

Министерство образования республики Беларусь  
Учреждение образования  
«Витебский государственный университет им. П. М. Машерова  
Кафедра экономической теории

# Бухгалтерский учет

## *Курс лекций*

Для студентов 4 курса физического факультета  
специальности 1 1-31 04 01 Физика (по направлениям)

2012

**СОДЕРЖАНИЕ**

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ</b>	ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.	
<b>ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И МЕСТО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ</b>		<b>5</b>
<b>Лекция 1. Сущность, значение и место учета в системе управления экономикой</b>		<b>5</b>
<b>Общее понятие о хозяйственном учете</b>		<b>5</b>
<b>Виды хозяйственного учета</b>		<b>6</b>
<b>Измерители, применяемые в хозяйственном учете</b>		<b>6</b>
<b>Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования</b>		<b>7</b>
<b>Объекты бухгалтерского учета</b>		<b>8</b>
Контрольные вопросы по теме № 1:		13
<b>ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>		<b>15</b>
<b>Лекция 2. Предмет и метод бухгалтерского учета</b>		<b>15</b>
<b>Предмет бухгалтерского учета</b>		<b>15</b>
<b>Общая характеристика метода бухгалтерского учета</b>		<b>16</b>
<b>Способы и приемы (элементы) метода бухгалтерского учета</b>		<b>18</b>
<b>Методика и техника бухгалтерского учета</b>		<b>20</b>
Контрольные вопросы по теме №2:		21
<b>ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ЕГО СТРОЕНИЕ</b>		<b>22</b>
<b>Лекция 3. Бухгалтерский баланс и его строение</b>		<b>22</b>
<b>Балансовый метод отражения информации</b>		<b>22</b>
<b>Бухгалтерский баланс: понятия, структура и экономическое содержание</b>		<b>23</b>
<b>Классификация бухгалтерских балансов</b>		<b>27</b>
<b>Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу</b>		<b>28</b>
<b>Влияние хозяйственных операций на баланс</b>		<b>28</b>
Контрольные вопросы по теме №3:		30
<b>ТЕМА 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ</b>		<b>31</b>
<b>Лекция 4. Система счетов и двойная запись в бухгалтерском учете</b>		<b>31</b>
<b>Понятие о счетах, порядок записей хозяйственных операций на счетах</b>		<b>31</b>
<b>Сущность и значение двойной записи</b>		<b>35</b>
<b>Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций</b>		<b>37</b>
<b>Счета синтетического и аналитического учета</b>		<b>39</b>
<b>План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению</b>		<b>40</b>
<b>Взаимосвязь бухгалтерских счетов с балансом</b>		<b>42</b>
<b>Обобщение данных текущего учета</b>		<b>43</b>
Контрольные вопросы по теме №4:		45
<b>ТЕМА 5. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ</b>		<b>47</b>

Лекция 5. Документирование хозяйственных операций и отражение их в бухгалтерском учете	47
Документация, ее сущность и значение	47
Содержание, структура документов и требования, предъявляемые к ним	48
Бухгалтерская обработка документов	50
Документооборот и его организация	51
Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете	52
Исправление ошибочных записей в учетных регистрах	55
Хранение учетных регистров	56
Контрольные вопросы по теме №5:	56
<b>ТЕМА 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ</b>	<b>58</b>
Лекция 6. Стоимостное измерение в бухгалтерском учете	58
Сущность и значение стоимостного измерения	58
Оценка, ее принципы и порядок измерения	60
Калькулирование как элемент метода бухгалтерского учета	62
Контрольные вопросы по теме №6:	65
<b>ТЕМА 7. ТЕХНИКА И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	<b>67</b>
Лекция 7. Техника и формы бухгалтерского учета	67
Понятие и сущность форм бухгалтерского учета	67
Журнально-ордерная форма учета	69
Мемориально-ордерная форма учета	71
Автоматизированная форма учета	73
Контрольные вопросы по теме №7:	75
<b>ТЕМА 8. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b>	<b>76</b>
Лекция 8. Основы бухгалтерской отчетности	76
Отчетность, ее сущность и значение	76
Виды отчетности	77
Порядок заполнения Главной книги	80
Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерских балансов и отчетов	82
Контрольные вопросы по теме №8:	85
<b>ТЕМА 9. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	<b>86</b>
Лекция 9. Основы организации бухгалтерского учета	86
Закон РБ “О бухгалтерском учете и отчетности”	86
Финансовый и управленческий учет	87
Регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь	89
Бухгалтерский аппарат, его структура и функции	92
Учетная политика организации	94
Контрольные вопросы по теме №9:	96

<b>ТЕМА 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ</b>	<b>98</b>
<b>Лекция 10. Учет денежных средств, текущих обязательств и расчетов</b>	<b>98</b>
Учет кассовых операций	98
Учет операций по расчетному и валютному счету	99
Учет денежных документов и переводов в пути	101
Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	101
Учет расчетов с покупателями и заказчиками	103
Учет расчетов с бюджетом и по внебюджетным платежам	104
Учет расчетов с подотчетными лицами	105
Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	106
Учет расчетов с учредителями	107
Контрольные вопросы по теме №10:	107
<b>ТЕМА 11. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И МБП</b>	<b>109</b>
<b>Лекция 11. Учет производственных запасов и МБП</b>	<b>109</b>
Производственные запасы, их классификация и оценка	109
Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками	110
Учет расхода материалов	111
Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии	112
Особенности учета МБП	115
Контрольные вопросы по теме №11:	117
<b>ЛИТЕРАТУРА</b>	<b>118</b>

## ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И МЕСТО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ

### Лекция 1. Сущность, значение и место учета в системе управления экономикой

#### Основные понятия:

хозяйственный учет; статистический учет; бухгалтерский учет; оперативный учет; финансовый учет; управленческий учет; натуральные, трудовые и стоимостные измерители; задачи бухгалтерского учета; требования бухгалтерского учета; объекты бухгалтерского учета; хозяйственные средства; источники образования хозяйственных средств; хозяйственные процессы; хозяйственная деятельность; хозяйственные операции.

#### **Общее понятие о хозяйственном учете**

Управление экономикой республики в целом, каждым объединением, организацией и учреждением базируется на информации: о наличии средств, затратах материалов, труда, использовании оборудования, себестоимости продукции и т.д. В зависимости от функций управления различают информацию: плановую, нормативную, учетную, аналитическую.

**Учетная информация** характеризует фактическое состояние хозяйственной деятельности. Она возникает и передается в системе хозяйственного учета. Понятие хозяйственного учета неразрывно связано с хозяйственной деятельностью, которая не может осуществляться без организованной системы управления хозяйственной деятельностью. Управление хозяйственными процессами предполагает получение информации, принятие решений и их выполнение, оценку результатов принятых решений и контроль за их исполнением. Информация о хозяйственной деятельности формируется в процессе хозяйственного учета. Хозяйственный учет относится к обязательным функциям управления.

**Хозяйственный учет** – это сложная система наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством на всех уровнях.

**Главная цель учета** – это формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности организации, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения организации на рынке и выявления положения организаций - конкурентов и т.п.

**Бухгалтерский учет как наука** представляет собой учение о системе получения, обработки и выдачи учетной информации с целью использования ее в управлении звеньями экономики.

**Одна из конечных целей учета** – составление отчетности, которая является источником информации о хозяйственной деятельности организации за определенный период. Систему показателей отчетности, порядок их разработки, формирования и использования в управлении в основном определяет статистика.

#### **Виды хозяйственного учета**

Выделяют следующие виды хозяйственного учета:

- **Оперативный учет** организуется в целях наблюдения и контроля за различными сторонами деятельности организаций. Он обеспечивает повседневное получение текущих сведений по отдельным операциям или участкам хозяйственной деятельности. С его помощью получают сведения о ходе выполнения заданий за смену, сутки, об использовании рабочего времени и т.д. Данные оперативного учета основываются на документах, которые используются в бухгалтерском учете, но могут быть получены путем оперативной информации. Оперативно полученные данные передаются, как правило, (в устной форме) для принятия конкретных решений;

- **Статистический учет** применяется для обобщения и изучения социально-экономических явлений в производственных и непроизводственных сферах, отраслях экономики в целом. Используют специальные методы сбора и обработки информации: сплошное и выборочное наблюдение; свод и группировка данных статистического наблюдения. Источниками информации являются: оперативная отчетность, переписи, единовременный учет, а также данные оперативной и бухгалтерской отчетности;

- **Бухгалтерский учет** — система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Это определение дано Законом РБ от 25 июня 2001 г. «О бухгалтерском учете и отчетности». Данные бухгалтерского учета во взаимосвязи с данными оперативного и статистического учета используются для анализа, планирования и отчетности.

#### **Измерители, применяемые в хозяйственном учете**

Для осуществления управления тем или иным хозяйственным объектом необходимы количественные и качественные показатели его деятельности.

**Количественные** – это показатели деятельности организации, с помощью которых определяют объем выполняемых операций и процессов.

**Качественные показатели** характеризуют экономическую эффективность этих операций и процессов.

Для количественного отражения и качественной характеристики хозяйственных средств и процессов в учете существуют *натуральные, трудовые и денежные измерители*.

**Натуральные измерители** используются для отражения в учете однородных объектов в натуре и выражаются счетом - в штуках; массой - в граммах, килограммах, тоннах; мерами длины - в сантиметрах, метрах, километрах; объемом - в кубических метрах, литрах и т.д. Помимо простых натуральных измерителей в учете применяются **натурально-комбинированные измерители**. К ним относятся: киловатт-час, тонно-километр и др. Применение того или иного натурального измерителя (штук, метров, литров, килограммов и т.д.) зависит от физических свойств учитываемых материальных ресурсов. Учет в таких единицах измерения называется **натуральным учетом**. Натуральные измерители в хозяйственном учете имеют важное значение для оперативного управления хозяйственными процессами и контроля за сохранностью имущества. Натуральными измерителями можно пользоваться для учета **лишь однородных предметов**. Суммирование натуральных показателей разнородных предметов недопустимо.

**Трудовые измерители** применяются для учета затрат труда и выражаются количеством затраченного рабочего времени в минутах, часах, днях. Они используются при начислении заработной платы, исчислении показателей, определяющих уровень производительности труда, при установлении норм выработки.

**Денежный измеритель** является обобщающим, так как позволяет объединять и исчислить в едином измерении (в рублях) средства и хозяйственные процессы, выраженные в различных измерителях. Денежный измеритель в сочетании с натуральными и трудовыми позволяет обобщенно отражать все хозяйственные явления и процессы. Применение в учете денежного измерителя позволяет суммировать различные виды затрат труда, материалов и других хозяйственных средств и определять себестоимость произведенной продукции (работ, услуг). Денежный измеритель дает возможность обобщить результаты всей хозяйственной деятельности организации.

Применение в учете натуральных, трудовых и денежных измерителей позволяет более полно отразить хозяйственные операции и процессы.

### **Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования**

**Основными задачами** бухгалтерского учета и отчетности являются:

- Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- Обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет может быть успешно использован в управлении экономикой и всеми процессами общественного воспроизводства только в том случае, если он отвечает таким **требованиям**, как:

- объективность учетной информации;
- своевременность получения информации;
- единообразное построение учетных показателей;
- полнота информации;
- ясность и доступность учета;
- рациональность и экономичность.

#### **Объекты бухгалтерского учета**

Под **объектами бухгалтерского учета** понимаются производственные и финансовые средства, которыми располагает данная организация, ее юридические отношения с другими организациями, а также те хозяйственные операции, в результате которых эти ценности и отношения изменяются.

Производственные и финансовые средства и юридические отношения между организациями, представляют собой **хозяйственные средства**.

**Хозяйственные процессы** – совокупность хозяйственных операций, которые отражают содержание хозяйственной деятельности организации.

**Хозяйственная деятельность** — совокупность хозяйственных операций, проводимых организацией.

**Хозяйственная операция** — действие или событие, влекущие изменения в объеме и (или) составе имущества и (или) обязательств организации.

В процессе своей деятельности организация используют разнообразные средства: здания, оборудование, сырье, материалы и др.

**По функциональной роли в процессе воспроизводства** хозяйственные средства организации подразделяются на две большие группы:

1. внеоборотные активы;



## 2. оборотные активы.

В состав **внеоборотных активов** включают: *основные средства, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения.*

**Основные средства** организации представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, участвующих в процессе производства длительное время, не видоизменяющих своей натуральной формы и переносящих свою стоимость на вновь изготавливаемую продукцию частями в виде начисления амортизации. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, измерительные приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, и другие ценности.

К **нематериальным активам** относят приобретенные организацией за плату патенты, лицензии, торговые марки, права на использование земельных участков, программные продукты для ЭВМ, новые технологии и технические решения, приносящие выгоду в процессе деятельности, организационные расходы, возникающие в период создания организации и др.

**Незавершенные капитальные вложения** - это вложения средств в незаконченные строительством объекты.

**Долгосрочными финансовыми вложениями** являются инвестиции (вложения) в ценные бумаги других организаций (акции акционерных обществ, процентные облигации государственных и местных займов) на срок более одного года.

**Оборотными активами** являются средства организации, которые участвуют в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на вновь изготавливаемую продукцию.

**В сфере производства оборотные активы выступают** в форме производственных запасов, незавершенного производства и расходов будущих периодов.

В состав **производственных запасов** включают *материалы* (сырье, топливо, запасные части и др.), а также *малоценные и быстроизнашивающиеся предметы*. К **малоценным и быстроизнашивающимся предметам** относят: предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости; предметы стоимостью до 30 базовых величин за единицу (комплект) независимо от срока службы, специнструменты и спецприспособления, спецодежду и постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы.

**Незавершенное производство** в промышленности включает предметы труда, находящиеся непосредственно в обработке. Например, детали на станках, сырье и материалы в агрегатах.

**Расходы будущих периодов** - это затраты организации, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным

периодам, т.е. включаются в себестоимость производимой продукции в будущие отчетные периоды (например, вперед оплаченная арендная плата).

К **оборотным активам в сфере обращения** относят: *готовую продукцию, предназначенную для реализации; денежные средства в кассе и на счетах в банке; расчеты с подотчетными лицами; дебиторскую задолженность; краткосрочные финансовые вложения.*

**Готовой продукцией** промышленного производства являются изделия, полностью законченные обработкой в данной организации, прошедшие проверку на соответствие утвержденным стандартам или техническим условиям, сданные на склад готовой продукции и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим качество готовой продукции.

**Свободные денежные средства** организации хранят в банке на расчетном счете. На этот счет поступают вырученные суммы за реализованную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, полученные кредиты банков, задолженность от дебиторов. С расчетного счета организации получают наличные деньги на выплату зарплаты, погашают свои обязательства перед бюджетом, возвращают банку задолженность по кредитам, оплачивают счета организаций за полученные товарно-материальные ценности и услуги, а также осуществляют прочие платежи, связанные с хозяйственной деятельностью. Наличные деньги хранят в кассе организации. В кассу деньги поступают с расчетного счета в банке на выдачу заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, пенсий, премий и на другие цели.

**Подотчетными лицами** принято считать работников организации, получивших в подотчет деньги на командировочные и хозяйственно-операционные расходы.

**Дебиторская задолженность** - это задолженность других организаций (учреждений, организаций) или отдельных лиц по платежам данной организации. Другие учреждения и организации, а также отдельные лица, за которыми числится дебиторская задолженность, называют **дебиторами**. Дебиторская задолженность означает, что средства данной организации временно находятся у других организаций или лиц, поэтому подлежат возврату по истечении определенного срока. Средства, находящиеся в дебиторской задолженности, не участвуют в хозяйственном обороте организации, и поэтому наличие большой дебиторской задолженности отрицательно влияет на ее финансовое положение.

**Краткосрочные финансовые вложения** - это вложения (инвестиции) организации на срок не более одного года в ценные бумаги других организаций, процентные облигации государственных и местных займов, а также предоставленные организацией (на срок не более одного года) займы другим организациям.

**По источникам формирования** хозяйственные средства организации подразделяются на две группы:

- 1) источники собственных средств;
- 2) источники привлеченных (заемных) средств.

**Источниками собственных средств** организации являются: *уставный (фонд) капитал, нераспределенная прибыль, фонды специального назначения, резервы предстоящих расходов и платежей, целевые финансирование и поступления.*

**Уставный (фонд) капитал** представляет собой величину в денежном выражении средств, вложенных собственником (собственниками) в имущество при создании организации для обеспечения производственной деятельности в размерах, определенных учредительными документами (уставом). Размер уставного (фонда) капитала должен соответствовать его величине, зафиксированной в уставе организации или в учредительных документах, и может увеличиваться или уменьшаться только после внесения в них изменений в установленном законодательством порядке.

**Прибыль** представляет собой финансовый результат деятельности организации, который определяется как разница между суммой выручки, полученной от реализации продукции (выполненных работ, оказанных услуг), и фактической себестоимостью этой же продукции (работ, услуг). Часть прибыли вносится в государственный бюджет в виде налога на прибыль и налога на недвижимость. После уплаты налогов в бюджет остающаяся прибыль поступает в распоряжение организации. За счет этой прибыли организации создают резервный фонд и специальные фонды (фонд накопления и фонд потребления). Оставшаяся нераспределенная прибыль, а также специальные фонды и резервный фонд, созданные за счет прибыли, являются источниками собственных средств организации.

В организациях могут создаваться **резервы** предстоящих расходов и платежей. Источниками их являются издержки производства и прибыль организации. За счет издержек производства могут создаваться следующие резервы предстоящих расходов и платежей: оплаты предстоящих отпусков работников организации; выплаты вознаграждений за выслугу лет; ремонта основных средств и др. За счет балансовой прибыли создается резерв по сомнительным долгам. Сомнительным долгом считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями. За счет резерва по сомнительным долгам списываются дебиторская задолженность, по которой истекли сроки исковой давности, а также другие долги, нереальные для взыскания.

Источниками собственных средств организации являются **целевое финансирование и целевые поступления**. Средства целевого финансирования и целевых поступлений используются для

финансирования конкретных мероприятий. К ним относятся средства, поступившие от других организаций, субсидии правительственных органов, денежные взносы родителей на содержание детей в детских учреждениях (садах, яслях) и др.

**Источниками привлеченных (заемных) средств** являются кредиты банков, займы юридических и физических лиц, а также непогашенные обязательства по расчетам.

В группу **кредитов** входят краткосрочные и долгосрочные кредиты банков. Краткосрочные кредиты банков являются основным источником дополнительных средств организации, необходимых ей на временные нужды. Они выдаются на срок не более одного года, с обязательством возврата банку по истечении обусловленного срока. Долгосрочные кредиты банков выдаются на срок более одного года и используются на приобретение новой техники и на другие виды капитальных вложений.

Привлеченными источниками средств организации являются краткосрочные и долгосрочные **займы** юридических и физических лиц. Привлеченные средства на срок не более одного года относятся к краткосрочным займам, а полученные на срок более одного года - к долгосрочным. Займы осуществляются в виде получения денежных средств от других юридических или физических лиц или путем погашения дебиторской задолженности заимодавцами. Получение (предоставление) займов оформляется договором между заемщиком и заимодавцем.

Источниками привлеченных (заемных) средств организации являются **непогашенные обязательства по расчетам**, в состав которых включают: кредиторскую задолженность (задолженность поставщикам, подрядчикам и прочим кредиторам); обязательства по платежам (бюджету, внебюджетным фондам, фонду социальной защиты населения по социальному страхованию и обеспечению работников организации, персоналу организации по оплате труда).

