам организации аванс по ведомостям №60-61		159 400		
24.12	Выдано пособие на рождение ребенка И.А. Ильиной		13 700		
26.12	Внесено на расчетный счет согласно квитанции		10 000		

## Задание 2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ

Таблица 2

### Выписки из расчетного счета за декабрь т.г.

Дата	Зачислено или списано с расчетного счета	Сумма		Проводка	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сальдо на 01.12 т.г.		143270		
03.12	Зачислена выручка от покупателей за реализованную продукцию		152600		
03.12	Погашена краткосрочная ссуда банка	31000			
03.12	Выдано по чеку № 128301	1000			
03.12	Перечислено ООО «Сервис» по счету №217	5400			
	Итого				
	Сальдо на 04.12 т.г.				
06.12	Получен краткосрочный кредит		380000		
06.12	Выдано по чеку № 128302	305000			
06.12	Перечислено ООО «Энергосбыт» по счету № 1260	10800			
06.12	Перечислена задолженность Пенсионному фонду, фондам социального и медицинского страхования	15000			
	Итого				
	Сальдо на 07.12 т.г.				
10.12	Зачислено от ООО «Волна» за реализованные основные средства		106200		

Дата	Зачислено или списано с расчетного счета	Сумма		Проводка	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10.12	Зачислено от покупателей за реализованную продукцию		273800		
10.12	Зачислена краткосрочная ссуда		400000		
10.12	Перечислено ООО «Усури» по счету 388	156324			
10.12	Перечислено ООО «Металл» по счету № 267	142660			
10.12	Выдано по чеку № 128303	1500			
	Итого				
	Сальдо на 11.12 т.г.				
12.12	Зачислено за реализованную продукцию от покупателей		103600		
12.12	Перечислено ООО «Сервис» по счету № 41	2530			
12.12	Списано в погашение задолженности по ссуде	39000			
12.12	Перечислено ООО «Миг» по счету №28 за программное устройство	22500			
	Итого				
	Сальдо на 13.12 т.г.				
17.12	Согласно квитанции сдана из кассы задолженность по вкладу в уставный капитал		10800		
	Итого				
	Сальдо на 19.12 т.г.				
19.12	Выдано по чеку № 128304	169400			

Дата	Зачислено или списано с расчетного счета	Сумма		Проводка	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
19.12	Перечислено ООО «Североторг» по счету № 26	58721			
	Итого				
	Сальдо на 20.12 т.г.				
20.12	Перечислена задолженность бюджету по НДФЛ	18460			
	Итого				
	Сальдо на 21.12 т.г.				
21.12	Перечислена задолженность ООО «Сервис» по счету № 52	10720			
21.12	Перечислена задолженность бюджету по НДС	12400			
	Итого				
	Сальдо на 22.12 т.г.				
27.12	Согласно квитанции сдано из кассы		10000		
	Итого				
	Сальдо на 30.12 т.г.		К-т		

### Задание 3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Таблица 3

#### Обработка авансовых отчетов подотчетных лиц организации

Дата	№ ав. отчета	ФИО	Назначение аванса	Состав документов	Сумма	Проводка	
						дебет	кредит
07.12	10	Дроздов Д.В., нач. цеха	Хозяйственные расходы	Копия чека, кассовый чек магазина «Формат»- канц. товары	783		
14.12	11	Акимов А.В., экспедитор	Расходы по транспортировке	Счет 12/3 от 12.12 т.г. ООО «Транспорт»:			
				– перевоз материалов, приобретенных у поставщика;	300		
				– погрузка и перевоз продукции, отгруженной покупателям	800		
14.12	12	Романов Р.В. – менеджер	Командировочные расход	Билеты, квитанции гостиниц, суточные и др.	1222		

## Задание 4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Таблица 4

### Акцептованы счета поставщиков за декабрь т.г.

Рег. №	№ счета	Дата	Поставщик	Виды расходов	Сумма	Проводка	
						дебет	кредит
48	28	05.12	ООО «Миг»	Программное обеспечение НДС (18%) Итого	19 068 3432 22 500		
49	267	05.12	ООО «Металл»	Оборудование Расходы по доставке НДС Итого	110 000 10 898 21 762 142 660		
50	388	05.12	ООО «Уссури»	Материалы Тариф НДС Итого	129 000 3478 23846 156 324		
51	26	06.12	ООО «Северторг»	Материалы Тариф НДС Итого	44 000 5764 8957 58721		
52	41	10.12	ООО «Сервис»	Перевозка готовой продукции со склада на товарную станцию НДС Итого	2144 386 2530		
53	52	12.12	ООО «Сервис»	Перевозка материалов НДС Итого	9085 1635 10720		