Организация может иметь задолженность перед другими организациями или отдельными физическими лицами по суммам, удержанным из зарплаты работников организации в их пользу на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов. Такую задолженность принято называть кредиторской.

В процессе хозяйственной деятельности организации происходит непрерывное движение средств, их **кругооборот**. Денежные средства расходуются на приобретение сырья, материалов и других материальных ценностей, необходимых для нормального обеспечения производственного процесса. На этой стадии кругооборота средств денежные средства переходят в форму производственных запасов. Производственные запасы используются в производственном процессе, в результате чего создается готовая продукция. Произведенная готовая продукция реализуется, а

полученные денежные средства используются для пополнения предметов и средств труда, а также его оплаты.

Таким образом, в организациях совершаются непрерывно, постоянно и одновременно три **хозяйственных процесса**: *заготовление, производство и реализация*.

**Заготовление** является первой фазой кругооборота хозяйственных средств, когда деньги превращаются в предметы труда, образующие производственные запасы. Отражая процесс заготовления, бухгалтерский учет представляет информацию о количестве и фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и средств труда, обеспечивает контроль за их сохранностью и выполнением договорных обязательств поставщиками. Из сферы обращения средства переходят в сферу производства.

**Производство** является основной стадией кругооборота средств, на которой создаются материальные блага. Здесь происходит соединение рабочей силы со средствами производства, изготавливается новый продукт, который отличается своей натуральной формой и стоимостью. В процессе производства рабочие, воздействуя на предметы труда при помощи средств труда, придают им новый вид или свойства, в результате чего создается готовая продукция.

Отражая процесс производства в бухгалтерском учете, фиксируют, прежде всего, затраты на производство с тем, чтобы знать их состав и величину, а также количество (массу) произведенной готовой продукции. На основании этих данных исчисляют показатели фактической себестоимости отдельных видов произведенной продукции, которые применяются для определения финансовых результатов (прибыль, убыток) от реализации продукции и контроля за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в производственном процессе.

В **процессе реализации** произведенная продукция принимает денежную форму, что создает возможность возобновления кругооборота, то есть превращения снова денежных средств в производственные запасы, направления производственных запасов в производство и получения из производства готовой продукции и т.д. В процессе реализации продукции организация несет определенные расходы. Если фактическая себестоимость реализованной продукции и расходы по ее реализации ниже, чем стоимость продукции по реализационным ценам, то организация получит прибыль, если наоборот - убыток. Таким образом, процессом реализации завершается кругооборот хозяйственных средств.

#### ***Контрольные вопросы по теме № 1:***

1. Сущность и роль хозяйственного учета.
2. Виды хозяйственного учета, обусловленность их функционирования.

3. Характеристика оперативного учета и его роль в управлении организацией.
4. Характеристика статистического учета и его роль в управлении экономикой.
5. Характеристика бухгалтерского учета и его роль в управленческой деятельности.
6. Каковы связи между различными видами хозяйственного учета.
7. Виды измерителей, применяемых в учетной практике, их характеристика.
8. Задачи бухгалтерского учета и их обоснованность современными условиями хозяйствования.
9. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, их сущность и содержание.
10. Объекты бухгалтерского учета, их содержание и классификация.
11. Хозяйственные средства, их характеристика и классификация.
12. Классификация внеоборотных активов.
13. Классификация оборотных активов.
14. Источники образования хозяйственных средств, их характеристика и классификация.
15. Характеристика собственных и заемных источников формирования хозяйственных средств.
16. Хозяйственные процессы, их характеристика и классификация.
17. Понятие хозяйственной операции, факта хозяйственной деятельности и их характеристика.

## ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### Лекция 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

#### Основные понятия:

предмет бухгалтерского учета; метод бухгалтерского учета; способы и приемы (элементы) метода бухгалтерского учета; документация, инвентаризация, оценка, калькуляция счета бухгалтерского учета; двойная запись; бухгалтерский баланс; отчетность; техника бухгалтерского учета; методические и технические приемы бухгалтерского учета.

#### **Предмет бухгалтерского учета**

Все экономические науки, в число которых входит и наука о бухгалтерском учете, изучают производственные отношения, которые выступают их общим предметом и конкретизируются в определении предмета каждой экономической науки.

Предметом хозяйственного учета выступает процесс расширенного воспроизводства. Поскольку бухгалтерский учет является составной частью, одним из видов хозяйственного учета, его предмет охватывает определенную часть процесса воспроизводства.

Процесс расширенного воспроизводства включает 4 стадии:

- производство;
- распределение;
- обмен;
- потребление.

Их реализация обеспечивает воспроизводство общественного продукта, рабочей силы и производственных отношений.

Расширенное воспроизводство осуществляется в процессе хозяйственной деятельности организаций. Таким образом, предметом бухгалтерского учета в общих чертах является их хозяйственная деятельность.

В более конкретном виде он (предмет бухгалтерского учета) состоит из многочисленных и разнообразных объектов этой хозяйственной деятельности, которые можно объединить в две группы:

- объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации;
- объекты, составляющие хозяйственную деятельность организации.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй – хозяйственные процессы и их результаты.

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация приобретает средства – здания, машины, сырье, материалы и др. Бухгалтерский учет отражает их поступление, наличие, движение, состояние и использование. Таким образом, хозяйственные средства

являются предметом бухгалтерского учета. Эти средства формируются за счет различных источников: их может выделить организации государство, они могут пополняться за счет прибыли организации, кредитов банка и т.д. Таким образом, предметом бухгалтерского учета являются также источники образования хозяйственных средств.

Деятельность организаций производственной сферы включает ряд процессов: снабжение, производство и реализацию продукции. Эти хозяйственные процессы (кругооборот хозяйственных средств) также являются предметом бухгалтерского учета. В производственной сфере происходит частично процесс распределения. Остальные стадии расширенного воспроизводства осуществляются в непроизводственной сфере. Бухгалтерский учет отражает процесс продажи продукции (товаров) в торговле, расходования бюджетных ассигнований в бюджетных учреждениях, расчетные и кредитные операции банков и др.

Предметом бухгалтерского учета является не только деятельность первичных звеньев экономики, но и министерств и ведомств.

*Предметом бухгалтерского учета являются имущество организации, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты деятельности организации.*

Имущество (сырье, материалы, основные средства и т.п.), обязательства и хозяйственные операции выражаются в денежной оценке путем суммирования фактически произведенных расходов.

Имущество организации, ее обязательства, источники формирования этого имущества (собственные, заемные и др.), хозяйственные операции составляют *объекты* бухгалтерского учета.

### **Общая характеристика метода бухгалтерского учета**

Для понимания системы бухгалтерского учета, его сущности, постановки и организации на предприятии (организации) требуется изучить не только предмет бухгалтерского учета, но и его метод. *Изучение предмета* бухгалтерского учета позволяет понять, что именно отражается в бухгалтерском учете, какие конкретно объекты находятся под его наблюдением, измерением и регистрацией. *Изучение метода* бухгалтерского учета позволяет объяснить, какими конкретно способами и приемами бухгалтерия отражает предмет, как организуется наблюдение, измерение и регистрация отдельных объектов.

Известно, что метод науки – это основа для выявления закономерностей ее развития. Всеобщим методом для всех наук является *диалектический метод познания*. Именно он позволяет правильно, научно обосновано отражать предмет бухгалтерского учета как единое целое, конкретизируя при этом составные части целого.



Однако любая наука, используя диалектический метод как методологическую основу познания, вместе с тем разрабатывает специальные присущие только данной науке методы.

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

Эти приемы и способы представляют собой именно **систему**, т.е. упорядоченную последовательность, а не какие-либо случайные действия.

В хозяйственном учете применяются следующие основные приемы:

- наблюдение;
- измерение;
- регистрация;
- обобщение.

Эти приемы, но в более специфическом виде, используются и в бухгалтерском учете.

**Основными приемами в бухгалтерском учете** являются:

- прием первичного наблюдения;
- прием стоимостного измерения;
- прием группировки и регистрации информации;
- прием полного обобщения и соизмерения информации.

Каждый прием бухгалтерского учета включает в себя следующие **способы**:

прием первичного наблюдения		прием стоимостного измерения		прием группировки и регистрации информации		прием полного обобщения и соизмерения информации	
документация	инвентаризация	оценка	калькуляция	счета бухгалтерского учета	двойная запись	бухгалтерский баланс	опись

Способы и приемы бухгалтерского учета, составляющие его методологию, взаимосвязаны и взаимообусловлены. В результате их применения обеспечиваются непрерывное, сплошное и документально обоснованное отражение в системном бухгалтерском учете, учитываемых объектов - в денежном, трудовом и натуральном измерителях (показателях), однородных группировок имущества, источников его образования, хозяйственных операций - на счетах бухгалтерского учета.

Взаимосвязанное отражение этого имущества, источников его формирования и хозяйственных операций при помощи метода двойной записи на счетах, периодическое сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с учетными данными позволяют получить достоверные итоговые систематизированные отчетные показатели.

Все это и создает систему бухгалтерского учета.

### **Способы и приемы (элементы) метода бухгалтерского учета**

Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся:

- документация;
- инвентаризация;
- оценка;
- калькуляция;
- счета бухгалтерского учета;
- двойная запись;
- бухгалтерский баланс;
- отчетность.

**Документация** – это способ первичного сплошного отражения всех объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

**Инвентаризация** (от лат. – *нахожу, обнаруживаю*) – это способ периодической проверки фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными учетных показателей и их уточнения в случае выявленных расхождений на определенную дату. Она проводится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, а также путем сверки расчетов на основании документов. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета (ошибки при приемке и отпуске материалов, хищения и др.). Проведение инвентаризации относится к основным способам контроля за хозяйственной деятельностью организации.

**Оценка** – это способ денежного измерения хозяйственных средств, источников их образования. При помощи оценки все натуральные и трудовые показатели, содержащиеся в документах, выражают в едином денежном измерителе при помощи цен. Без применения единого измерителя невозможно обобщение и соизмерение в учете различных объектов. Бухгалтерский учет изучает разнообразные объекты – основные средства, нематериальные активы, денежные средства, капитал, различные

обязательства и т.п., происходящие изменения в которых в результате имевших место хозяйственных операций описаны количественными показателями. Для формирования бухгалтерской информации вся совокупность хозяйственных операций оценивается в рублях. Бухгалтерское наблюдение охватывает только те объекты, которые поддаются стоимостной оценке, а сам бухгалтерский учет представляется стоимостным учетом.

**Калькуляция** – способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции или выполненных работ и услуг. Она составляется на основании данных учета затрат, относящихся к калькулируемому объекту, и лежит в основе оценки объектов учета. Калькулирование позволяет определить фактическую себестоимость объектов бухгалтерского учета.

**Счета** – это способ группировки и отражения в учете хозяйственных средств, их источников и процессов с целью повседневного контроля за ними. Они позволяют отразить не только начальное и конечное состояние, но и сами изменения объектов учета в результате свершившихся хозяйственных операций. Счета открываются на каждый вид актива, капитала и обязательства, доходов и расходов, на счетах также выявляется и распределяется финансовый результат. Счета служат для группировки учетных объектов по признаку однородности их экономического содержания и получения обобщенных показателей хозяйственной деятельности. Группировка первичных документов в бухгалтерском учете выполняется в системе бухгалтерских счетов. Их перечень устанавливается централизованно и называется Планом счетов.

**Двойная запись** – способ взаимосвязанного отражения хозяйственных операций на счетах путем записи одной и той же суммы в дебет одного счета и кредит другого. Двойная запись обусловлена двойственностью самих хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание. Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Двойная запись имеет большое контрольное значение, она позволяет проверить полноту и правильность записей хозяйственных операций на счетах.

**Баланс** – способ экономической группировки в денежной оценке хозяйственных средств по их составу и источникам образования на определенную дату. Средства организации отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами организация располагает, другая – из каких источников они возникли. Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, в другой – по источникам его образования. Баланс

позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием в организации.

**Бухгалтерская отчетность** – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Составляется на основе данных текущего учета в системе счетов путем их соответствующей группировки и обобщения. Она является завершающим этапом учетного процесса и включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

### **Методика и техника бухгалтерского учета**

Рассмотренные элементы метода бухгалтерского учета реализуются посредством отдельных методических и технических приемов, составляющих технологию учета (учетного процесса) в целом и отдельных его (учетных) задач, зависящих от применяемой вычислительной техники и организации работы учетного аппарата, что в конечном итоге выражается в определенной *форме бухгалтерского учета*.

Метод бухгалтерского учета как совокупность отдельных способов предполагает использование специальных методических, технических приемов, требует определенной организации и технологии учета.

Чтобы глубоко понять и осмыслить **методику и технику** бухгалтерского учета, необходимо изучить:

- на каких уровнях первичного звена ведется учет (складах, цехах, бухгалтерии и т.п.);
- определить методику учета (порядок фиксирования хозяйственных операций, последующего их учета, использования нормативно-справочной информации и др.);
- определить технику ведения учета (вручную, с использованием средств вычислительной техники и др.).

**Техника бухгалтерского учета** – способ его ведения, т.е. регистрация учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации.

Методика и техника бухгалтерского учета зависит от способов обработки данных:

- вручную;
- с использованием универсальных ЭВМ;
- с использованием ПЭВМ.

**Перечень методических и технических приемов бухгалтерского учета в условиях различных способов обработки данных**

<b>Вручную</b>	<b>С использованием ПЭВМ</b>
Составление документов в низовых звеньях (складах, цехах), в бухгалтерии.	Фиксация данных о хозяйственных операциях на ПЭВМ и выдача их на экран дисплея в низовых звеньях (складах, цехах), а также в бухгалтерии.
Передача документов в бухгалтерию.	Передача данных по каналам связи на ПЭВМ, находящихся в бухгалтерии.
Обработка документов в бухгалтерии.	Обработка данных на ПЭВМ в бухгалтерии и выдача их на экран дисплея или распечатка машинограмм – учетных регистров.
Составление учетных регистров в бухгалтерии.	

**Контрольные вопросы по теме №2:**

1. Понятие предмета хозяйственного учета.
2. Понятие предмета бухгалтерского учета.
3. Методологическая основа бухгалтерского учета.
4. Понятие метода бухгалтерского учета.
5. Классификация приемов метода бухгалтерского учета.
6. Характеристика элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающих первичное наблюдение хозяйственных операций.
7. Характеристика элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающих стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета.
8. Характеристика элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающих группировку и регистрацию информации.
9. Характеристика элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающих полное обобщение и соизмерение информации.
10. Техника бухгалтерского учета.
11. Методика бухгалтерского учета.
12. Методические и технические приемы бухгалтерского учета в условиях различных способов обработки данных.

## ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ЕГО СТРОЕНИЕ

### Лекция 3. Бухгалтерский баланс и его строение

#### Основные понятия:

**балансовый метод; балансовое обобщение информации; бухгалтерский баланс; актив баланса; пассив баланса; статья баланса; разделы баланса; классификация балансов; требования, предъявляемые к балансам; влияние хозяйственных операций на баланс; типы изменений баланса.**

#### **Балансовый метод отражения информации**

**Баланс** (франц. – букв. весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой либо деятельности.

**Обобщение** означает переход на более высокую ступень абстракции путем выявления общих признаков, свойств, отношений, тенденций развития, влечет за собой появление новых научных понятий, законов, теорий.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности, для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, ориентации организаций в рыночной экономике.

**Балансовое обобщение** характеризуется двойственным характером отражения объектов и синтетическим обобщением информации.

**Двойственный характер отражения** заключается в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса.

Существуют различные виды балансов: бухгалтерский, денежных доходов и расходов населения, баланс доходов и расходов организации, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальные балансы, баланс платежный, баланс трудовых ресурсов и т.д. Так, материальный баланс характеризует производство и потребление конкретных видов продукции, материалов. Баланс платежный показывает соотношение поступивших и произведенных государством платежей за границей за определенный период. Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны, например, объемы продукции, производимой различными организациями-поставщиками, должны быть равны объемам продукции, направляемым соответствующим организациям-покупателям, т.е. производство продукции должно быть сбалансировано с ее потреблением. В систему плановых балансов входят материальные, денежные и трудовые балансы. При помощи этих балансов планируется образование и распределение отдельных видов материалов, продукции, денежных средств, трудовых ресурсов. Балансы используются для проведения факторного анализа при изучении детерминированных зависимостей. Например, при сравнении

планового и отчетного товарных балансов выявляется влияние на изменение объема реализации товаров таких факторов, как запасы на начало и конец анализируемого периода, поступление товаров, величина не документируемого расхода. В подобных балансах может и не быть равенства итогов, поэтому могут быть балансы активные (превышение вывоза товара над ввозом) и пассивные (с перевесом ввоза над вывозом).

Балансовое обобщение предполагает **синтетический, обобщенный характер** информации, позволяющий свести частные показатели, отдельные информационные взаимосвязи в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

Основой построения бухгалтерского баланса явилась двойственная группировка объектов бухгалтерского учета – по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и источникам формирования.

Информация о двойственной группировке объектов бухгалтерского учета получает в балансе упорядоченное отражение в обобщенном виде в едином денежном измерителе.

### **Бухгалтерский баланс: понятия, структура и экономическое содержание**

В бухгалтерском учете понятие «баланс» имеет двойное значения: во-первых, баланс - это один из элементов метода бухгалтерского учета; во-вторых, баланс – это отчетная таблица, одна из форм бухгалтерской отчетности.

Термин "баланс" латинского происхождения. Дословно: bis — дважды, lanx — чаша весов, т.е. двучашие весов, как символ равновесия.

Особое место в бухгалтерской отчетности организаций занимает бухгалтерский баланс. Баланс представляет собой систему показателей, характеризующих хозяйственно-финансовую деятельность организации, финансовое положение ее на определенную дату, отражая имеющееся у организации имущество, собственный капитал и обязательства.

Самостоятельный бухгалтерский баланс является одним из признаков юридического лица, т.е. выполняет экономико-правовую функцию, тем самым обеспечивается реализация одного из принципов бухгалтерского учета – имущественная обособленность организации.

Особенность бухгалтерского баланса состоит в том, что в нем сопоставляются имущество, права и обязательства (долги). При этом имущество может оказаться равным долгам, быть больше или меньше последних. Если имущество равно долгам, то права и обязательства взаимно погашаются; если оно больше долгов, имеется превышение прав над обязательствами, получившее название **чистых активов**; если же наоборот - возникает дефицит имущества. В теории бухгалтерского учета

имущество в этом смысле называется **активом**, долги (обязательства) – **пассивом**.

Бухгалтерский баланс, как основная форма отчетности, представляется на бланках типовой формы № 1, ежегодно утверждаемых Министерством финансов Республики Беларусь. В адресной части формы указывается дата, на которую составляется баланс, полное наименование организации, ее отрасли или вида деятельности, органа управления государственным имуществом, формы собственности и почтовый адрес. Для удобства при составлении сводов в вышестоящих органах управления, для статистической обработки и анализа отчетности все эти данные кодируются по общереспубликанской системе кодификации.

Бухгалтерский баланс отражает активы (имущество) организации в двух разрезах: с одной стороны, по их составу и размещению, с другой — по источникам их формирования и целевому назначению. Все эти активы группируются и обобщаются в балансе в едином денежном измерении. Для того чтобы показать состояние активов, баланс составляется на определенный момент, как правило, на первое число (месяца, квартала). Так как в балансе показывается только состояние активов, т.е. показатели содержатся в статике, а не в динамике, то баланс не характеризует движения и использования средств. Эти сведения получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов. Однако, показатели о состоянии хозяйственных средств и их источников, сгруппированные и обобщенные в определенном порядке и содержащиеся в бухгалтерском балансе, очень важны для принятия правильных управленческих решений.

Таким образом, **бухгалтерский баланс** является способом группировки и обобщенного отражения в денежном измерении активов организации по составу и размещению, а также по источникам их формирования на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится на две части для отдельного отражения видов активов и их источников и имеет две формы: горизонтальную и вертикальную. В учетной практике белорусских организаций используется горизонтальная форма таблицы баланса. В левой ее части показываются активы по их составу и размещению, а в правой части — по источникам их образования. Левая часть называется «актив», правая - «пассив».

Термины «актив» и «пассив» так же, как и «баланс», латинского происхождения. Термин «актив» происходит от латинского *aktivus* - активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражаются действующие средства. Термин «пассив» происходит от латинского *passivus* - пассивный, недействительный, противоположный активному. В пассиве отражается группировка средств, показывающая обязательства организации за полученные средства.



Основным элементом бухгалтерского баланса является *балансовая статья*, которая соответствует виду (наименованию) имущества, обязательств, источнику формирования имущества. **Статьей бухгалтерского баланса** называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств организации. Название статей баланса в основном соответствуют названиям бухгалтерских счетов. Поэтому, напротив каждой статьи, в скобках приводится цифровой код соответствующего счета из типового плана счетов. В активе, например, могут быть такие статьи: "Основные средства", "Товары отгруженные", "Касса" и другие, а в пассиве — "Уставный фонд (капитал)", "Прочие фонды специального назначения", "Кредиторская задолженность", "Кредиты банков" и др.

Каждая строка баланса имеет свой порядковый номер «Код строки», что облегчает ее нахождение, и ссылки на отдельные статьи. Для отражения состояния средств в балансе предусмотрены 2 графы: «На начало года» и «На конец года».

Балансовые статьи объединяются в группы, группы — в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

Статьи актива и пассива объединяются в следующие *разделы*.

Актив баланса представлен двумя разделами:

I. Внеоборотные активы;

II. Оборотные активы.

В пассиве баланса выделены три раздела:

III. Собственный капитал;

IV. Долгосрочные обязательства;

V. Краткосрочные обязательства.

### БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Актив	Отчетный период		Пассив	Отчетный период	
	н ачало	к онец		н ачало	к онец
Внеоборотные активы			Собственный капитал		
Оборотные активы			Долгосрочные обязательства		
			Краткосрочные обязательства		
<b>БАЛАН</b> <b>С:</b>			<b>БАЛАНС:</b>		

Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражаются одни и те же хозяйственные средства, но в

активе они сгруппированы по составу и размещению, а в пассиве — по источникам их формирования. Другими словами — сумма активов будет всегда равна сумме обязательств, так как обязательства показывают источники средств, имевшихся в наличии у организации, а активы отражают характер использования средств. Равенство итогов актива и пассива баланса имеет большое контрольное значение. Оно является одним из средств проверки правильности учетных записей, его отсутствие свидетельствует об ошибках в записях.

Общая величина баланса называется его *валютой*.

Баланс заполняют на основе остатков (сальдо) по всем счетам, которые открыты в основном регистре – Главной книге, Книге учета хозяйственных операций или оборотной сальдовой ведомости. Обязательное ведение одного из этих регистров предусмотрено и определяется выбранной формой бухгалтерского учета – журнально-ордерной, мемориально-ордерной, упрощенной или машинно-ориентированной.

Перед заполнением баланса необходимо сбалансировать итоги по Главной книге (Книге учета хозяйственных операций или оборотно-сальдовой ведомости): итог дебетовых сальдо на конец года по всем синтетическим счетам должен равняться итогу кредитовых сальдо. Обязательна также сверка сальдо синтетических счетов с сальдо аналитических счетов, открытых к конкретному синтетическому счету. При этом надо иметь в виду, что по активно-пассивным счетам дебетовые и кредитовые сальдо по аналитическим счетам суммируются отдельно и, следовательно, синтетический счет может иметь на конец отчетного периода одновременно дебетовое, и кредитовое сальдо. Именно для таких счетов в балансе предусмотрены статьи и в активе и в пассиве (например, расчеты с прочими дебиторами и кредиторами и др.).

Форма отчетного баланса заполняется в *миллионах рублей*, поэтому при переносе из Главной книги и других регистров сумму сальдо необходимо правильно округлить. Для этого необходимо знать действующие правила округления.

Для повышения аналитичности баланса в нем приводят остатки по счетам не только на конец, но и на начало года. При переносе этих данных с отчетного баланса за прошлый год в текущий необходимо принимать во внимание изменения в учетной политике и обеспечивать, при необходимости, их сопоставимость.

Бухгалтерский баланс дает возможность любому пользователю как бы “увидеть” состояние средств организации на дату составления отчетности. С одной стороны, в активе баланса видно, в какой натурально-вещественной форме находятся средства организации и на какую сумму – основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров на складах или

отгруженных покупателям, какова величина задолженности этих покупателей, наличие денежных средств на различных счетах в банках, в кассе или вложенных в ценные бумаги, а также какие суммы средств организации находятся во временном или постоянном пользовании у других юридических или физических лиц (дебиторская задолженность). Легко сравнить и выявить изменения в состоянии этих видов средств на начало и конец отчетного периода, например, изменения остатков не реализованной продукции и т.п.

Не менее важна информация пассива баланса. В нем представлены данные о собственниках или заемных источниках тех средств, которые показаны в активе баланса. Из этой стороны баланса узнают величину собственных средств организации и величину заемных или привлеченных, которые необходимо будет возвратить в ближайшее или более отдаленное время. Наиболее важная информация пассива – это обобщающий показатель экономической эффективности работы организации. Важными показателями являются статьи пассива – величина уставного и специальных фондов, задолженность по ссудам и займам, задолженность другим организациям и лицам.

### **Классификация бухгалтерских балансов**

**Признаки классификации** бухгалтерских балансов: *время составления, источники составления, объем информации, характер деятельности, форма собственности, объект отражения, способ очистки.*

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

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

В зависимости **от объема отражаемой информации** балансы могут быть единичными, сводными и консолидируемыми. В единичном балансе отражаются показатели только одной организации. В сводных балансах показатели статей актива и пассива представлены в разрезе соответствующих статей единичных балансов с суммированием их в итоговой графе. Консолидированные балансы являются разновидностью сводных балансов и объединяют балансы отдельных самостоятельных организаций, экономически и финансово взаимосвязанных между собой.

**По характеру деятельности** балансы могут быть основной и неосновной деятельности.

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

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

**По способу очистки** балансы могут быть балансы-брутто и балансы-нетто. В настоящее время используется форма баланса, которая определена в соответствии с требованиями Международных бухгалтерских стандартов, что соответствует балансу-нетто. Брутто — ит. brutto — грубый, нечистый; нетто — ит. netto — чистый. Форма баланса-брутто используется лишь для различных научных исследований, изучения исторических аспектов совершенствования балансовых обобщений др. Балансы-брутто включают статьи, которые регулируют показатели других статей баланса. Так, в балансах белорусских организаций присутствуют такие регулирующие статьи, как "Амортизация основных средств", "Амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов", "Амортизация нематериальных активов", "Торговая наценка", "Использование прибыли". Исключив из баланса-брутто регулирующие статьи, получим баланс-нетто.

#### **Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу**

К бухгалтерскому балансу предъявляются следующие **требования**: *правдивость, реальность, единство, преемственность и ясность.*

**Правдивым** является баланс, составленный на основании записей, сделанных по всем документам, отразившим факты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. **Условия правдивости баланса** – обоснование его показателей документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией.

Под **реальностью** баланса понимают соответствие оценок его статей объективной действительности.

**Единство** баланса заключается в построение его на единых принципах учета и оценки.

**Преемственность** баланса выражается в том, что каждый последующий баланс должен вытекать из баланса предыдущего.

**Ясность** баланса – это его доступность для понимания лиц, его составляющих, и всех, его читающих.

#### **Влияние хозяйственных операций на баланс**

Баланс составляется на определенную дату — 1-е число месяца, квартала, года и это как бы моментное отражение средств. Но уже в первый день нового месяца остатки средств в балансе существенно меняются под влиянием хозяйственных операций (поступление средств, отпуск их в производство, поступление готовой продукции, ее реализация, проведение расчетов с другими организациями и т.д.).

Хозяйственных операций в течение дня, месяца совершается очень много, и все они изменяют остатки средств или их источники.

По характеру этих изменений хозяйственные операции можно разделить на **четыре типа**:

К **первому типу операций** относятся те, в результате которых приводятся в движение только средства, имеющиеся в организации (актив

баланса). При этом происходит увеличение одних средств и уменьшение на ту же сумму других. Сумма одной статьи актива увеличивается, а другой статьи - уменьшается. При этом итог баланса не изменяется (А+; А-).

Например, с расчетного счета по чеку получены наличные деньги в кассу организации на сумму 20 млн. руб. Средства на расчетном счете при этом уменьшаются (-), а в кассе - увеличивается (+) на одинаковую сумму.

Ко **второму типу операций** относятся те, в результате которых происходит движение источников образования хозяйственных средств (пассив баланса). При этом происходит уменьшение на одной статье пассива баланса и увеличение по другой на одну и ту же сумму. Итог баланса не изменится (П+; П-).

Например, получены кредиты банка на 100 млн. руб. и направлены на погашение задолженности поставщикам. Произойдет увеличение задолженности по кредитам банка (+) и одновременно уменьшение задолженности поставщикам (-).

К **третьему типу операций** относятся те, в результате которых происходит увеличение хозяйственных средств. Поскольку увеличение происходит за счет определенных источников, то хозяйственные операции этого типа вызывают увеличение общей суммы актива и пассива баланса, т.е. сумма по статье актива увеличивается и по статье пассива увеличивается. Итог баланса также увеличивается (А+; П+).

Например, получены материалы от поставщика на 3000 руб. и за эти материалы еще не заплатили. По данной операции происходит увеличение материалов (+) в активе баланса, и увеличение задолженности поставщикам (+) в пассиве баланса.

К **четвертому типу операций** относятся те, в результате которых происходит изменение в сторону уменьшения итога баланса, то есть сумма по статье актива уменьшается, и по статье пассива также уменьшается (А-; П-).

Например, из кассы выдана заработная плата рабочим и служащим 1 млн. руб. Здесь произойдет уменьшение средств в кассе (-) в активе баланса, и уменьшение задолженности персоналу по оплате труда (-) в пассиве баланса.

Первый и второй тип хозяйственных операций не изменяют итога актива и пассива баланса, а третий и четвертый приводят к увеличению или уменьшению итогов актива и пассива баланса на одну и ту же сумму.

Однако какие бы ни были хозяйственные операции, и какие бы они ни вызывали изменения в балансе, равенство между активом и пассивом всегда сохраняется. Такое постоянное сохранение равенства в результате сопоставления средств (имущества) организации с источниками их (его) формирования является основным содержанием **балансового обобщения**.

Эти формулы имеют большое значение не только для отражения влияния различных видов хозяйственных операций на бухгалтерский баланс, но и на организацию бухгалтерского учета и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, оценку ее финансово-имущественного состояния в условиях использования различных средств вычислительной техники.

***Контрольные вопросы по теме №3:***

1. Сущность балансового метода отражения информации.
2. Содержание, сущность и назначение баланса.
3. Информационное назначение баланса.
4. Обоснование равенства актива и пассива баланса.
5. Строение баланса, содержание разделов и статей.
6. Чем определяется содержание и структура балансов различных организаций.
7. Почему отсутствует равенство между соответствующими разделами актива и пассива баланса.
8. Виды балансов, их классификация.
9. Регулирующие статьи баланса.
10. Требования, предъявляемые к балансу.
11. Влияние хозяйственных операций на изменение статей и итога баланса.
12. Типы изменений.
13. Дайте определение понятию «балансовое обобщение информации».
14. Приведите примеры первого типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
15. Приведите примеры второго типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
16. Приведите примеры третьего типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.
17. Приведите примеры четвертого типа хозяйственной операции, влияющей на баланс.

## ТЕМА 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

### Лекция 4. Система счетов и двойная запись в бухгалтерском учете

#### Основные понятия:

система счетов бухгалтерского учета; счет бухгалтерского учета; дебет счета; кредит счета; сальдо счета; дебетовый оборот; кредитовый оборот; корреспонденция счетов; бухгалтерская проводка; двойная запись; активные счета; пассивные счета; активно-пассивные счета; синтетические счета; субсчета; аналитические счета; план счетов бухгалтерского учета; оборотная ведомость; шахматная оборотная ведомость.

#### Понятие о счетах, порядок записей хозяйственных операций на счетах

В каждой организации ежедневно совершается большое количество хозяйственных операций, которые в конечном итоге отражаются в бухгалтерском балансе. Баланс составляется на 1-е число месяца (квартала, года), поэтому с помощью него нельзя повседневно следить за изменениями, происходящими в составе имущества, обязательств организации, источников их формирования. Для текущего учета и контроля используется *система счетов бухгалтерского учета*.

Счет бухгалтерского учета — это способ группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования, хозяйственными процессами. *Счет* — это также накопитель информации, которая затем обобщается и используется для составления различных сводных показателей и отчетности.

В процессе хозяйственной деятельности увеличение или уменьшение средств и их источников отражается на счетах *раздельно*. Поэтому каждый счет бухгалтерского учета представляет собой двухстороннюю таблицу. Левая сторона условно называется *дебетом* (от лат. – должен), а правая – *кредитом* (от лат. – верить). В настоящее время эти термины давно потеряли первоначальный смысл и носят характер условного обозначения сторон счета.

В начале таблицы дается название счета — наименование объекта учета или его код. Название счета, как правило, пишется с заглавной буквы. Например, счет «Материалы», счет «Уставный фонд», счет «Основное производство» и т.д.

Схема счета имеет следующий вид:

<b>Счет</b>	
<b>(наименование объекта учета)</b>	
<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>

---

---

На счетах отражают хозяйственные операции, как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило, за месяц) без начального сальдо называется **оборотом**. Соответственно различают **дебетовые и кредитовые обороты**.

Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета пользуются термином «**сальдо**» (остаток счета), сокращенно - С, которое свидетельствует о наличии средств или источников на определенную дату. Сальдо на счетах на начало месяца называется начальным (Сн), а на конец месяца — конечным (Ск).

Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т.е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета.

**Открыть счет** — значит, дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Открываются счета по отдельным видам активов и пассивов организаций: денежным средствам в кассе, денежным средствам, находящимся в банке, основным средствам, товарам, материалам, уставному капиталу, прибыли, дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.

Произвести запись в левой части счета — значит, дебетовать счет, а в правой — кредитовать его.

Для отражения хозяйственных операций на счетах необходимо документальное подтверждение, в качестве которого могут быть использованы бумажные первичные документы, машинные носители, дискеты и т.п., причем любой из них должен иметь юридическую силу.

Записи хозяйственных операций на счетах производятся в хронологическом порядке, т.е. по мере их совершения.

В соответствии с балансом все счета бухгалтерского учета делятся на **активные и пассивные**, исходя из этого, имеются две схемы записей на счетах.

**Активные** — это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. Они открываются для статей баланса, находящихся в активе баланса. Например, счет «Основные средства», счет «Материалы», счет «Касса», счет «Валютный счет» и т.д. На активных счетах *остатки (сальдо)* только *дебетовые*.



**Пассивные** — это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства. Они открываются для статей баланса, находящихся в пассиве баланса. Например, счет «Фонды специального назначения», счет «Краткосрочные кредиты банков» и т.п. На пассивных счетах *остатки только кредитовые*.

Схема записей на активном счете имеет следующий вид:

<b>Активный счет (наименование объекта учета)</b>	
<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>
С — остаток на начало проведения операции. Увеличение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций.	Уменьшение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций.
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций). С — остаток на конец проведения операций.	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций).

Таким образом, по активному счету отражаются: в дебетовой стороне счета — остатки на начало и конец проведения операции и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка; по кредитовой стороне счета — лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

Если обозначим оборот по дебету счета — Об.Д, а оборот по кредиту счета — Об.К, то для определения остатка по активному счету на конец проведения операции можно использовать такую формулу:

$$С_{к} = С_{н} + Об.Д — Об.К \quad (1)$$

В связи с тем, что в активных счетах увеличение отражается по левой стороне, они всегда имеют *дебетовое сальдо*.

При записях хозяйственных операций в активные счета могут быть только две ситуации.

*Ситуация первая:* сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета должны быть больше суммы, показываемой по кредиту счета. В этом случае имеется остаток на конец проведения хозяйственных операций, который определяется по вышеприведенной формуле (1).

*Ситуация вторая:* сумма начального остатка и сумма оборота по дебету счета равны сумме, показываемой по кредиту счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет.

Схема записей на пассивном счете имеет следующий вид:

**Пассивный счет**  
**(наименование объекта учета)**

Дебет	Кредит
Уменьшение остатка, происходящее в результате хозяйственных операций.	С — остаток на начало проведения Операции. Увеличение, происходящее в результате хозяйственных операций.
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций).	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций). С — остаток на конец проведения операций.

Таким образом, по пассивному счету, на котором учитываются источники формирования имущества, отражаются: по кредитовой стороне счета — остатки на начало и конец проведения операций и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатков; по дебетовой стороне счета показываются лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатков.

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

$$Ск = Сн + Об.К — Об.Д. \quad (2)$$

В пассивных счетах увеличение источников образования хозяйственных средств показывается по правой стороне, и *сальдо* может быть только *кредитовым*.

При записях хозяйственных операций в пассивные счета могут быть только две ситуации.

Ситуация первая: сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета должны быть больше суммы, показываемой по дебету счета. В этом случае имеем остаток на конец проведения хозяйственных операций, который определяется по вышеприведенной формуле (2).

Ситуация вторая: сумма начального остатка и сумма оборота по кредиту счета равны сумме, показываемой по дебету счета. В этом случае сальдо на конец отчетного периода не будет.

Остатки по активным счетам, на которых отражается имущество организации, и по пассивным счетам, на которых показываются источники формирования этого имущества, затем увязываются и соответственно отражаются в активе и пассиве баланса.

Но бывают также и активно-пассивные счета, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. В таких счетах остаток

может быть и дебетовым, и кредитовым или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

Например, по счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса. Кредитовое сальдо по этому счету показывает сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве баланса.

Развернутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учета. Аналитический учет дает информацию о состоянии расчетов с каждым дебитором (например, с покупателем) и с каждым кредитором (например, поставщиком организации в долг материалов), т.е. выводится сальдо по каждому покупателю и поставщику отдельно, а затем подсчитывается общая сумма дебиторской и кредиторской задолженности.

Исходя из изложенного, *порядок записей по счетам* следующий:

- счета открываются на начало года (периода);
- в течение года (периода) счета открываются по мере необходимости;
- в начале года (периода) по счетам по данным баланса записываются начальные остатки (сальдо);
- в течение отчетного периода (месяца) по счетам отражаются хозяйственные операции;
- по истечении отчетного периода (месяца) по счетам подсчитываются обороты и выводятся конечные остатки (сальдо);
- в конце отчетного периода (месяца) на основании данных о конечных остатках (сальдо) по счетам составляется баланс.

### **Сущность и значение двойной записи**

Каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, обязательно затрагивает два объекта учета, т.е. два счета, так как она имеет **двойственный характер**. Например, организация приобретает материалы, при этом, с одной стороны, увеличиваются материалы, а с другой — уменьшаются средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается, за счет каких источников они поступили: куплены за наличные или на их приобретение был использован кредит, или образовалась задолженность поставщикам.