Рег. №	№ счета	Дата	Поставщик	Виды расходов	Сумма	Проводка	
						дебет	кредит
54	39	10.12	ООО «Уссури»	Материалы Тариф НДС Итого	60000 3559 11441 75000		
55	199	31.12	ООО «Энергосбыт»	Электроэнергия для – освещения – производственных целей НДС Итого	3559 10000 2441 16000		

Таблица 5

**Поступление материалов от поставщика на склад организации в количестве, соответствующем документальным данным**

№ прих. ордера	Дата	Поставщик	Счета поставщика		Сумм
			№	Дата	
31	12.12	ООО «Уссури»	388	05.12	129000
32	19.12	ООО «Североторг»	26	06.12	44000
33	21.12	ООО «Уссури»	39	10.12	60000

**Задание 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ,  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ  
ЗАТРАТ, ПРОДАЖИ**

*Таблица 6*

**Операции по учету основных средств, нематериальных активов, про-  
изводственных затрат, продаже**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Кор. счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
1	Учет основных средств			
	Поступление инвентарных объектов			
1.1	Поступление инвентарных объектов в порядке безвозмездной передачи. Акт приемки-передачи ОС-1			
1.1.1	Договорная стоимость оборудования			115 400
1.1.2	Объект введен в эксплуатацию по договорной стоимости			
1.2	Приобретение инвентарного объекта у юридического лица (см. счет поставщика ООО «Металл» № 267 от 28.11 т.г.)			
1.2.1	Начислена заработная плата рабочим за погрузо-разгрузочные работы поступившего оборудования			8100
1.2.2	Начисления на заработную плату (страховые взносы, начисление на страхование от несчастных случаев – 0,2%)			
1.2.3.	Акт приемки-передачи №ОС-1. Оборудование передано в эксплуатацию и поставлено на учет			
2	Учет выбытия основных средств			
2.1	Ликвидация инвентарного объекта (первоначальная стоимость – 86 400 руб., амортизация за период использования – 86 000 руб.)			
2.1.1	Списана остаточная стоимость объекта			

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Кор. счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
2.1.2	Списана сумма накопленной амортизации			
2.1.3	Начислена заработная плата за разборку инвентарного объекта			5000
2.1.4	Начисления на заработную плату (страховые взносы, начисление на страхование от несчастных случаев – 0,2%)			
2.1.5	Оприходованы ценные отходы, полученные от ликвидации объекта			3000
2.1.6	Финансовый результат от ликвидации объекта (определить оперативно)			
2.2	Продажа оборудования ООО «Волна» (первоначальная стоимость – 105 300 руб., амортизация за период использования – 21 060 руб.)			
2.2.1	Списана остаточная стоимость			
2.2.2	Списана амортизация на момент продажи			
2.2.3	Признание выручки от продажи			106200
2.2.4	НДС с суммы полученной выручки			
2.2.5	Финансовый результат от продажи (определить по данным операции 2.2)			
3	Начислена амортизация основных средств: – общепроизводственного назначения; – общехозяйственного назначения Итого			8800 3970
	Учет нематериальных активов			
4	Приобретение программного устройства за плату у ООО «Миг» по счету № 28 от 05.12 т.г. (табл. 4)			
4.1	Начислена заработная плата за доведение программного устройства до стадии, в которой оно может быть использовано в запланированных целях			12 500

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Кор. счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
4.2	Начисления на заработную плату (страховые взносы, начисление на страхование от несчастных случаев – 0,2%)			
4.3	Акт приемки. Программный объект принят на учет			
4.4	Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения			1780
5	Учет производственных затрат			
5.1	Начислена заработная плата персоналу организации:			220 000
	– рабочим за изготовление продукции;			80 000
	– работникам производственного подразделения;			110 000
	– административному персоналу фирмы Итого			
5.2	Начисления на заработную плату (страховые взносы, начисление на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний – 0,2%) персоналу организации:			
	– рабочим за изготовление продукции;			
	– работникам производственного подразделения;			
	– административному персоналу фирмы Итого			
5.3	Отпущены материалы в производство для:			105 000
	– изготовления продукции;			48 000
	– ремонта оборудования в производственных подразделениях;			20 000
	– содержания инвентаря офиса Итого			
5.4	Транспортно-заготовительные расходы текущего месяца, приходящиеся на материалы, отпущенные в производство для:			
	– изготовления продукции;			
	– ремонта оборудования в производственных подразделениях;			
	– содержания инвентаря офиса			