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

(ее описание); дебетуемый счет; кредитуемый счет.

Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер, и происходят в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость применения **двойной записи**, сущность которой состоит в том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту.

Таким образом, **двойная запись** представляет собой элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий двойственность отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту разных экономически связанных счетов.

Взаимосвязь счетов обуславливается их экономической общностью и характером отражаемых хозяйственных операций.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а счета — корреспондирующими.

В отечественной практике и теории сложились две школы, дающие обоснование методу двойной записи: экономический подход и оперативно-балансовый. Наиболее полное научное обоснование методу двойной записи дает оперативно-балансовый подход.

Согласно этому подходу сущность двойной записи объясняется строением баланса организации, в котором с двух позиций рассматривается ее имущество: по составу и размещению (актив баланса); по источникам формирования этого имущества (пассив баланса). Поэтому итоги статей актива и пассива баланса всегда равны. Каждая хозяйственная операция вследствие этого затрагивает две статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс четырех типов операций, которые изменяют или только имущество организации (актив баланса), или только источники формирования этого имущества (пассив баланса), или одновременно и имущество, и его источники образования (актив и пассив баланса).

Следовательно, необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки имущества организации.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций необходимо понимать экономическое значение бухгалтерских счетов. Это позволит точно определить их корреспонденцию.

Запись операций на корреспондирующих счетах называется **бухгалтерской проводкой**. Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные. При **простой бухгалтерской проводке** затрагиваются только два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором — по кредиту.

В **сложной бухгалтерской проводке** (записи) дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов или кредит одного

счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна.

В учетной практике организаций сложные бухгалтерские записи находят широкое применение.

Правильное определение корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций является необходимым условием правильного учета хозяйственной деятельности. Поэтому установление корреспонденции счетов по отдельным операциям производится в следующем порядке:

- исходя из содержания хозяйственной операции, определяются объекты учета, которые она затрагивает;
- определяется вид счета по отношению к балансу (активный или пассивный);
- устанавливается характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;
- исходя из схем записей на активных и пассивных счетах, устанавливается корреспонденция счетов.

Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов, свидетельствующих об их совершении, называется **разноской**.

Метод двойной записи имеет большое **контрольное значение**, поскольку одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды — по дебету одного и кредиту другого счета. Поэтому итоги дебетовых и кредитовых оборотов, а также остатков по счетам (дебетовых и кредитовых) должны быть равными. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях на счетах, т.е. нарушен принцип двойной записи. Ошибки следует найти до составления бухгалтерского баланса.

**Познавательное** значение двойной записи заключается в том, что она позволяет выяснить взаимосвязи в составе средств и источников их формирования, а также установить и проанализировать характер хозяйственных операций без привлечения первичных документов.

#### **Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций**

Запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета производится в соответствии с проверенными документами, подтверждающими факт их совершения. При отражении операций на счетах документы группируются в хронологической последовательности, поэтому записи хозяйственных операций на счетах в порядке их совершения называются **хронологическими**.

В практике учетной работы хронологические записи производятся в Журнале (книге) регистрации хозяйственных операций, где указываются номера, даты, содержание хозяйственных операций, корреспондирующие

счета и суммы. Такие регистры (журналы, книги) применяются, как правило, организациями при небольшом объеме хозяйственных операций. Журнал позволяет осуществлять контроль за полнотой отражения хозяйственных операций и сохранностью документов.

Форма Журнала регистрации хозяйственных операций следующая:

Номер /п	Документ		Содержание операции	Сумма	Счет	
	Дата	Д			дебет	кредит

Для учета хозяйственных средств и источников их формирования необходима системная регистрация информации, которая представляет ее группировку по экономическому содержанию на счетах бухгалтерского учета в соответствии с разработанной системой счетов. Поэтому записи, позволяющие группировать информацию по экономическому содержанию, т.е. по однородным объектам, называются **систематическими**. В практике учетной работы систематические записи производятся в карточках, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге. В целях сокращения дублирования учетных записей производится совмещение хронологических и систематических записей в одном регистре.

**Комбинированная** (синхронистическая) запись объединяет в себе признаки хронологических и систематических записей.

На счетах бухгалтерского учета накапливается информация о состоянии хозяйственных средств и источников их формирования как в целом по видам, так и в разрезе отдельных составных их частей. Для принятия управленческих решений в одних случаях необходимы обобщенные в суммовом выражении показатели об объектах бухгалтерского учета, в других — детализированные, выраженные не только в суммовых, но и в натуральных показателях.

Например, на счете "Готовая продукция" должны быть сформированы данные об общей сумме произведенной продукции, ее поступлении и выбытии. Одновременно на данном счете формируется информация по отдельным видам и сортам готовой продукции по количеству и сумме. На счете "Расчеты с подотчетными лицами" систематизируются показатели состояния расчетов с работниками по выданным им под отчет денежным средствам в целом по предприятию и по каждому лицу в отдельности.

В учетной практике широко используются шахматный и линейно-позиционный способы записи.

**Шахматная** запись характерна тем, что хозяйственные операции записываются один раз и отражаются одновременно по дебету и кредиту соответствующего счета. Эта запись дает возможность видеть корреспонденцию счетов, что очень важно для контроля и сокращения объема работы.

**Линейно-позиционная** запись характеризуется тем, что дебетовые и кредитовые обороты отражаются в одну линию, что обеспечивает наблюдение за своевременным истребованием дебиторской и погашением кредиторской задолженности.

### **Счета синтетического и аналитического учета**

Кроме классификации счетов на активные и пассивные (классификация по отношению к балансу) счета делятся в зависимости от объема информации на *синтетические и аналитические счета и субсчета*.

**Синтетические счета** — это укрупненные счета, предназначенные для учета целой группы однородных средств или их источников. На основе синтетических счетов составляется баланс, поэтому их еще называют балансовыми, главными счетами. Записи в них производятся только в денежном измерителе. Свое название они получили от греческого слова «синтез», что означает объединение, укрупнение. К таким счетам, например, 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 его места в рыночной экономике, состояния расчетов с конкурентами организации недостаточно располагать лишь общими показателями, необходимо иметь детализированные данные по каждому поставщику материалов, каждому покупателю, по видам вырабатываемой продукции, по каждому работнику организации и т.д. Поэтому в развитие экономических группировок синтетических счетов открываются **аналитические счета** — детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и в натуральном измерении. Примерами аналитических счетов могут быть: счет Цементы № 400, счет П. И. Краснова (менеджера) и т.п.

**Субсчета** являются промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Субсчета бухгалтерского учета имеют важное значение для оперативного управления организацией и правильного использования средств.

Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета — счетами II порядка, аналитические счета могут быть III, IV, V и т.д. порядка в зависимости от поставленной цели, связанной с подготовкой, обоснованием и принятием соответствующих управленческих решений или выяснением положения организации на рынке,

конкурентоспособности вырабатываемой и реализуемой ею продукции и т.д.

Аналитические и синтетические счета бухгалтерского учета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же виды имущества и источники их формирования, хозяйственные операции, что и на синтетических счетах, но по более детальным экономическим группировкам. Это означает, что общие итоговые данные аналитических счетов должны быть равны итоговым данным соответствующего синтетического счета.

Например, к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты такие субсчета, как «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», «Топливо», «Тара и тарные материалы», «Запасные части», «Прочие материалы» и т.п. Эти счета относятся к счетам II порядка. Каждый из перечисленных субсчетов может детализироваться по аналитическим счетам. Так, субсчет «Сырье и материалы» детализируется на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы» и т.п. Это аналитические счета III порядка.

Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете «Основные материалы», и в его развитие открываются аналитические счета: «Черные металлы», «Цветные металлы», «Лесоматериалы», «Химикаты» и т.п. Это аналитические счета IV порядка.

Затем детализируются данные, например, счета «Цветные металлы», и открываются счета «Медь», «Олово», «Цинк» и т.п. Это аналитические счета V порядка.

В настоящее время организациям по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь и соответствующими организациями разрешено вводить дополнительные синтетические счета и субсчета, которые помогут лучше отражать их финансово-хозяйственную деятельность.

В условиях формирования рыночных отношений организация учета материальных ресурсов должна обеспечивать достоверное исчисление себестоимости продукции, определение финансовых результатов, поскольку, как правило, производство продукции связано с большими материальными затратами.

#### **План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению**

*План счетов бухгалтерского учета организации* — систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности.



С 1 января 1993 года осуществлен перевод всех организаций на новый план счетов.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности применяется всеми объединениями и организациями народного хозяйства, ведущими бухгалтерский учет по двойной системе (кроме банков и бюджетных организаций), включая организации с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия) и организации, полностью принадлежащие иностранным инвесторам.

По плану счетов в соответствии с инструкцией по его применению, должен быть организован бухгалтерский учет в объединениях и организациях всех отраслей хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных организаций), независимо от их подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы. Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством экономики Республики Беларусь, вводить по необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

В плане счетов дается полное наименование счета и цифровой номер (код). Применение кодов счетов вместо их наименования ускоряет процесс составления бухгалтерских проводок и делает коды необходимыми при автоматизированном ведении учета.

В Плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов (первого порядка) и субсчетов (второго порядка).

Счета бухгалтерского учета объединены в следующие *разделы*:

- Раздел I. Основные средства и другие долгосрочные вложения;
- Раздел II. Производственные запасы;
- Раздел III. Затраты на производство;
- Раздел IV. Готовая продукция, товары и реализация;
- Раздел V. Денежные средства;
- Раздел VI. Расчеты;
- Раздел VII. Финансовые результаты и использование прибыли;
- Раздел VIII. Фонды и резервы;
- Раздел IX. Кредиты и финансирование.

**Забалансовые счета.**

По забалансовым счетам не ведется двойной записи.

В плане счетов есть свободные коды счетов, куда по согласованию с Министерством финансов РБ могут вводиться дополнительные синтетические счета.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа финансово-хозяйственной деятельности, контроля, управления, составления отчетности и ориентации организаций в рыночной экономике. Организации могут уточнять содержание отдельных

из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Аналитические счета (счета третьего и другого порядка) открываются в зависимости от поставленных целей, т.е. для выработки и принятия определенного управленческого решения, обоснования места, роли организации в рыночной экономике и т.д.

Инструкция по применению Плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

В Инструкции по применению Плана счетов отражены основные принципы ведения и организации бухгалтерского учета. Приводится краткая характеристика синтетических счетов и открываемых в развитие группировок на этих счетах субсчетов; раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов, порядок учета наиболее распространенных хозяйственных и финансовых операций, дана корреспонденция счетов с другими счетами бухгалтерского учета. Всего в плане счетов дано 77 синтетических счетов балансовых, сгруппированных по разделам, и 10 забалансовых счетов.

В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организации могут дополнять ее, соблюдая основные методические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные нормативными и другими документами.

Применение единого плана счетов очень важно для каждой организации и государства в целом. Он облегчает подготовку бухгалтерских кадров, работу аудиторов, налоговых инспекций, позволяет применять единые программные обеспечения для ЭВМ, типовые бланки документов, появляется возможность подводить итоги развития экономики страны, обеспечивая единую бухгалтерскую и статистическую отчетность предприятий всех форм собственности Республики Беларусь.

### **Взаимосвязь бухгалтерских счетов с балансом**

Обобщенное отражение объектов бухгалтерского учета в конкретизированной форме выступает в бухгалтерском балансе. Однако текущее отражение объектов требует специальных экономических группировок – счетов бухгалтерского учета.

Между счетами и балансом имеется тесная взаимосвязь: в балансе производится обобщение данных (остатков) по счетам бухгалтерского учета. Остатки активных счетов показываются в активе баланса, а пассивных – в пассиве баланса. Аналогично отражаются изменения на счетах и балансе: увеличение средств показывается по дебету активного счета и в активе баланса, увеличение источников образования хозяйственных средств – по кредиту пассивного счета и в пассиве баланса.

Это свидетельствует о единстве принципов построения счетов и баланса, и их взаимосвязи.

Таким образом, между счетами и балансом существует взаимосвязь, которая проявляется в следующем:

1. Баланс имеет 2 стороны – актив и пассив. Счета в зависимости от объектов отражения делятся на активные и пассивные.

2. Наименования статей баланса совпадают, за редким исключением, с наименованиями синтетических счетов.

3. Первоначальное сальдо в синтетических счетах записывается из баланса, а конечное является основанием для составления нового баланса.

Сумма сальдо всех активных счетов равняется сумме сальдо всех пассивных счетов, т.е. актив баланса равен пассиву баланса.

### **Обобщение данных текущего учета**

Для управления хозяйственной деятельностью и проверки правильности ведения учета необходимы обобщенные данные. По отдельным видам средств, их источникам и процессам такие данные получают в конце каждого месяца на счетах. Однако на каждом счете содержатся показатели по одному объекту учета. Сведения, характеризующие все средства или их отдельные группы, собранные вместе, сосредотачиваются в оборотных ведомостях, где показываются остатки и итоги оборотов за месяц.

Таким образом, оборотные ведомости служат для обобщения данных *текущего учета*. Они представляют собой таблицы, составляемые по данным синтетического, а также аналитического учета. Выделяют следующие **оборотные ведомости**:

- Оборотная ведомость по синтетическим счетам;
- Шахматная оборотная ведомость;
- Оборотная ведомость по аналитическим счетам к определенному синтетическому счету в натуральном и денежном выражении;
- Оборотная ведомость по аналитическим счетам к определенному синтетическому счету в денежном выражении.

**Оборотная ведомость** — это способ обобщения учетной информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета.

Оборотная ведомость составляется в конце отчетного периода (месяца) на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов за месяц.

В оборотную ведомость записываются все используемые в организации счета, при этом на каждый счет отводится одна строка. В этой ведомости имеются три пары колонок, в которых по каждому счету показываются начальные сальдо, обороты по дебету и кредиту счета и конечное сальдо. При правильной организации бухгалтерского учета обязательно должно быть попарное равенство итогов в колонках, т.е. итог

дебетовых начальных сальдо должен равняться итогу кредитовых начальных сальдо; итог дебетовых оборотов по счету — итогу кредитовых оборотов; итог дебетовых конечных сальдо — итогу кредитовых конечных сальдо. Такое равенство имеет следующее обоснование: равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов на начало и конец месяца подтверждается строением бухгалтерского баланса, так как итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму имущества организации, а итог кредитовых сальдо — сумму источников образования этого имущества.

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам за \_\_\_\_\_ 20  
\_ г., млн. р.**

Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
	деб ет	к редит	де бет	кре дит	де бет	к редит
Основные средства						
Расчетный счет						
Материалы						
Уставный капитал						
Краткосрочные кредиты банков						
Расчеты с бюджетом						
Прибыли и убытки						
<b>Итого</b>						

Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам вытекает из сущности метода двойной записи, при которой каждая хозяйственная операция отражается дважды по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковых суммах.

Кроме того, равные между собой итоги дебетовых и кредитовых оборотов по счетам в оборотной ведомости должны быть также равны итогу в журнале регистрации хозяйственных операций. Это равенство объясняется тем, что сумма каждой хозяйственной операции находит отражение, как в журнале регистрации хозяйственных операций, так и в счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам имеет большое *контрольное* значение, ибо отсутствие указанного равенства

свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и исправить.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет существенное значение и *для оценки* общего состояния имущества и источников его образования за отчетный месяц.

Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учета об остатках используется при составлении бухгалтерского баланса организации.

Известна также так называемая **шахматная оборотная ведомость** по счетам синтетического учета, которая составляется по шахматной форме. В отличие от приведенной выше оборотной ведомости она включает корреспонденцию счетов и является более сложной и громоздкой по строению.

***Контрольные вопросы по теме №4:***

1. Назначение бухгалтерского счета в качестве способа классификации первичной информации.
2. Строение бухгалтерского счета, содержание понятий "дебет" и "кредит".
3. Строение и содержание активных и пассивных счетов.
4. Сущность оборотов и порядок определения сальдо на счетах.
5. Приведите схему записей на активном счете (на примере).
6. Приведите схему записей на пассивном счете (на примере).
7. Приведите формулу определения остатка (сальдо) на конец периода на активном счете.
8. Приведите формулу определения остатка (сальдо) на конец периода на пассивном счете.
9. Возможные ситуации при записях в активные счета.
10. Возможные ситуации при записях в пассивные счета.
11. Обоснование двойной записи на счетах.
12. Контрольное и информационное (познавательное) значение двойной записи на счетах.
13. Корреспонденция счетов, ее значение и сущность.
14. Методика определения корреспонденции счетов.
15. Назначение счетов аналитического и синтетического учета.
16. Взаимосвязь счетов аналитического и синтетического учета.
17. Характеристика субсчетов.
18. Дайте характеристику забалансовым счетам.
19. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса.
20. Инструкция и план счетов бухгалтерского учета, их содержание и значение.

21. Назначение оборотных ведомостей, их виды и особенности.
22. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по аналитическим счетам.
23. Дайте определение и содержание оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Репозиторий ВГУ

## ТЕМА 5. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

### Лекция 5. Документирование хозяйственных операций и отражение их в бухгалтерском учете

#### Основные понятия:

первичный учет; документация; документ; бланк документа; реквизиты; реквизиты-признаки; реквизиты-основания; обязательные реквизиты; бланки строгой отчетности; бухгалтерская обработка документов; таксировка; группировка; контировка; документооборот; учетные регистры; способы учетных записей; способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах.

#### Документация, ее сущность и значение

Основой осуществления бухгалтерского учета в организации является соответствующая технологическому процессу схема движения документов. Документирование хозяйственных операций заключается в восприятии данных об операции (подсчет, измерение) и занесении полученных данных в документ (заполнение его реквизитов). Создание совокупности первичных документов представляет собой *первичный учет*.

Первичный учет — это комплекс приемов по восприятию исходной информации и регистрации ее в документах, которые являются при этом не только средством оформления всех хозяйственных операций, но и одновременно и материальными носителями первичной информации.

Сбор исходных первичных данных и заполнение документов — трудоемкий процесс. На первичный учет приходится от 40 до 60% объема всей учетно-экономической работы. Первичный учет может осуществляться ручным и автоматизированным способом. Основным способом первичного отражения и контроля всех хозяйственных операций является документация.

Документация - один из элементов метода бухгалтерского учета, является способом сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения необходимых сведений о совершившихся хозяйственных явлениях, а также осуществление последующих записей в системе счетов бухгалтерского учета. Независимо от способов записи исходных данных каждая хозяйственная операция должна быть оформлена документом в момент и по месту ее совершения.

Документация представляет собой совокупность документов, составляемых на все хозяйственные операции. Содержащиеся в них данные служат в дальнейшем единственным основанием для отражения хозяйственных операций в текущем бухгалтерском учете.

Составление первичных документов является начальной стадией бухгалтерского учета. Все дальнейшие записи в учетных регистрах производятся на основе правильно оформленных первичных документов.

**Документ** (лат. documentum — свидетельство, доказательство) — это письменное свидетельство на право совершение, или подтверждение действительного осуществления хозяйственной операции, в котором заполнены необходимые реквизиты.

**Бланк документа** — это носитель информации с нанесенными на него постоянными сведениями. Кроме бланков документов, носителями учетной информации служат дискеты и диски при их обработке на ПЭВМ. Они используются в зависимости от средств автоматизации, которые применяются в организации.

**Значение документации** в работе организаций не ограничивается тем, что она:

- служит средством *обоснования учетных записей*;
- имеет большое *оперативное* значение. Бухгалтерские документы используются для передачи распоряжений от распорядителей к исполнителям, т.е. применяются для руководства и управления хозяйственной деятельностью;
- выполняют *контрольную функцию*, т.е. посредством документации контролируется правильность совершенных операций, устанавливаются причины тех или иных хозяйственных нарушений, особую роль играет документация в борьбе за сохранность собственности. Документация позволяет вскрывать случаи хищения собственности и разного рода злоупотреблений, а нередко и предупреждать их;
- *правовое (юридическое) значение* документации. Подтверждая правильность зарегистрированных в учете фактов, документы являются неопровержимым доказательством при спорах, возникающих между данной организацией и другими органами и лицами. Их используют органы суда и арбитража при решении вопросов о различных претензиях, проверках полноты выполнения договоров и других обязательств;
- выполняют *аналитическую функцию*, т.е. ведется текущий анализ выполняемой работы.

#### **Содержание, структура документов и требования, предъявляемые к ним**

Условно документ можно разделить на части, основными из которых являются: *заголовочная, содержательная, оформляющая*. В каждой из частей документа отражаются соответствующие реквизиты.

**Реквизиты** (лат. requisitum — нужное, требуемое, необходимое) — это отдельные показатели (сведения), отражаемые в документе и имеющие самостоятельное значение. Каждый документ имеет так называемые специальные реквизиты, основное назначение которых - индивидуализация хозяйственных операций.



Главный реквизит **заголовочной части** - это название документа (приходный кассовый ордер, лимитно-заборная карта и др.), которое печатается на бланке.

**Содержательная часть** документа бывает табличной или текстовой. К табличной относятся реквизиты-признаки и реквизиты-основания. **Реквизиты-признаки** включают заголовки таблиц, граф и строк и предназначены для характеристик описываемого объекта. **Реквизиты-основания** предназначены для количественной характеристики объекта учета. Графы таблиц нумеруются. В содержательной части отражается сущность документа.

В **оформляющей части** документа отражается дата составления документа, утверждения, согласования, визы, наименование должностных лиц, подписавших документы, личные подписи и их расшифровка, при необходимости печать. Предусматривается место для записи основания исправления ошибок, допущенных при заполнении документа.

Каждый бухгалтерский документ должен иметь следующие **обязательные реквизиты**:

- наименование, номер документа;
- дата и место составления документа (число, месяц, год);
- содержание и основание совершения хозяйственной операции;
- стоимостные и натуральные измерители;
- наименование и адреса сторон, принимающих участие в хозяйственных операциях или сделках (фирма, юридическое лицо);
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться **дополнительные реквизиты**.

Все документы денежного, материального, имущественного, расчетно-кредитного характера должны быть подписаны руководителем организации и главным бухгалтером. Документы, оформляющие прием и выдачу материальных ценностей и денежных средств должны содержать подписи лиц, получивших и отпустивших эти ценности. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации. При выписке документов на компьютере подписи могут быть заменены личными кодами (электронные подписи).

Учетные документы составляются от руки или автоматизированным способом на специально заготовленных бланках. Бланки документов печатаются типографским способом и содержат графы, в которые заносят сведения о хозяйственных операциях. Первичные учетные документы,

составленные на иных языках (кроме русского и белорусского), должны иметь подстрочный перевод на русский или белорусский язык.

К составлению документов предъявляются **определенные требования**.

Все документы должны **оформляться своевременно** в момент совершения операции, **качественно**, содержать **достоверные данные и обязательные реквизиты, аккуратно, разборчиво, без подчисток, помарок и недоговоренных исправлений**. Свободные строки в первичных документах обязательно прочеркиваются. Выписывать документы разрешается чернилами или шариковыми пастами синего, фиолетового или черного цвета вручную, на пишущих устройствах, ПЭВМ. Дата составления указывается: число цифрой, а месяц - прописью. В денежных банковских документах сумма указывается цифрами и прописью с заглавной буквы. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные документы можно внести исправления лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что заверяется подписями тех же лиц.

Отдельные документы в соответствии с действующими нормативными положениями относятся к **бланкам строгой отчетности**. Такие формы (бланки) документов изготавливаются типографским способом с обязательным проставлением номера и серии. К ним относятся товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Учет бланков строгой отчетности ведется в приходно-расходной книге типовой формы, которая нумеруется, скрепляется печатью и подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Ответственность за достоверность содержащихся в документах данных, а также за качественное их составление и передачу в установленные сроки для дальнейшей обработки несут должностные лица, подписавшие этот документ.

### **Бухгалтерская обработка документов**

Учетная обработка документов в бухгалтерии осуществляется следующим образом. Поступившие в бухгалтерию документы должны быть всесторонне проверены с трех позиций:

- по форме, т.е. в отношении правильности и полноты заполнения реквизитов. Эта проверка заключается в выяснении бухгалтером подлинности подписей лиц, составивших документ; установлении наличия всех требуемых в форме документа реквизитов, выявлении подчисток и неоговоренных или неправильно сделанных исправлений и т.д.;
- по существу, т.е. выяснить соответствие хозяйственных операций в документе действующему законодательству (законность и хозяйственную целесообразность). Например, при проверке авансового отчета по командировке надо знать порядок и нормы оплаты суточных, расходов по найму жилья, проезда и т.д.;

- по арифметической проверке, т.е. проверить правильность подсчетов, выведения итогов, вычисленных процентов.

Неправильно или неполно составленные документы возвращаются для выяснения, дополнительного оформления или пересоставления. В случае обнаружения подделки каких-либо реквизитов или других злоупотреблений, эти документы не возвращаются представившим их работникам, а оставляются в бухгалтерии для выяснения и привлечения виновных к ответственности. Все факты злоупотреблений и нарушений в оформлении документов главный бухгалтер обязан доводить до сведения руководителя организации.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются обработке, которая состоит из следующих этапов:

**Таксировка** — это определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документе. Многие поступившие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели, поэтому их необходимо перевести в денежный измеритель.

**Группировка** — это объединение документов по однородным признакам и за определенный период. Ее целью является подготовка сводных данных за какой либо период. Например, кассовые документы группируются за каждый день по приходу и расходу, что находит отражение в отчете кассира.

**Контировка** (проставление корреспонденции счетов) — это указание в документе взаимосвязи между счетами, она обозначается на самих документах проставлением корреспонденции счетов исходя из содержания хозяйственных операций.

В настоящее время корреспондирующие счета по хозяйственным операциям проставляют в основном на бланках первичных документов, которые имеют для этих целей специальные графы. Для сокращения учетных записей корреспондирующие счета могут проставляться и в сводных регистрах (ведомостях). От правильности указанных корреспондирующих счетов зависит правильное отражение операций в бухгалтерском учете и получении достоверной информации о хозяйственной деятельности организации. После проставления корреспонденции счетов документы используются для записи операций по счетам в учетных регистрах.

### **Документооборот и его организация**

Для рациональной организации учета требуется не только правильное оформление документами всех хозяйственных операций, но и своевременное представление документов в бухгалтерию организации. Необходима такая система их выписки и обработки, которая способствует максимальному ускорению документооборота.

**Документооборот** — это движение документа от момента его составления, через все стадии учетной обработки, до передачи на хранение в архив.

С целью рациональной организации бухгалтерского учета в объединении, организации, должен разрабатываться план-график документооборота, который утверждается руководителем и является обязательным для всех работников, связанных с оформлением документов. В плане-графике указываются назначение каждой формы документа, сроки сдачи в бухгалтерию, обработки их в бухгалтерии, записи в учетные регистры и др. План-график документооборота предусматривает необходимый порядок движение документов и равномерную нагрузку не только учетного аппарата, но и всех других работников, связанных с первичным учетом.

Правильная организация документооборота имеет большое значение для всей бухгалтерской работы. Преобладающая часть документов в организациях составляется в подразделениях (цехах, участках) и лица, оформляющие документы, иногда не имеют достаточной специальной подготовки. Поэтому важную роль играет инструктаж работников о порядке составления и прохождения документов. План-график документооборота составляет главный бухгалтер. Контроль за его выполнением также возлагается на главного бухгалтера.

Внедрение в практику учетной работы организаций персональных ЭВМ вносит соответствующие изменения в организацию их документооборота. Документооборот в условиях применения ПЭВМ позволяет расширить возможности использования учетной информации и обеспечить их надлежащую сохранность.

### **Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете**

Хозяйственные операции после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Чтобы получить необходимые сведения о хозяйственной деятельности следует все данные, содержащиеся в первичных документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием по счетам. Такая запись по счетам осуществляется в учетных регистрах. Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах является вторым этапом учетных работ.

**Учетные регистры** — это специальные таблицы (бланки) для отражения в них хозяйственных операции, зафиксированных в первичных документах.

Регистры предназначены для накапливания, группировки и систематизации по счетам однородных хозяйственных операций, содержащихся в документах, служат целям контроля, управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций и используются для составления установленных форм отчетности.

В связи с тем, что счетов много и регистров большое количество учетные регистры классифицируются:

- **по назначению и объему информации** (объему содержания): синтетические, аналитические, совмещающие синтетический и аналитический учет;
- **по видам учетных записей**: хронологические, систематические, комбинированные;
- **по внешней форме**: свободные листы, карточки, книги, машинограммы;
- **по строению (форме графления)**: односторонние, двусторонние, многографные;
- **по материальной основе**: бумажные и безбумажные регистры.

Регистры **синтетического учета** предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. Записи в этих регистрах ведутся без пояснительного текста, в обобщенном виде и только в денежном выражении.

Регистры **аналитического учета** предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. Каждая операция записывается достаточно полно не только в денежном, но и в натуральном выражении.

Регистры, **совмещающие синтетический и аналитический учет**, повышают достоверность и наглядность учета. В этих регистрах отдельные строчки предназначены для аналитического учета, а итоговые данные всех записей являются показателями синтетического учета.

**Хронологические регистры** используются для записей операций в хронологическом порядке, т.е. в порядке их совершения (чаще всего в порядке поступления документов в бухгалтерию) без группировки их по счетам.

В **систематических регистрах** однородные хозяйственные операции систематизируются по счетам синтетического и аналитического учета. Примером является главная книга, в которой регистрируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов.

**Комбинированные регистры** совмещают в себе хронологическую и систематическую запись.

**Свободные листы** (ведомости) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов. Это журналы-ордера или ведомости. Они открываются на месяц. Некоторые из них имеют вкладыши. Хранятся в папках.

**Карточки** — это тоже свободные листы, но не скрепленные между собой. Они хранятся в ящиках в определенной системе. Совокупность однородных по назначению карточек называется картотекой.

**Бухгалтерские книги** используются для регистрации хозяйственных операций как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. В бухгалтерских книгах все листы прошнурованы, пронумерованы, скреплены печатью и подписью. Книга оформляется в начале года и ведется в течение его.

**Машинограмма** — учетный регистр, получаемый при обработке документов на ПЭВМ. Формы их разнообразны и зависят от назначения и содержания учитываемых в них объектов.

Важным этапом в формировании достоверной учетной информации является **техника учетной регистрации хозяйственных операций**. Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основании оформленных и обработанных документов.

Запись хозяйственных операций в регистры называется **разноской операций**. Разноска производится на основании проставленной корреспонденции счетов на документах (контровка документов).

Выработаны определенные **способы учетных записей**, которые можно классифицировать по следующим признакам:

- **по характеру записи**: униграфические и диграфические;
- **по систематизации**: хронологические, систематические, комбинированные (синхронистические);
- **по изображению**: в виде формулы, в виде схемы (использование "Т» - счетов), в виде матрицы;
- **по числу экземпляров**: простые (одноразовые), копировальные (многократные);
- **по способу заполнения**: записи ручные и машинные.

**Униграфическая запись** является лишь односторонней записью, т.е. хозяйственная операция отражается только по дебету или только по кредиту счета (одинарная запись). Униграфические записи используются для ведения учета на забалансовых счетах, на которых отражается временно находящееся у предприятия имущество и не принадлежащее ему.

**Диграфическая запись** характеризуется тем, что каждая хозяйственная операция отражается по дебету одних и кредиту других счетов (двойная запись). В учетной практике диграфические записи в зависимости от взаимосвязи корреспондирующих счетов подразделяются на следующие виды:

**Простые учетные записи** характеризуются тем, что по дебету одного счета и кредиту другого счета отражается хозяйственная операция в одинаковой сумме. В **сложной учетной записи** дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или, наоборот, кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна.

Сторнировочные записи являются исправительными записями, производимые методом "красное сторно". Эти записи широко используются в учетной практике. Обратные записи применяются для исправления неверно указанной корреспонденции счетов путем перемены мест дебета и кредита. Однако на практике такие записи не находят широкого применения, так как завышают обороты по счетам.

#### **Исправление ошибочных записей в учетных регистрах**

Для исправления допущенных ошибок в записях по счетам применяются следующие *способы*:

Корректирный способ применяется тогда, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборота за данный месяц. В этом случае ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было ее прочесть, правильная сумма надписывается сверху. Затем делают надпись «Исправлено» и ставят дату, фамилию и подпись лица, осуществившего исправление. Необходимо дать также краткую, но понятную всем ссылку на документ или другое основание для исправления.

В кассовых и банковских документах исправления не допускаются вообще, и, следовательно, ошибочный документ перечеркивается или уничтожается, и выписывается новый документ.

Способ дополнительной записи применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана на меньшую сумму, чем следовало. Для исправления ошибки делается дополнительная запись той же корреспонденцией счетов.

Способом "красное сторно" пользуются для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов. При этом способе неправильная запись повторяется красными чернилами. Вместо красных чернил можно применять обычные чернила, но в этом случае исключаемая сумма берется в рамку. При подсчете оборотов по счетам запись отрицательными числами вычитается и таким образом ошибка исправляется. Способ "красного сторно" используется и в тех случаях, когда корреспонденция счетов указана правильно, но сумма завышена. Сторнировочные записи применяются для корректировки неправильно указанной корреспонденции счетов.

На практике иногда учетные работники вместо сторнировочных записей используют обратные записи, при которых неправильно указанные в корреспонденции счета меняются местами. Этим самым производится корректировка оборотов. Обратные записи приводят к завышению реальных оборотов, поэтому они не рекомендуются к использованию в учетной работе.

После подсчета итогов в регистре, но до внесения их в главную книгу исправление производится в предусмотренных для этого после

итогах свободных строках или графах на основании специально составленной справки.

После перенесения итогов в главную книгу никакие исправления в учетных регистрах не допускаются.

### **Хранение учетных регистров**

После составления бухгалтерской отчетности первичные документы передаются на хранение. В соответствии с Положением о документах и записях в учете бухгалтерский архив организуется в специальном помещении или в закрытых шкафах. Документы, содержащие записи по однородным операциям за месяц, подшиваются вместе с накопительными или группировочными ведомостями и хранятся в *текущем архиве* организации в папках или переплетенном виде. На папках или книгах записывают название организации, год и месяц составления документов, наименование или номер бухгалтерского регистра к которому они относятся, а также количество листов в папке или книге.

В текущем архиве хранятся документы за текущий год, поскольку они нужны для различного рода справок. В начале года документы за прошлый год передаются в *постоянный архив* организации. Время хранения документов определено специальным перечнем, в котором по конкретным видам документов установлены сроки хранения. Так, годовые бухгалтерские отчеты хранятся постоянно, лицевые счета работников — 75 лет, кассовые и банковские документы, а также наряды, табели, акты — 3 года и т.д.

Документы постоянного хранения передаются в ведомственные и государственные архивы (годовые балансы и отчеты, главная книга, лицевые счета рабочих и служащих, паспорта зданий, сооружений, оборудования).

Изъятие документов в организациях может производиться только на основании постановлений соответствующих органов и судов. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации. С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, главный бухгалтер (или другое должностное лицо) может снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Обеспечение сохранности документов и отчетности, а также документооборота возложено на руководителя организации.

### **Контрольные вопросы по теме №5:**

1. Сущность первичного учета.
2. Документация, ее сущность и значение.
3. Сущность и назначение документов.
4. Обязательные реквизиты документа.
5. Понятие документов строгой отчетности и порядок их учета.



6. Требования, предъявляемые к документам.
7. Бухгалтерская обработка документов и ее составляющие.
8. Сущность документооборота и его организация.
9. Сущность и назначение регистров.
10. Признаки и классификации учетных регистров.
11. Характеристика регистров по назначению и объему информации.
12. Понятие учетных записей.
13. Признаки классификации учетных записей.
14. Порядок заполнения учетных регистров.
15. Способы исправления ошибок в учетных записях.
16. Порядок и сроки хранения документов.

## ТЕМА 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

### Лекция 6. Стоимостное измерение в бухгалтерском учете

#### Основные понятия:

измерение; стоимость товара; оценка; цена; переоценка; калькулирование; принципы оценки; реальность оценки; единство оценки; классификация затрат; элементы затрат; статьи затрат.

#### Сущность и значение стоимостного измерения

Измерение — один из основных элементов метода учета, позволяющий получить количественные показатели, характеризующие конкретный объект.

Особенностью бухгалтерского учета является измерение учитываемых объектов, в обязательном порядке, в стоимостном, денежном измерителе. Этим измерителем в нашей стране является денежная единица — рубль. Применение этого универсального измерителя позволяет обобщать, "синтезировать" результаты измерений любых объектов, за любые временные периоды, по любой организации, их группе, отрасли и по республике в целом. Однако в стоимостном измерителе могут быть измерены и отражены в бухгалтерском учете только такие объекты, которые обладают стоимостью.

Стоимость товара (или любого другого объекта бухгалтерского учета) — это овеществленный в товаре труд, общественно необходимый для его производства. В реальной действительности эта стоимость проявляется только в процессе купли-продажи товара на рынке в виде его цены, как денежного выражения стоимости товара.

*Стоимостное измерение* охватывает все объекты бухгалтерского учета: хозяйственные средства и процессы.

Стоимостное измерение характеризуется двумя основными элементами метода бухгалтерского учета: оценкой и калькулированием.

Способ стоимостного измерения объекта в денежном измерителе называется оценкой. При оценке товар сравнивают, соизмеряют с общепринятой единицей измерения — рублем, с его эталонной стоимостью (покупательной способностью). Результаты оценки (т.е. измерения) объекта выражаются определенной суммой в рублях, что и составляет его цену.

В условиях рынка цены на товары складываются под влиянием многих факторов. Кроме совокупных затрат труда или стоимости, на их величину существенно влияет спрос и предложение. Их столкновение, противодействие при реализации товара приводит к уравниванию интересов продавца (или производителя) и покупателя. В результате цена товара на рынке устанавливается на определенном уровне, который

относительно и продавца, и покупателя носит объективный, относительно независимый характер.

Однако этот уровень цен на рынке не остается неизменным, поскольку изменяются и условия производства, и спрос, и предложение. Поэтому цены на товары и во времени, и в пространстве подвержены значительным колебаниям, а организации, вступающие в экономические отношения купли-продажи, должны следить за их уровнем и соизмерять с ними стоимость имеющихся у них средств.

Устойчивое и значительное изменение рыночных цен на отдельные виды ранее приобретенных средств организаций приводит к необходимости их **переоценки**. Благодаря переоценке стоимость объектов учета доводится до их реальной, объективно установившейся на рынке величины, а разница от переоценки (дооценки или уценки) должна получить отражение в бухгалтерском учете как отдельная хозяйственная операция или даже самостоятельный объект учета. Стоимость объекта после переоценки иногда называют **восстановительной**.