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Кор. счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
	Итого (расчет ТЗР представить в табл. 7, процент ТЗР округлить до целых)			
5.5	Произведены удержания из заработной платы: НДФЛ; исполнительные листы Итого			35 160 6300
6	Начислены налоговые платежи: – налог на прибыль; – налог на имущество Итого			10 800 18 600
7	Списываются косвенные расходы: – общепроизводственные; – общехозяйственные Итого			
8	Готовая продукция сдана из производства на склад по фактической себестоимости (расчет произвести в табл. 8)			
9	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции			395 000
10	Признана выручка от продажи продукции			530 000
11	Начислен НДС от продажи продукции			
12	Списываются расходы на продажу (сумму определить)			
13	НДС, подлежащий зачету (см. Журнал-ведомость по счету 60)			
14	Определить финансовый результат за отчетный месяц полученный от: – обычных видов деятельности; – прочих операций Итого (расчет произвести в табл. 9, 10)			
15	Учетные процедуры по реформации баланса			

Таблица 7

**Расчет транспортно-заготовительных расходов  
за декабрь месяц т.г.**

№ п/п	Показатели	Учетная стоимость материалов	ТЗР (+)	Фактическая себестоимость материалов
1	Сальдо на 01.12 т.г.			
2	Поступило за месяц: – журнал по счету 60 – журнал по счету 71 Итого			
3	Итого (1+2)			
4	% ТЗР			
5	Отпущены материалы в производство: – изготовления продукции; – ремонта оборудования в производственных подразделениях; – содержания инвентаря офиса Итого			
6	Сальдо на 01.01 с.г.			

Таблица 8

**Расчет фактической себестоимости выпущенной из производства продукции за декабрь т.г.**

№	Показатель	Сумма
1	Остаток НЗП на начало месяца (табл. 11)	
2	Затраты на производство за месяц (см. журнал сводного учета затрат на производство)	
3	Остаток НЗП на конец месяца (п. 6.3)	
4	Фактическая себестоимость выпущенной продукции (с. 1+с. 2–3)	

Таблица 9

**Расчет финансового результата от продажи продукции  
за декабрь т.г.**

№	Показатель	Сумма
1	Выручка от продажи	
2	Фактическая себестоимость проданной продукции (операция 9)	
3	Расходы на продажу	
4	НДС по проданной продукции	
5	Финансовый результат: Прибыль (+) Убыток (-)	

Таблица 10

**Расчет финансового результата от прочих операций за декабрь т.г.**

№	Показатель	Сумма
1	Прочие доходы	
2	Прочие расходы	
3	Сальдо прочих доходов и расходов	

## Задание 6. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

Таблица 11

### 6.1. Выписка остатков по счетам из Главной книги по состоянию на 01.12 т.г.

Код счетов	Название счетов	Сумма
01	Основные средства	1 762 070
02	Амортизация основных средств	309 800
04	Нематериальные активы	106 400
05	Амортизация нематериальных активов	27 800
10	Материалы	100 590
10/1	Материалы по учетным ценам	80 590
10/2	Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)	20 000
19	НДС по приобретенным ценностям	2471
20	Основное производство	210 602
43	Готовая продукция	39 629
50	Касса	21 400
51	Расчетный счет	143 270
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	16 200
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	162 702
68	Расчеты по налогам и сборам	33 758
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	16 800
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	309 642
71	Расчеты с подотчетными лицами	260
73	Расчеты с персоналом	700
75	Расчеты с учредителями	28 000
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (кредиторы)	26 400
80	Уставный капитал	1 350 000
90/1	Продажи, субсчет «Выручка»	2 305 400
90/2	Продажи, субсчет «Себестоимость продаж»	1805 100
90/3	Продажи, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»	384 310

Код счетов	Название счетов	Сумма
90/9	Продажи, субсчет «Прибыль/убыток от продаж»	115 990
91/1	Прочие доходы и расходы, субсчет 1 «Прочие доходы»	348 700
91/2	Прочие доходы и расходы, субсчет 1 «Прочие расходы»	302 400
91/9	Прочие доходы и расходы, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	46 300
99	Прибыли и убытки	162 290

**6.2. Аналитические данные к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 71 «Расчеты с подотчетными лицами»: по состоянию на 01.12 т.г.**

*Таблица 12*

**6.2.1. Аналитические данные к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Рег. №	№ счета	Дата	Поставщик	Виды расходов	Сумма	Кор. счет
40	1260	21.11	ООО «Энерго-сбыт»	Электроэнергия (в том числе НДС – 1647 руб.)	10 800	
45	217	26.11	ООО «Сервис»	Автоуслуги (в том числе НДС – 824 руб.)	5400	

*Таблица 13*

**6.2.2. Аналитические данные к счету 71: по состоянию на 01.12 т.г.**

ФИО	дебет	кредит
Дроздов Д.В.	260	

**6.3. Остаток незавершенного производства на 01.01. с.г. 369 062 руб.**











# СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

## Основная

1. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник [для студентов экон. вузов] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров; под ред. Ю.А. Бабаева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2012.
2. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник для студ. вузов, обуч. по экон. спец. / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007.
3. Рогуленко Т.М. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (бакалавриат) / Т.М. Рогуленко. – М.: КНОРУС, 2014
5. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: учебник для студентов образоват. учреждений сред. проф. образования / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – 19-е изд., стер. – Ростов н/Д.: Феникс, 2015.
6. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: учебное пособие для студ. вузов / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. – М.: Проспект, 2016
7. Гетьман, В.Г. Бухгалтерский учет: учебник для студ. вузов / В.Г. Гетьман, В.Э. Керимов, З.Д. Бабаева, Т.М. Неселовская. – М.: ИНФРА-М, 2013.
8. Зонова, А.В. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: учеб. пособие для студентов вузов / А.В. Зонова, С.П. Горячих, Р.В. Ливанова; под ред. А.В. Зоновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013.
9. Кыштымова, Е.А. Бухгалтерский учет: сб. задач: учеб. пособие для студентов вузов / Е.А. Кыштымова. – М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2013.
10. Карпова, Т.П. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы: учеб. пособие для студентов вузов / Т.П. Карпова, В.В. Карпова. – 2-е издание, испр. и доп. – М.: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2015.

## Дополнительная

11. О бухгалтерском учете: федер. закон РФ № 402 от 01.01.2014 г.
12. План счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. – М.: «Филинь», 2013.
13. Гражданский кодекс Российской Федерации // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».
14. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2 // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».

15. ПБУ 6/01 Учет основных средств // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».
16. ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».
17. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».
18. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-п.
19. ПБУ 9/99 Доходы организации // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».
20. ПБУ 10/99 Расходы организации // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс».
21. Williams Jan R. Financial & Managerial Accounting. — McGraw-Hill Irwin, 2008. – P. 40.
22. Полнотекстовые базы данных: Информационно-правовая система «Консультант +».
23. <http://www.abc.vvsu.ru>.
24. Электронная библиотека «IQ Library»

# ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
Раздел I. Бухгалтерский учет (модуль 1) .....	5
Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	6
1.1. Понятие и виды хозяйственного учета .....	6
1.2. Задачи бухгалтерского учета .....	9
1.3. Классификация принципов бухгалтерского учета .....	9
1.4. Функции бухгалтерского учета .....	11
Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	16
2.1. Предмет бухгалтерского учета и сфера его применения .....	16
2.2. Классификация хозяйственных средств .....	18
2.3. Характеристика хозяйственных процессов и хозяйственных операций .....	24
2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы .....	25
Тема 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС .....	32
3.1. Понятие о бухгалтерском балансе, его структура и содержание .....	32
3.2. Классификация бухгалтерского баланса .....	34
3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций .....	36
Тема 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ .....	45
4.1. Счета бухгалтерского учета .....	45
4.2. Система двойной записи .....	51
4.3. Синтетический и аналитический учет .....	56
4.4. Обобщение данных текущего учета .....	59
Тема 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ .....	67
5.1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета .....	67
5.2. Учет процесса снабжения (заготовления) .....	70
5.3. Учет процесса производства .....	77
5.4. Учет процесса продажи готовой продукции .....	96
Тема 6. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	111
6.1. Классификация счетов бухгалтерского учета .....	111
6.2. План счетов бухгалтерского учета .....	123
Тема 7. Первичное наблюдение, документация, инвентаризация .....	127
7.1. Документация хозяйственных операций .....	128
7.2. Классификация документов .....	129
7.3. Организация документооборота .....	131
7.4. Инвентаризация .....	133
Тема 8. Регистры и формы бухгалтерского учета .....	142