**Калькулирование** (от calculo — вычислять) — это способ стоимостного соизмерения процессов заготовления материальных ценностей, производства продукции, ее реализации, а также отдельных этапов, элементов процесса расширенного воспроизводства (исчисление валового дохода, хозрасчетной себестоимости и др.).

*Калькулирование*, как способ определения фактической себестоимости объекта, неразрывно связано с системой бухгалтерского учета. Именно в системе синтетических и аналитических счетов отражается движение затраченных средств, собираются суммы затрат по объекту и подготавливаются данные для расчетов. Для этого и используются собирательно-распределительные и калькуляционные счета.

С момента покупки все объекты учитываются в бухгалтерском учете по цене их приобретения до тех пор, пока они полностью или частично не будут использованы в деятельности организации (передадут свою стоимость на другой объект) или не потеряют своей стоимости по другим причинам, не будут списаны с баланса за счет уменьшения соответствующего источника. Фактическая себестоимость произведенных новых объектов или изменение стоимости ранее приобретенных объектов в результате деятельности организации определяется путем калькулирования на основе данных бухгалтерского учета.

Необходимость применения в практике бухгалтерского учета стоимостного измерения обусловлена действием закона стоимости и наличием товарно-денежных отношений.

Таким образом, стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета в нашей экономике осуществляется путем прямой их оценки при купле-продаже за пределами организации с использованием системы цен, или путем калькулирования фактической себестоимости, если объект

изменяет свою стоимость, используется или заново создается в пределах внутреннего экономического пространства организации.

### **Оценка, ее принципы и порядок измерения**

Для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении.

Оценка хозяйственных средств является отправным моментом бухгалтерского учета и реальной основой его построения, поскольку без денежного измерения на современном этапе развития нельзя получить обобщающие показатели. От правильности оценки зависит объективность характеристики ресурсов организации, а также точность определения финансовых результатов, так как искажение величины затрат ведет к неправильному исчислению размера прибыли.

Правильность оценки хозяйственных средств достигается соблюдением **принципов** ее реальности и единства.

**Реальность оценки** – это отражение в денежном показателе действительной величины затрат труда, включенных в хозяйственные средства. Соблюдение этого принципа обеспечивается тем, что все натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные при помощи цен, устанавливаемых государством или производителем, в основе которых лежат общественно необходимые затраты труда.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества полученного безвозмездно — по рыночной стоимости на дату его оприходования; имущества изготовленного в самой организации — по стоимости его изготовления.

В состав фактически произведенных расходов на покупку имущества включаются стоимость самого объекта имущества, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку имущества, в том числе осуществляемые другими организациями.

Формирование рыночной стоимости производится на основе цены на данный или аналогичный вид имущества, действующей на дату оприходования имущества или полученного безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования имущества цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

В стоимость изготовления имущества включаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и иные затраты на его изготовление.

Обязательства оцениваются в денежном выражении на основании цены, указанной в договоре.

Оценка имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому

Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

**Принцип единства оценки** заключается в единообразном денежном измерении однородных средств различных организаций. Это значит, что в балансах всех организаций одинаковые средства оцениваются в одном и том же порядке. Причем эта оценка сохраняется в течение всего времени нахождения хозяйственных средств в той или иной стадии кругооборота. Правильность соблюдения данного принципа требует также, чтобы хозяйственные средства показывались в одной и той же оценке, как в балансе, так и в текущем учете.

Применение способов оценки объектов бухгалтерского учета к конкретным видам средств и источников имеют ряд особенностей. Эти особенности отражены в действующем республиканском законодательстве по бухгалтерскому учету и отчетности. Рассмотрим действующий порядок оценки важнейших видов хозяйственных средств:

- основные средства, долгосрочно арендуемые основные средства, нематериальные активы и другие аналогичные средства долгосрочного (многократного) использования оцениваются в текущем учете по **первоначальной** или **восстановительной** стоимости. В балансе основные средства отражаются по **остаточной** стоимости (разница между первоначальной или восстановительной стоимостью и начисленной амортизацией);

- финансовые вложения в текущем учете и балансе оцениваются по **договорной** (фактической) стоимости вложенных средств в уставные фонды создаваемых организаций, а акции, облигации и другие ценные бумаги — по цене их приобретения (фактической себестоимости). Если цена приобретения отличается от стоимости, указанной на ценной бумаге (номинальной стоимости), то разница подлежит постепенному списанию за счет получаемых от них доходов. К моменту погашения (выкупа) стоимость ценной бумаги должна соответствовать номинальной;

- производственные запасы — сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо и другие отражаются в балансе по **фактической себестоимости**. В текущем учете их фактическая себестоимость может быть представлена двумя слагаемыми — **учетной ценой** (оптовой, плановой и т.п.) и **отклонениями от нее** (транспортно-заготовительным расходами);

- товары отражаются в балансе по **покупной стоимости**. В текущем учете эта стоимость может быть представлена **учетной (продажной) стоимостью** и суммой **торговой наценки**. Продукты питания, медикаменты и перевязочные средства в медицинских и социальных учреждениях учитываются в текущем бухгалтерском учете и отчетности по покупным ценам;

- незавершенное производство оценивается в балансе по **фактической себестоимости**, а в отдельных отраслях — только по прямым статьям, составляющим основу этой себестоимости;
- готовая продукция оценивается в балансе по фактической себестоимости. В текущем учете она может оцениваться по **плановой** (нормативной) **себестоимости** с последующим определением ее отклонений от фактической;
- денежные средства (документы) оцениваются и учитываются в **реальных** суммах, а наличные деньги — по **номинальной стоимости**;
- иностранная валюта оценивается и учитывается в национальной денежной единице по курсу Национального банка Республики на дату совершения операции. Эта оценка впоследствии изменяется по мере изменения указанного курса;
- обязательства по расчетам к получению (дебиторы) или к уплате (кредиторы) оцениваются и учитываются по методике, согласно действующему законодательству или по взаимной договоренности в **реальных суммах**, подлежащих уплате или получению. Оценка задолженности в иностранной валюте осуществляется исходя из курса Национального банка, с последующей ее переоценкой по мере изменения этого курса.

#### **Калькулирование как элемент метода бухгалтерского учета**

**Сущность калькулирования**, как способ метода бухгалтерского учета, состоит в исчислении в денежном выражении затрат организации на приобретение (заготовку) и изготовление определенного вида материальных ценностей (производства работ, оказание услуг) и расходов на их реализацию (сбыт).

С другой стороны калькулирование является базой для другого элемента метода бухгалтерского учета – оценки. Калькуляционные расчеты оформляются в виде документа, содержащего перечень статей, из которых складывается себестоимость. Поэтому этот документ (в практике называемый калькуляцией) служит основанием для денежной оценки соответствующих объектов учета.

Более детально рассмотрим данный способ метода бухгалтерского учета применительно к калькулированию себестоимости продукции. Этот процесс включает ряд этапов:

- группировка затрат;
- распределение затрат между объектами калькулирования;
- определение себестоимости отдельных изделий, работ, услуг, приобретения материалов и др.;
- отражение себестоимости изделий в калькуляции;
- контроль выполнения плана по себестоимости и сопоставление отчетной себестоимости с нормативной, предыдущих периодов;

- определение результатов работы и резервов снижения себестоимости.

Таким образом, **калькулирование** – это группировка и распределение затрат между объектами калькуляции, исчисление их фактической себестоимости для контроля выполнения плана, определения результатов работы коллектива и выявление резервов повышения эффективности производства.

В данном определении речь идет об определении фактической себестоимости, то есть составлении фактической калькуляции. Кроме фактической калькуляции бухгалтерия использует (но сама не составляет) другие виды калькуляций: плановую, нормативную. В бухгалтерии могут использоваться также плановые и нормативные хозрасчетные калькуляции подразделений организации – цеха, участка, бригады, которые составляются по ограниченному виду затрат (в зависимости от работы данного подразделения). В таком же разрезе в хозрасчетных целях составляется бухгалтерией и хозрасчетные калькуляции фактической себестоимости.

Кроме себестоимости изделия может исчисляться себестоимость нормо-часа, нормо-комплекта и др.

Современная организация представляет собой сложный комплекс, состоящий из различных видов производств (основного, вспомогательного) и включающий разные виды деятельности (изготовление продукции, ремонт собственного оборудования и др.). Поэтому первоочередным этапом калькулирования является **группировка затрат**.

Прежде всего все затраты организации подразделяются по **видам деятельности**:

- **По основной деятельности** – это затраты, включаемые в издержки производства продукции основной деятельности;
- **Затраты на капитальные вложения** – на строительство зданий, капитальный ремонт основных средств. Эти затраты организации на продукцию по основной деятельности не включаются.

По **экономической роли в процессе производства** затраты делятся на основные и накладные:

- **Основные** - затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства;
- **Накладные** - затраты, связанные с организацией, обслуживанием производства и управления им (общепроизводственные и общехозяйственные).

По **способу включения в себестоимость** продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные:

- **Прямые** - затраты, которые связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно

отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и др.;

- **Косвенные** - затраты, которые не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно, условно.

**По отношению к объему** выделяют переменные и условно-постоянные затраты:

- **Переменные** - расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции;

- **Условно-постоянные** - расходы, размер которых почти не зависит от изменения объема производства продукции.

**По составу (однородности)** затраты бывают одноэлементные и комплексные:

- **Одноэлементные** - затраты, состоящие из одного элемента (заработная плата, амортизация и т.д.);

- **Комплексные** - затраты, состоящие из нескольких элементов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят и заработная плата и износ здания и др.).

**По участию в процессе производства** затраты делятся на производственные и внепроизводственные:

- **Производственные** - расходы, связанные непосредственно с процессом производства продукции на предприятии;

- **Внепроизводственные (коммерческие)** - расходы, связанные с реализацией продукции покупателям.

Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость товарной продукции.

**По эффективности** выделяют затраты производительные и непроизводительные:

- **Производительные** - затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства;

- **Непроизводительные** расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства.

Исходя из **экономического содержания** затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

Группировка по элементам используется в общеэкономических расчетах. Она позволяет выявлять совокупные материальные затраты, перенесенные на вновь созданный продукт, а также затраты живого труда. По этой группировке составляются плановая смета и отчет по фактическим затратам на производство.

**По экономическим элементам** затраты классифицируются:



- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Подразделение затрат по статьям калькуляции используется для аналитического учета производства и калькуляции себестоимости продукции.

Классификация затрат по **калькуляционным статьям**:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия и полуфабрикаты;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Амортизация основных средств;
6. Основная заработная плата производственных рабочих;
7. Дополнительная заработная плата производственных рабочих;
8. Отчисления на социальные нужды;
9. Расходы на подготовку и освоение производства;
10. Общепроизводственные (цеховые) расходы;
11. Общехозяйственные (заводские) расходы;
12. Потери от брака;
13. Прочие производственные расходы;
14. Коммерческие расходы.

Итог первых 13 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 14 статей - полную себестоимость продукции.

Классификация по экономическим элементам необходима на этапе планирования с целью выявления необходимого количества материальных, трудовых и денежных ресурсов, классификация по калькуляционным статьям - для определения фактических затрат на производство единицы продукции.

#### ***Контрольные вопросы по теме №6:***

1. Сущность и значение стоимостного измерения в бухгалтерском учете.
2. Понятие стоимости товара, оценки и цены.
3. Содержание и значение переоценки хозяйственных средств.
4. Сущность и основные принципы оценки.
5. Калькулирование, как элемент метода бухгалтерского учета.
6. Классификация затрат по экономической роли в процессе производства. Классификация затрат по способу включения в

себестоимость продукции. Классификация затрат по участию в процессе производства.

7. Классификация затрат по экономическому содержанию.
8. Сущность, значение и группировка затрат по элементам.
9. Сущность, значение и группировка затрат по статьям калькуляции.
10. Особенности и значение учета затрат по элементам и статьям калькуляции.

Репозиторий ВГУ

## ТЕМА 7. ТЕХНИКА И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### Лекция 7. Техника и формы бухгалтерского учета

#### Основные понятия:

**форма бухгалтерского учета; упрощенные формы учета; журнально-ордерная форма учета; мемориально-ордерная форма учета; автоматизированная форма учета.**

#### **Понятие и сущность форм бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет операций в организациях требует применения разнообразных учетных регистров. Для учетной регистрации используются в разных сочетаниях книги, карточки, ведомости, записи в которых могут производиться в различной последовательности. В зависимости от способов учетной регистрации применяются как ручные записи, так и записи при помощи вычислительных машин. Возможность различного сочетания технических средств для учетной регистрации приводит к образованию разных форм бухгалтерского учета.

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

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид, сочетание и взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы записей в учетные регистры, степень использования средств вычислительной техники, связь учетных показателей регистров с отчетностью.

Несмотря на то, что сами по себе отдельные регистры различаются по форме, содержанию и другим признакам, тем не менее, они должны составлять единую систему, позволяющую не только отражать, но и обобщать, синтезировать данные учета, представлять их в готовом виде для заполнения отчетности. Объединяет их систему и единая методика ведения учета, основанная на принципе двойной записи на счетах (следовательно, и в регистрах), единая техника и даже исторически сложившиеся условия и место зарождения системы.

Формы учета, как и вся система управления, исторически появлялись, развивались, совершенствовались, отмирали и заменялись другими, более совершенными. Так, например, одной из наиболее древних и общепризнанных форм бухгалтерского учета, описание которой сделано Л.Пачоли в 1494 году в своем "Трактате о счетах и записях", является *староитальянская*. Эта форма состояла из трех книг: Мемориала (памятной повседневной книги), Журнала (хронологический регистр с проводками) и Главной книги (содержащей все счета, сальдо и обороты).

Именно эта форма учета получила наибольшее распространение в других странах благодаря существовавшим торговым связям. Впоследствии на базе староитальянской формы появились различные национальные формы, которые отличались не только друг от друга, но и от исходной староитальянской — **французская, ново-итальянская, немецкая, американская, русская**. Совершенствование национальных форм учета привело к еще большему их разнообразию и подразделению (классификации) уже по другим, технологическим признакам — **шахматная, интегральная, тройная, логисмография**. Эти формы, как и исторический аспект развития бухгалтерского учета в целом, глубоко исследованы и описаны в работах проф. Я.В.Соколова.

Формы бухгалтерского учета постоянно совершенствуются и развиваются от простейших ручных до современных автоматизированных систем учета на основе персональных ЭВМ и комплексов АРМ бухгалтера.

Развитие и рационализация бухгалтерского учета характеризуются совершенствованием применяемых форм учета. Необходимость перехода от одной формы бухгалтерского учета к другим, более совершенным, обуславливается развитием организации. Чем сложнее и разнообразнее выполняемые организацией операции, тем совершеннее должна быть форма бухгалтерского учета.

Большое число организаций в настоящее время применяют **комбинированные или смешанные формы учета**, основанные на журнально-ордерной и автоматизированной, или мемориально-ордерной и автоматизированной. Эти формы можно отнести к переходным, временным, так как ведение учета на базе современных ЭВМ в ближайшем будущем будет подавляющим, о чем свидетельствует опыт других, более развитых стран. Автоматизированная форма учета, в свою очередь, уже требует более углубленного изучения и дальнейшей классификации по технологическим, методологическим, организационным и другим признакам.

В соответствии с Законом Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности организация вправе выбрать самостоятельно приемлемую для нее форму учета: мемориально-ордерную, журнально-ордерную, автоматизированную, упрощенную. Однако в течение отчетного периода применяемая форма учета не должна изменяться. Основные формы бухгалтерского учета, применяемые в организациях с различными формами собственности.

Относительно новой формой учета является упрощенная, рекомендованная для применения в малых организациях различных форм собственности. Однако из ранее разработанных форм учета для этой категории организаций были рекомендованы для применения такие их разновидности, как **Журнал-Главная** и **сокращенная журнально-ордерная**

форма, которые успешно применяются в действующих организациях и в настоящее время.

**Упрощенная форма бухгалтерского учета** применяется организацией, где совершается небольшое количество хозяйственных операций независимо от сферы деятельности. Основным регистром данной формы бухгалтерского учета является **Книга учета хозяйственных операций**, в которой каждая отдельная хозяйственная операция отражается одной строкой. Причем сумма по отдельной хозяйственной операции отражается в качестве контрольной в графе "Сумма" и равна сумме, отраженной по этой же строке по дебету одного счета и кредиту другого в соответствии с установленной корреспонденцией. Книга учета хозяйственных операций совмещает аналитический и синтетический учет, а также хронологическую и систематическую записи хозяйственных операций.

В тех случаях, когда упрощенная форма учета применяется в организациях производственной сферы деятельности, наряду с Книгой учета хозяйственных операций рекомендуется использовать следующие **ведомости**:

- Ведомость учета основных средств, начисленного износа — форма № В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и готовой продукции — 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 заработной платы — форма № В-8;
- Ведомость (шахматная) — форма № В-9.

Итоговые данные по счетам в Книге учета хозяйственных операций являются основанием для составления оборотного баланса (оборотной ведомости по счетам) и бухгалтерского баланса.

### **Журнально-ордерная форма учета**

Основным регистром журнально-ордерной формы учета является **журнал-ордер**. **Журнал-ордер** — это комбинированный регистр хронологической и систематической, а в некоторых случаях и комбинированной записи, так как в нем совмещается синтетический и аналитический учет.

Журнально-ордерная форма учета применяется в двух вариантах:

- **полная форма**, включающая 16 типовых журналов-ордеров и предназначенная для использования на больших предприятиях;
- **сокращенная форма**, состоящая из 8 типовых журналов-ордеров и предназначенная для средних и малых предприятий.

Кроме основных регистров в форму входят  **типовые вспомогательные ведомости и разработочные таблицы**. Полная форма в настоящее время включает в себя 18 вспомогательных ведомостей и 15 разработочных таблиц; сокращенная - 6 ведомостей и 1-3 разработочные таблицы.

**Сущность журнально-ордерной формы** заключается в том, что данные из первичных документов записываются в соответствующие журналы-ордера в разрезе корреспондирующих счетов. Итоговые суммы записей за месяц из журналов-ордеров переносят в Главную книгу. На основе  **Главной книги** заполняется отчетный баланс.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета основана на принципе накопления данных первичных документов для получения необходимых показателей синтетического и аналитического учета, т.е. ведения группировочных и накопительных ведомостей. Поэтому в синтетические счета записывается не каждая отдельная операция, а итоги однородных операций.

В этой форме все регистры (журналы-ордера, ведомости и разработочные таблицы) имеют свое оригинальное, отличное от других аналогичных регистров, построение и предназначены для учета только строго определенных операций или процессов. В связи с этим за каждым регистром закреплен свой постоянный номер и счета. А сама форма регистра печатается типографским способом, имеет строго определенные не повторяющиеся таблицы и показатели граф, строк и поясняющие тексты только для отражения операций данного вида.

В журналах-ордерах предусмотрена типовая корреспонденция счетов и перечень показателей, необходимых для отчетности. Некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких счетов. В журналах-ордерах, совмещающих синтетический и аналитический учет, предусмотрены необходимые статьи аналитического учета.

Если к журналу-ордеру предусмотрены  **накопительные, разработочные и вспомогательные ведомости**, то журнал-ордер заполняется итоговыми данными этих ведомостей за отчетный период. Если ведомости к журналу-ордеру не предусмотрены, то данные за отчетный период в разрезе корреспондирующих счетов получают путем регистрации документов и подсчета итогов непосредственно в журнале-ордере.

Журналы-ордера построены по **кредитовому принципу**. Это значит, что кредитовые обороты любого счета в разрезе корреспондирующих

счетов получают отражение только в одном конкретном журнале. В других журналах-ордерах кредитовые обороты этого счета не отражаются. Но дебетовые обороты этого счета, наоборот, будут разбросаны по нескольким журналам-ордерам и впервые эти обороты будут сведены вместе в Главной книге счетов.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, которая используется для обобщения их данных, а также для взаимной проверки правильности записи по счетам и для составления баланса. Главная книга открывается на год.

Для каждого счета в Главной книге отводится отдельная таблица (страница), где записывают остатки на начало месяца, оборот по кредиту одной общей суммой из соответствующего журнала-ордера. Обороты по дебету собираются из различных журналов-ордеров, т.е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по дебету и кредиту должны быть равны в Главной книге.

При этой форме учета не требуется составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам, данные содержатся в Главной книге. В журналах-ордерах максимально используется *шахматный и линейно-позиционный способы записей*.

Недостаток этой формы заключается в том, что каждый журнал-ордер имеет свои оригинальные и сложные по построению таблицы, вспомогательные ведомости и разработочные таблицы. Различна техника и методика их ведения, что требует дополнительно значительного времени для ее изучения и освоения. Изначально форма была рассчитана на ручное ведение, что впоследствии затруднило механизацию и автоматизацию учета на ее основе. В настоящее время эта форма учета чаще всего используется как комбинированная, когда отдельные, наиболее трудоемкие участки учета, ведутся на основе современной вычислительной техники с автоматизированным способом получения регистров, а менее трудоемкие и сводные участки ведутся без ее применения.

### **Мемориально-ордерная форма учета**

Сущность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на основе документов, сгруппированных в накопительных ведомостях, составляются мемориальные ордера, в которых указывается корреспонденция счетов. К мемориальному ордеру прилагаются все документы, на основании которых он составляется.

Для сокращения учетной работы целесообразно применять *накопительные ведомости*. Если число однородных документов незначительно, составление группировочной или накопительной ведомости нецелесообразно. В этом случае мемориальный ордер составляется на каждый отдельный документ.

## Мемориальный ордер № за 200 г

Содержание записей (документ дата)	Корреспондирующие счета		Сумма тыс. руб.
	дебет	кредит	
<b>Всего</b>			

Мемориальные ордера после их составления записываются в *Регистрационный журнал*. При этом на мемориальных ордерах проставляются порядковые номера, под которыми они зарегистрированы в регистрационном журнале. Нумерация ордеров ежемесячно начинается с №1, и за ними закрепляются постоянные номера.

## Регистрационный журнал за 200 г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Даты ордеров	Суммы по мемориальным ордерам
<b>Итого</b>		

Регистрационный журнал предназначен для контроля за сохранностью мемориальных ордеров путем их порядковой нумерации и для определения общей суммы всех операций за отчетный месяц. Сверка этой суммы с суммой "Итого оборотов" в оборотной ведомости по синтетическим счетам за месяц позволяет убедиться в правильности записей.

После регистрации бухгалтерских записей в регистрационном журнале производится запись мемориальных ордеров в *Главной книге*. Для каждого синтетического счета в Главной книге отводится отдельный развернутый лист, в левой стороне которого отражается запись по дебету счета, в правой — по кредиту с указанием в колонках сумм по соответствующим корреспондирующим счетам. Каждый мемориальный ордер отражается в Главной книге дважды по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Итоги дебетовых и кредитовых оборотов переносят из Главной книги в *оборотную ведомость* синтетических счетов, используемую в дальнейшем для составления баланса на первое число.



## Главная книга

Счет \_\_\_\_\_

Дебет				Кредит						
Дата	Номер мемориального ордера	С кредита счетов			И того по о д ебету	Дата	В дебет счетов			И того по кредит у
	Остаток на 01.01.200 г.									
	Остаток на 01.02.200 г.									

Аналитический учет при этой форме учета может быть организован как на карточках, так и в специальных книгах (книга учета расчетов по оплате труда, книга учета расчетов с организациями и др.).

В конце отчетного месяца на основании записей в карточках или книгах составляются оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Записи в Главной книге служат основанием для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета. После взаимной сверки оборотных ведомостей аналитического учета с оборотной ведомостью по счетам синтетического учета (последняя должна быть предварительно сверена с итогом регистрационного журнала) составляется баланс.

Недостатком этой формы является то, что необходимо составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записывать одни и те же показатели в различные учетные регистры.

#### Автоматизированная форма учета

Применение персональных ЭВМ в учетной работе дает возможность автоматизировать рабочее место бухгалтера, что повышает производительность труда учетных работников, обеспечивает оперативность получения данных.

Большие возможности современной вычислительной техники расширяют сферы деятельности бухгалтерского учета путем совмещения с функциями финансового анализа. Этим самым бухгалтерский учет выполняет функцию управления, создает информационную базу для принятия правильных решений. Использование персональных ЭВМ позволяет автоматизировать обработку учетных данных от их ввода до формирования выходных форм. При этом ввод данных производится однократно, а использование - многократно в разрезе различных уровней пользования.

Программы по автоматизации бухгалтерского учета, содержащие алгоритм (совокупность действий, привил) решения задач и формы регистров, можно разделить на **два основных класса**:

- функциональные;
- универсальные.

**Функциональные программы** разрабатываются для крупных организаций, где каждый участок учета (основных средств, материалов, кассовых, банковских операций и т.д.) имеет относительно самостоятельную программу обработки данных, специализированные формы документации, регистров и отчетности. Эти программы могут использоваться независимо друг от друга, или в комплексе, что позволяет в автоматическом режиме получать сводные регистры в виде Главной книги и установленные формы отчетности. Автоматизация отдельных участков учета на базе функциональных программ требует их дополнительного согласования с применяемой в организации формой учета (журнально-ордерной, мемориально-ордерной и др.).

**Универсальные программы** состоят из одной или двух частей (модулей) и автоматизируют ведение бухгалтерского учета всех объектов по одним и тем же правилам. Они применимы в малых и средних организациях, вне зависимости от отрасли, к которой относится эта организация. Регистры таких программ аналогичны регистрам, применяемым в упрощенной форме учета или Журнал-Главная. Эти программы легко понимаются, осваиваются и используются бухгалтерами, как правило, без вмешательства организаций-разработчиков.

Очередным шагом в автоматизации бухгалтерского учета в крупных организациях является создание локальных (местных) вычислительных сетей, когда несколько рабочих мест на базе ПЭВМ соединяются в единую сеть посредством прокладки специального кабеля или с использованием существующих телефонных и других сетей. В этом случае приобретаются дополнительное сетевое оборудование, позволяющее обмениваться информацией между компьютерами или выполнять совместную работу. При этом создаются и используются специальные сетевые программы, обеспечивающие доступ к локальной сети и информации.

Следовательно, все используемые в настоящее время программы автоматизированной обработки информации ("1С Бухгалтерия", "Галактика", "Ветразь" и др.) могут отличаться формами выходных документов и приемами ввода первичных данных. Вместе с тем всех их объединяет то, что они функционируют на основе взаимодействия элементов метода бухгалтерского учета: документации, счетов, двойной записи на счетах, баланса, инвентаризации, отчетности, оценки и калькуляции.

Таким образом, каждая отдельно взятая версия автоматизированной обработки учетной информации представляет собой единство

методологических основ бухгалтерского учета, возможностей вычислительной техники и логической последовательности (алгоритма решения) обработки информации и получения выходных данных.

***Контрольные вопросы по теме №7:***

1. Сущность форм бухгалтерского учета, их виды.
2. Характеристика и особенности упрощенной формы учета.
3. Основные регистры упрощенной формы учета.
4. Характеристика и особенности мемориально-ордерной формы учета.
5. Основные регистры мемориально-ордерной формы учета.
6. Характеристика и особенности журнально-ордерной формы учета.
7. Основные регистры журнально-ордерной формы учета.
8. Автоматизированная обработка учетной информации.

## ТЕМА 8. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### Лекция 8. Основы бухгалтерской отчетности

#### Основные понятия:

отчетность; значение отчетности; основная задача отчетности; требования отчетности; классификация отчетности; виды отчетности; порядок заполнения Главной книги; этапы подготовительной работы по составлению отчетности; порядок составления; представления и утверждения бухгалтерских балансов и отчетов; составляющие годовой отчетности; сроки предоставления отчетности; пользователи бухгалтерской отчетности; отчетный период.

#### Отчетность, ее сущность и значение

Составление отчетности является завершающим этапом бухгалтерского учета.

**Отчетность** – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета.

Отчетность составляется путем подсчета, группировки и специальной обработки учетных данных.

Отчетность составляется по единым типовым формам в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Объем и формы бухгалтерской отчетности для организаций утверждены Министерством финансов РБ в соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности».

**Текущий учет** дает возможность повседневно следить за всеми хозяйственными операциями, имеющими место на предприятии. Чтобы видеть общий результат работы, надо иметь соответствующие **сводные данные**.

Отчетность позволяет:

- проанализировав сводные данные, принимать соответствующие меры по улучшению работы организации;
- использовать информацию для оперативного управления организацией и контроля за выполнением установленных планов;
- вскрыть неиспользованные резервы роста производства;
- использовать как основу для анализа хозяйственно-финансовой деятельности.

По данным отчетности *руководители организации* отчитываются перед трудовыми коллективами, государственными органами.

Отчетные показатели используются для **анализа хозяйственной деятельности** на отдельных участках производства, для выявления положительных и отрицательных результатов работы, причин отклонений

от плана, выявления внутренних резервов для повышения эффективности работы организации.

Правильно и вовремя составленная отчетность способствует **сохранности собственности**, поискам путей **снижения себестоимости**, укреплению финансового состояния организации, своевременному взысканию дебиторской и погашению кредиторской задолженности.

**Вышестоящие организации** на основании представленных отчетов располагают информацией о хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Отчетность организаций используется **учреждениями банка** для осуществления постоянного контроля за использованием организациями средств краткосрочных и долгосрочных кредитов банка.

**Финансовые организации** проверяют на основании отчетов соблюдения обязательств по платежам в бюджет.

**Органы статистики** контролируют выполнение плана и используют показатели отчетности для получения сводных данных по отрасли, районам.

**Основная задача отчетности** – изыскание резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности организации, стабильности на рынке.

Отчетность должна отвечать следующим **требованиям**:

- Обязательность и своевременность предоставления информации;
- Достоверность информации;
- Сопоставимость показателей: с планом и другими предприятиями этой отрасли;
- Единство форм и методов составления отчетности для всех организаций, независимо от форм собственности;
- Полнота информации;
- Ясность, доступность и простота информации;
- Экономичность и рациональность
- Соответствие международной системе учета и отчетности.

#### **Виды отчетности**

Представляемая организациями отчетность **классифицируется**:

**По видам отчетность** подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную. Большой частью в отчетности интегрируется информация разных видов учета, поэтому принадлежность отчетности к бухгалтерской, статистической или оперативной определяется по преимущественному источнику информации и назначению отчета:

- **Бухгалтерская отчетность** содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах по стоимостным показателям и составляется на основании данных бухгалтерского учета;

- **Статистическая отчетность** содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организаций, как в натуральном, так и в стоимостном выражении, и составляется по данным статистики, бухгалтерского и оперативного учета;

- **Оперативная отчетность** содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца и составляется на основе данных оперативного учета. Сведения, содержащиеся в оперативной отчетности, используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции. Результаты отчетности представлены в виде оперативных сводок, журналов и т.д.

**По объему информации** о состоянии хозяйственной деятельности различают отчетность общую и тематическую:

- **Общая отчетность** комплексно и всесторонне характеризует финансово-хозяйственную деятельность организаций, например, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, и т.п.;

- **Тематическая отчетность** – это чаще всего статистические или оперативные отчеты. Среди бухгалтерской отчетности - тематической является вся внутренняя отчетность (отчетность о себестоимости конкретных изделий, об отдельных расходах или движении отдельных видов хозяйственных средств и их источников).

**По срокам представления** различают нормативную и срочную отчетность:

- **Нормативная отчетность** представляется в строго определенные сроки;

- **Срочная отчетность** - по истечении 4 – 5 дней после отчетного периода.

**По степени обобщения** классифицируют первичную и сводную отчетность.

- **Первичную отчетность** составляют отдельные организации на основании данных текущего учета. Она включает информацию об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности;

- **Сводную отчетность** составляют организации, имеющие дочерние и зависимые подразделения, на основании отчетов этих подразделений, находящихся на территории Республики Беларусь и за ее пределами в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Республики Беларусь. Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями, статистическими органами по территориальному

принципу и отраслям производства путем обработки первичной отчетности подведомственных организаций.

Разновидностью сводной отчетности является **консолидированная отчетность**. Данную отчетность составляют концерны, компании и другие юридические лица (материнские организации), которые владеют уставным капиталом или контрольными пакетами акций других юридических лиц (дочерних организаций).

**По объему отражаемых результатов** хозяйственной деятельности отчетность может быть **полной и краткой** (сокращенной).

**По периодичности представления** различают отчетность внутригодовую и годовую:

- **Внутригодовая отчетность** включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие – ее обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую – периодической бухгалтерской отчетностью. Она более краткая, содержит ограниченное количество форм и показателей, сроки ее представления более сжатые;

- **Годовая отчетность** характеризует все стороны хозяйственной деятельности и финансовые результаты работы организации за год.

В соответствии со значением **в народном хозяйстве** отчетность подразделяется на общегосударственную и внутрипроизводственную:

- **Общегосударственная отчетность** включает данные финансово-хозяйственной деятельности организации, которые нужны для анализа развития экономики республики;

- **Внутрипроизводственная отчетность** содержит показатели, необходимые для контроля за работой цехов, участков, смен, бригад за определенный период, а также краткие сведения о выполнении плана по выпуску и отгрузке продукции, работе оборудования и т.д.

**По охвату видов деятельности** отчетность может включать все стороны деятельности организации или только включать одну его отрасль (торговлю, снабжение и т.д.).

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

**По характеру использования** различают обязательную внешнюю отчетность и внутреннюю отчетность:

- **Внешняя отчетность** представляется различным пользователям, находящимся за пределами организации: собственникам (учредителям, акционерам), налоговым органам, органам статистики, банкам, другим органам государственного управления и контролирующим органам в соответствии с действующим законодательством;

- **Внутренняя отчетность** представляется дирекции организации и другим органам управления внутри организации. Источником информации являются данные текущего бухгалтерского и оперативного учета.

**По степени использования вычислительной техники** отчетность можно подразделить на оставляемую вручную и с применением ЭВМ.

**По способу отправки** отчетность может быть почтовой, телеграфной и доставленной нарочными.

#### **Порядок заполнения Главной книги**

Годовому отчету предшествует значительная **подготовительная работа**, обеспечивающая своевременность, полноту и объективность отражения включаемых в отчетные формы данных. Главный бухгалтер **планирует порядок составления годового отчета**. Затем после обсуждения этого плана в бухгалтерии с участием экономистов и других специалистов издается **приказ**, где определяются сроки работ по годовому отчету, указываются исполнители и проводится инструктивное совещание сотрудников, привлекаемых к подготовке годового отчета.

Для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчетов вводят **сводный график работ** всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ и их исполнителей. В числе подготовительных работ – **изучение инструкции о порядке заполнения отчетных форм**.

**Важным этапом подготовительной работы** составления отчетности является **закрытие** в конце отчетного периода всех **операционных счетов**: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные предприятия являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции предприятия вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Закрытие счетов осуществляют в следующей последовательности:

- исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 “Вспомогательные производства”, распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные



расходы и закрывают счета: 31 “Расходы будущих периодов”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”;

- калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 “Основное производство”;
- осуществляют списание затрат со счета 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”;
- в порядке последующей очередности производят записи на счетах по учету капитальных вложений, определяют финансовый результат деятельности предприятия и закрывают счет 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”, распределяют прибыль и закрывают счет 80 “Прибыли и убытки”.

Для обеспечения реальности показателей отчетности производится **инвентаризация** имущества и финансовых обязательств. В соответствии с Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, перед составлением годового отчета осуществляют полную инвентаризацию основных средств и товарно-материальных ценностей, расчетов с поставщиками и подрядчиками, с разными дебиторами и кредиторами, с рабочими и служащими, а также расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов и платежей.

Проведение инвентаризации также обязательно:

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае возникновения непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

**Следующим этапом** подготовительных работ является **закрытие журналов-ордеров**. При ведении учета с использованием **журнально-ордерной формы** учета бухгалтерская отчетность составляется на основании Главной книги.

Последовательность учетных работ при переносе сумм и закрытии учетных регистров журнально-ордерной формы по окончании месяца следующая:

- **из листков-расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости**, при этом делают соответствующие отметки в листках-расшифровках и журналах-ордерах;

- *из ведомости № 1 по дебету счета 50 “Касса” и ведомости № 2 по дебету счета 51 “Расчетный счет” переносятся итоги в журналы-ордера № 3, 10/1, 13;*
- *подсчитывают итоги в ведомостях аналитического учета № 7, 12, 14, 15, 16, 17 и других, после чего итоговые данные отражают в соответствующих журналах-ордерах;*
- *подсчитывают итоги оборотов по кредиту счетов в журналах-ордерах.*

Затем производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу – обороты по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому счету. Записи в Главную книгу делают только из журналов-ордеров.

По окончании записей в Главную книгу на журнале-ордере делается пометка: “В Главной книге суммы оборотов отражены”, ставятся дата и подпись исполнителя и главного бухгалтера.

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

Организации малого предпринимательства, ведущие учет по *упрощенной форме*, могут составлять бухгалтерскую отчетность по данным Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности. Для этого выводятся остатки по всем счетам, используемым в ведомостях, необходимых для составления бухгалтерской отчетности. При этом следует иметь в виду, что не все статьи в балансе заполняют путем переноса из соответствующих регистров остатков по счетам. Некоторые статьи баланса требуют объединения остатков по нескольким близким по экономическому содержанию счетам.

#### **Порядок составления, представления и утверждения бухгалтерских балансов и отчетов**

Методическое руководство отчетностью в Республике Беларусь осуществляет Министерство финансов, которое разрабатывает и утверждает формы бухгалтерской отчетности, обязательные к применению всеми организациями республики.

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются *промежуточными*.

В соответствии с Приказом МФ РБ от 20.01.2000г. № 23 «О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц» утверждены типовые формы годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц

(кроме бюджетных учреждений, страховых организаций и банков) и порядок их заполнения.

**Годовая бухгалтерская отчетность** включает следующие составляющие:

- Бухгалтерский баланс – форма № 1;
- Отчет о прибылях и убытках – форма № 2;
- Отчет о движении фондов и других средств – форма № 3;
- Отчет о движении денежных средств – форма № 4;
- Приложение к бухгалтерскому балансу – форма № 5;
- Пояснительная записка;
- Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она в соответствии с действующими законами подлежит обязательному аудиту.

Все перечисленные элементы бухгалтерской отчетности взаимосвязаны, поскольку отражают, как правило, разные аспекты одних и тех же фактов хозяйственной деятельности. Например, информацию, представленную в балансе (ф. № 1), дополняют сведения, содержащиеся в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2), и наоборот.

**Пояснительная записка** составляется в произвольной форме, объемом до 15 – 20 страниц, в которой отражаются основные факторы, оказавшие положительное или отрицательное влияние на финансовое положение организации, и освещается финансовое состояние организации.