8.1. Учетные регистры, способы записей и исправление ошибок в них.....	142
8.2. Способы выявления и исправления ошибок в учетных регистрах.....	145
8.3. Формы бухгалтерского учета.....	147
Тема 9. Бухгалтерская (финансовая) отчетность .....	159
Тема 10. Основы организации бухгалтерского учета .....	164
10.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятии.....	164
10.2. Финансовый и управленческий учет .....	166
10.3. Учетная политика организации .....	169
<b>СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ .....</b>	<b>174</b>
Раздел II. Бухгалтерский учет (модуль 2).....	181
Тема 1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ .....	182
1.1. Учет кассовых операций .....	182
1.2. Учет операций на расчетном счете в банке .....	185
1.3. Учет операций на валютном счете в банке .....	188
1.4. Учет расчетов с подотчетными лицами .....	189
1.5. Учет расчетов с бюджетом.....	190
Тема 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	195
2.1. Классификация и оценка основных средств.....	195
2.2. Учет поступления основных средств .....	197
2.3. Учет амортизации основных средств .....	200
2.4. Учет восстановления основных средств .....	202
2.5. Учет выбытия основных средств.....	203
Тема 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ .....	208
3.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов .....	208
3.2 Документальное оформление и учет движения нематериальных активов .....	210
3.3 Способы погашения стоимости нематериальных активов .....	212
Тема 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ...215	
4.1. Материально-производственные запасы, их состав, характеристика, классификация .....	215
4.2. Оценка материалов, ее варианты .....	216
4.3. Организация учета материалов на складе.....	220
4.4. Учет материалов в бухгалтерии.....	222
4.5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	223
Тема 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА .....	227
5.1. Заработная плата, ее значение, принципы и задачи учета. Виды и формы оплаты труда. Фонд заработной платы.....	227
5.2. Учет личного состава работников и рабочего времени.....	229

5.3. Основная заработная плата, ее состав, документальное оформление, расчет отдельных видов начислений .....	229
5.4. Состав дополнительной заработной платы, документальное оформление, расчет.....	231
5.5. Пособия по временной нетрудоспособности, методика расчета, учет .....	232
5.6. Удержания из заработной платы и порядок ее выдачи .....	233
Тема 6. УЧЕТ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРОИЗВОДСТВОМ ПРОДУКЦИИ.....	237
6.1. Понятие себестоимости продукции, ее состав. Классификация производственных затрат. Калькулирование и взаимосвязь калькулирования с учетом затрат .....	237
6.2. Система производственных счетов и последовательность учета затрат на них .....	240
6.3. Прямые затраты, их состав, организация учета.....	241
6.4. Расходы, связанные с организацией производства и управлением. Учет и методы их распределения .....	242
Тема 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ ПРОДАЖИ.....	246
7.1. Понятие готовой продукции, ее оценка и организация учета .....	246
7.2. Учет продажи готовой продукции, работ, услуг .....	248
Дт счета 43 «Готовая продукция» .....	251
Кт счета 20 «Основное производство»;.....	251
Тема 8. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ .....	255
Сквозная задача по дисциплине «Бухгалтерский учет» .....	259
Задание 1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ .....	260
Задание 2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ .....	262
Задание 3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ.....	265
Задание 4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ .....	266
Задание 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ, ПРОДАЖИ.....	268
Задание 6. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ .....	274
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	281
Основная .....	281
Дополнительная .....	281

Учебное издание

**Терентьева** Татьяна Валерьевна  
**Тарасова** Елена Юрьевна  
**Малышева** Виктория Владимировна

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

В двух модулях

Учебное пособие

Подписано в печать 10.06.17. Формат 60×84/16.  
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 16,1.  
Уч.-изд. л. 16,3. Тираж 100 экз. Заказ

---

Издательство Владивостокского государственного университета  
экономики и сервиса

690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Отпечатано во множительном участке ВГУЭС

690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41