Пояснения к бухгалтерскому балансу, предусмотренные в табличной форме, раскрывают минимально необходимые сведения о движении заемных средств, состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, амортизируемого имущества, источниках финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений, а также содержат расшифровку отдельных прибылей и убытков и другую информацию. Что касается внутренней бухгалтерской отчетности, разрабатываемой организацией для целей внутреннего управления, то ее состав, содержание, сроки и адрес представления регулируются в учетной политике организации на основании Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”.

**Аудиторское заключение** в составе годового бухгалтерского отчета является его неотъемлемой частью и призвано дать подтверждение того, что информация отчетности может быть использована при обосновании финансовых решений. Годовая отчетность акционерных, совместных (иностраннх) и некоторых других организаций, в соответствии с действующим законодательством, подтверждается аудиторским заключением, которое также прилагается к годовому отчету.

**Некоммерческие организации**, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие, за исключением выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг, представляют бухгалтерскую отчетность по итогам отчетного года **в упрощенном составе**:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о целевом использовании полученных средств.

Министерства и ведомства по согласованию с Министерством финансов в пределах своей компетенции могут устанавливать дополнительные специализированные формы отчетности.

В течение отчетного периода составляется периодическая бухгалтерская отчетность – квартальная и месячная. Эта отчетность содержит значительно меньший объем информации, которая представляется нарастающим итогом с начала года.

**Квартальная отчетность** состоит из бухгалтерского баланса (форма № 1) и отчета о прибылях и убытках (форма № 2), а **месячная** – только из баланса.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Вместе с периодической и годовой отчетностью органам государственной налоговой инспекции представляются расчеты по всем видам налогов и внебюджетных платежей.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются юридические или физические лица, заинтересованные в информации об организации.

**Круг пользователей бухгалтерской отчетности** определен Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” (статья 14), согласно которому, все организации, за исключением бюджетных, представляют в обязательном порядке годовую бухгалтерскую отчетность:

- Учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с ее учредительными документами;
- Органам государственного управления, если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством Республики Беларусь подведомственны им, или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности.

Государственные унитарные предприятия предоставляют бухгалтерскую отчетность органам государственного управления, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Ассоциации, союзы, концерны и другие хозяйственные объединения составляют собственную и консолидированную отчетность по всем входящим в их состав организациям.

Министерства, ведомства и другие органы государственного управления составляют собственную и сводную отчетность по подведомственным организациям (учреждениям).

**Отчетным годом** для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь создаваемых организаций считается период с даты приобретения ими прав юридического лица по 31 декабря включительно. По организациям, ликвидированным или реорганизованным, поменявшим форму собственности в отчетном году, представляются отчеты по действующим формам годового отчета за период с начала года до момента ликвидации.

Организации **обязаны представлять квартальную отчетность** в течение 30 дней по окончании квартала, а **годовую финансовую отчетность** – в течение 90 дней по окончании года. Годовая финансовая (бухгалтерская) отчетность представляется после ее утверждения в порядке, установленном учредительными документами. Органы государственного управления вправе конкретизировать сроки представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

День представления бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется по дате почтового отправления или фактической передаче адресату.

За правильность составления бухгалтерской (финансовой) отчетности несут ответственность руководитель предприятия (учреждения) и главный бухгалтер.

**Контрольные вопросы по теме №8:**

1. Сущность и значение отчетности.
2. Классификация отчетности по различным признакам.
3. Виды отчетности и их характеристика.
4. Основные этапы подготовительной работы по составлению отчетности.
5. Порядок заполнения Главной книги.
6. Порядок составления годовой отчетности.
7. Пользователи бухгалтерской отчетности.
8. Состав годовой отчетности и сроки ее представления.
9. Состав квартальной и месячной отчетности.
10. Характеристика основной формы бухгалтерской отчетности.
11. Назначение и содержание пояснительной записки.

## ТЕМА 9. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### Лекция 9. Основы организации бухгалтерского учета

#### Основные понятия:

правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета; структура Закона о бухгалтерском учете и отчетности; финансовый учет; управленческий учет; различия управленческого и финансового учета; государственное регулирование учетом; бухгалтерский аппарат; формы организации бухгалтерского учета; учетная политика организации; требования учетной политики; изменения в учетной политике.

#### Закон РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»

Методологическое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой совокупность нормативных актов, регламентирующих его организацию на макро- и микро - уровнях, т.е. в рамках государства и отдельных организаций. Основным документом является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», в котором определены правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, установлены требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности. Закон регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.

*Закон «О бухгалтерском учете и отчетности»* (№ 42-3 от 25 июня 2001 г.), принят Палатой представителей 16 мая 2001 года, одобрен Советом Республики 8 июня 2001 года и введен в действие с 1 января 2002 года.

Закон состоит из **18 статей**.

В Законе закреплена обязательность ведения бухгалтерского учета во всех организациях независимо от подчиненности и форм собственности.

Действие настоящего закона распространяется на:

- юридические лица, зарегистрированные на территории РБ;
- филиалы и представительства, в том числе иностранных организаций;
- хозяйственные группы;
- простые товарищества;
- государственные органы;
- индивидуальных предпринимателей.

В качестве объектов, подлежащих учету, указываются конкретные средства (активы) и их источники (пассивы), составляющие имущество организаций.

В последующих статьях Закона:

- даны основные понятия, применяемые в данном Законе (аналитический учет, бухгалтерская отчетность, бухгалтерский учет, имущество, обязательства, план счетов, синтетический учет, типовой план счетов, учетная политика, хозяйственная деятельность, хозяйственная операция);

- определены общие вопросы государственного регулирования и организации учета, права и обязанности лиц, отвечающих за его ведение;

- уделено внимание вопросу учетной политике организации;

- изложены основные требования к ведению бухгалтерского учета;

- рассмотрен порядок документирования и регистрации хозяйственных операций и проведения инвентаризаций;

- изложены состав, принципы составления, порядок представления, публикации и хранения отчетности;

- раскрыта оценка имущества и обязательств;

- уделено внимание ответственности за нарушение законодательства РБ о бухгалтерском учете и отчетности.

Отдельные стороны его ведения затрагиваются и в других законодательных актах – налоговом законодательстве, указах Президента, постановлениях Правительства и т.д.

### **Финансовый и управленческий учет**

В бухгалтерском учете экономически развитых стран выделяют *две подсистемы* – финансовый учет и управленческий учет, у каждой из которых свои цели и задачи.

**Финансовый учет** охватывает учетную информацию, которая используется внутри фирмы и сообщается внешним пользователям.

**Управленческий учет** охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего пользования руководством на всех уровнях управления организацией.

Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. Его цель – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных хозяйственных целей. К бухгалтерской информации, предназначенной для использования руководством, предъявляются другие требования, чем к информации, предназначенной для внешних пользователей, не работающих непосредственно в организации.

Финансовый и управленческий учет *различаются* следующим:

- основными потребителями информации;
- видами систем учет;
- свободой выбора;
- используемыми измерителями;
- основными объектами учета;

- периодичностью составления отчетности;
- степенью надежности полученной информации;
- обязательностью ведения учета.

**Основные потребители информации.** Потребители традиционных финансовых отчетов находятся вне организации. Внутренние аналитические отчеты, подготавливаемые бухгалтером организации, используются руководством самой организации. Содержание этих отчетов изменяется в зависимости от целевого назначения и должности руководителя, для которого они предназначены.

**Виды систем учета.** Финансовые отчеты, подготавливаемые для внешнего пользователя, составляются в стоимостной оценке по стандартным формам. Прежде чем составить отчетную форму, информация преобразуется с помощью двойной записи. Запись бухгалтерской информации внутри организации для принятия управленческих решений может производиться и без использования двойной записи. Информация, собираемая по подразделениям организации, отражается в различных единицах измерения, а не только в стоимостной оценке. Она готовится для определенных целей руководителям, и после принятия подготовленного на ее основе решения использование этой информации прекращается. В связи с этим в управленческом учете требуется система хранения и поиска информации больше мощности, чем в финансовом.

**Свобода выбора.** Финансовый учет основан на общепринятых стандартах и принципах учета, которые регулируют оценку и передачу финансовой информации. Общепринятые принципы учета, необходимые, прежде всего для защиты интересов кредиторов и обеспечения доверия к полученной информации, ограничивают выбор бухгалтером конечного числа учетных приемов и методов. В управленческом учете нет такого ограничения. Бухгалтер в каждом отдельном случае должен решить, какая информация будет полезна получателю, и в соответствии с этим выбрать нужные приемы и метода.

**Используемые измерители.** Финансовый учет выполняет свои функции, предоставляя информацию о произошедших хозяйственных процессах. Информация измеряется в денежном выражении (в рублях по курсу на настоящий момент). Этот измеритель может использоваться на короткий период времени для контроля за уровнем издержек и для анализа тенденций при решении задач текущего планирования. Однако для принятия большинства управленческих решений руководству необходимо учитывать курс рубля в будущем. Эти решения требуют прогнозируемой информации и перспективных оценок текущих данных с опорой на курс рубля в будущем. Бухгалтер по управленческому учету использует при анализе самые разные измерители (человеко-час, единицы измерения материальных ценностей и др.). Общей мерой, лежащей в основе всей



деятельности при выборе видов измерителей, составлении отчетов и анализе в управленческом учете, является полезность измерителей в конкретной ситуации.

**Основной объект анализа (учета).** Финансовый учет отражает факты хозяйственной жизни всей организации. Управленческий учет включает в себя анализ деятельности различных подразделений или каких-либо сторон деятельности организации. Отчеты могут охватывать как анализ доходов и расходов всего подразделения, так и учет средств, используемых этим подразделением.

**Частота составления отчетности.** Финансовые отчеты составляются для внешнего пользования и представляются регулярно. Периодичность отчетности, составляемой через равные промежутки времени, основной принцип финансового учета. В управленческом учете отчеты также могут составляться на регулярной основе, но это не обязательно, так как главное, чтобы каждый отчет был полезен его получателю и представлялся в нужное время.

**Степень надежности.** Финансовая информация, включенная в финансовые отчеты, охватывает финансовые данные, подготовленные для потребителя. Эта информация отражает факты хозяйственной жизни, операции, которые уже завершены, и по этой причине носит объективный характер и поддается проверке. Управленческий учет занимается планированием и контролем за внутренними операциями. Планирование и принятие управленческих решений – это деятельность, направленная в будущее. Хотя операции за прошлый период и полезны для определения тенденций, они не являются главными при планировании, и их следует заменить субъективными оценками будущих ожидаемых событий.

Таким образом, данные управленческого учета имеют отношение к финансовым результатам работы организации и предназначены только для руководства. Утечка подобной информации может придать конкурентной борьбе на рынке нечестный характер. Отсюда следует, что если финансовый учет делает основной упор на полное и точное объяснение и раскрытие результатов деятельности организации, то управленческий учет стремится помочь руководству достичь своих целей; первый носит открытый, второй – закрытый характер.

**Обязательность ведения учета.** Все организации независимо от организационно-правовой формы собственности обязаны вести финансовый учет и представлять финансовую отчетность в соответствующие органы. Для управленческого учета такой обязательности нет. Его ведение – внутреннее дело самой организации и предназначен он для эффективного управления организацией.

**Регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь**  
**Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности** осуществляется в целях достижения единообразия ведения

учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной информации.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь осуществляется органом государственного управления, на который Советом Министров Республики Беларусь возложены обязанности государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

**Орган государственного управления**, на который возложено общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью разрабатывает, согласовывает и утверждает в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Республики Беларусь:

- типовые планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения по бухгалтерскому учету и отчетности;
- иные нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

Органы государственного управления, разрабатывают на основе международных стандартов и утверждают в пределах своей компетенции нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, не противоречащие нормативным правовым актам.

Организации, руководствуясь законодательством республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, нормативными правовыми актами органов государственного управления, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из их структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности.

В соответствии со статьей 5 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» методологическое руководство и контроль за соблюдением действующего законодательства в области бухгалтерского учета возложены на:

- Министерство финансов;
- Республиканские органы государственного управления;
- Министерство обороны и иные органы государственного управления, имеющие воинские формирования, финансируемые из бюджета;
- Объединения, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь.

**Министерство финансов:**

- осуществляет государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь;

- разрабатывает и утверждает типовые унифицированные формы первичной учетной документации.

В Министерстве финансов создано Управление методологии бухгалтерского учета и отчетности. Этот государственный орган осуществляет непосредственную разработку, согласование и утверждение МФ и другими государственными органами национальных стандартов, положений, инструкций и других нормативных актов, устанавливающих единые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности в РБ.

**Республиканские органы государственного управления:**

- осуществляет методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в соответствующих отраслях экономики;
- разрабатывает и утверждает по согласованию с МФ альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, регистров бухгалтерского учета и их электронные версии для соответствующих видов деятельности и отраслей экономики.

Каждая отрасль или сфера экономики имеет свою специфику. Эта специфика не всегда получает отражение и регламентацию в общеотраслевых (национальных) стандартах и других нормативных актах аналогичного уровня. Поэтому отраслевые Министерства и ведомства на основе межотраслевых стандартов разрабатывают свои отраслевые стандарты, положения, инструкции, рекомендации и т.п. Безусловно, что такую отраслевую специфику могут иметь лишь отдельные участки бухгалтерского учета и отчетности, отдельные виды имущества, отдельные процессы и операции, которые и формируют особенность экономики данной отрасли. Прежде всего, эту особенность будет иметь процесс производства и основные виды имущества, участвующие в этом процессе.

Разработку и внедрение в практику отраслевых стандартов и других аналогичных документов осуществляют Управления бухгалтерского учета и отчетности или центральные бухгалтерии соответствующих Министерств и ведомств, возглавляемые соответственно начальниками Управлений или главными бухгалтерами. Эта работа может осуществляться собственными силами в специально создаваемых отделах, секторах Управления или на хоздоговорной основе с различными научно-исследовательскими учреждениями.

**Министерство обороны и иные органы государственного управления, имеющие воинские формирования, финансируемые из бюджета:**

- ведут учет имущества и обязательств по упрощенной форме, учет материальных средств – в натуральных показателях;
- представляют бухгалтерскую отчетность в порядке, установленном МФ;
- разрабатывают и утверждают по согласованию с МФ нормативные правовые акты по вопросам учета имущества и обязательств.

**Объединения, подчиненные Совету Министров РБ,** разрабатывают нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, регистров бухгалтерского учета и их электронные версии для соответствующих видов деятельности и отраслей экономики и представляют их для утверждения в Министерство Финансов.

### **Бухгалтерский аппарат, его структура и функции**

Руководитель структуры обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения. Руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

*Руководитель организации* вправе в зависимости от объема учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных настоящим Законом или иными законодательными актами Республики Беларусь.

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации.

Для ведения бухгалтерского учета в системе управления организацией создается бухгалтерия. **Бухгалтерия** является самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером.

**Аппарат бухгалтерии** занимается ведением учета, составлением отчетности и осуществлением как предварительного, так и последующего контроля за соблюдением финансовой, кассовой, сметной и штатной дисциплины, рациональным расходованием денежных средств и материальных ресурсов, осуществлением строжайшего режима экономики и недопущением потерь и непроизводительных расходов.

Структура бухгалтерского аппарата зависит от организационных форм бухгалтерского учета, условий организации и технологии производства, объема выполняемых учетных работ и уровня автоматизированной обработки учетной информации.

Различают *две формы* организации бухгалтерского учета – **децентрализованную и централизованную**.

Первая форма (*децентрализованная*) наряду с бухгалтерией, входящей в аппарат управления организацией, предусматривает существование самостоятельных бухгалтерий и в ее подразделениях. В этом случае в бухгалтерию организации от бухгалтерий структурных подразделений поступает отчетность, на основании которой составляются сводный баланс и сводная отчетность в целом по организации. При такой форме организации основные функции учета и внутрихозяйственного контроля осуществляют бухгалтерии структурных подразделений организации.

При *централизации учета* все учетные работы (обработка документов, аналитический и синтетический учет, составление сводного баланса и отчета) сосредоточены в едином учетном органе организации – центральной бухгалтерии.

Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляет **главный бухгалтер**, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера — бухгалтер, главный бухгалтер организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалист-бухгалтер, являющийся индивидуальным предпринимателем (далее — главный бухгалтер).

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии с ее учредительными документами.

На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее специальное образование, а в исключительных случаях — лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Руководитель частной унитарной организации имеет право вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность лично, если это предусмотрено уставом организации.

Главный бухгалтер, осуществляющий руководство бухгалтерским учетом в организации, подчиняется непосредственно руководителю организации.

В компетенцию главного бухгалтера входят:

- постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;
- формирование учетной политики организации;
- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Главный бухгалтер обеспечивает контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Прием и сдача дел при назначении на должность и освобождении от должности главного бухгалтера оформляются актом.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется организацией, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалистом-бухгалтером, являющимся индивидуальным предпринимателем, подписывается руководителем обслуживающей организации и (или) специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учет.

#### **Учетная политика организации**

**Учетная политика организации** - это совокупность основополагающих способов ведения бухгалтерского учета, избранных организацией в качестве соответствующих условиям хозяйствования.

Под *способами ведения бухгалтерского учета* понимаются методы группировки и оценки факторов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

***Основное назначение и главная задача*** принимаемой организацией учетной политики - максимально адекватно отразить деятельность организации, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней для целей эффективного регулирования этой деятельности в интересах дела и заинтересованных лиц.

Учетная политика охватывает теоретическую, методическую, техническую, организационную сторону бухгалтерского учета.

Теоретическая часть включает основополагающие правила, законоположения, научные положения системы бухгалтерского учета.

Методические стороны учета предусматривает способы оценки имущества и обязательств, способы начисления амортизации по различным видам имущества, методы исчисления прибыли, доходы и т.д.

Техническая сторона охватывает форму ведения бухгалтерского учета (систему применяемых бухгалтерских регистров), организационные

мероприятия бухгалтерской службы, ее место в системе управления, взаимосвязи и взаимодействие с другими элементами и звеньями этой системы, взаимосвязи с подразделениями, характерными для становления и формирования рыночной экономики.

Учетная политика организации формируется руководителем организации. Это накладывает еще большую ответственность на руководителя организации (фирмы), обуславливает необходимость хорошего знания методологии и организации отечественного бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и других вопросов.

Учетная политика в обязательном порядке оформляется приказом по организации. В приказе оговариваются методические, технические и организационные аспекты учета.

*Учетная политика организации включает* в себя:

- описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;
- регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

*При формировании учетной политики* организации необходимо исходить из:

- обособленности учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц;
- непрерывности деятельности организации;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий способ исходя из Закона РБ и положений по бухгалтерскому учету. В обоих случаях должно быть выдержано одно **важнейшее условие** - единство учетной политики в организации. Оно заключается в том, что выбор способов ведения учета осуществляется на **единых** основах. Это означает, во-первых, применение избранных способов ведения учета всеми структурными подразделениями организации, включая выделенные на отдельный баланс, независимо от места их расположения. В противном случае формируемая разными структурными подразделениями учетная информация будет несопоставимой и несводимой. Во-вторых, в отношении какого-то одного

конкретного вопроса организация должна использовать один выбранный способ, если иное не установлено системой нормального регулирования учета.

Учетная политика организации должна соответствовать **требованиям** полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации.

**Изменения в учетной политике** организации могут иметь место в случаях:

- реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) организации;
- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения условий деятельности.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Беларусь, могут формировать свою учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения этих организаций, если эти правила не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, а также законодательству Республики Беларусь.

Учетная политика разрабатывается во всех организациях независимо от форм собственности и источников финансирования.

Способы ведения бухгалтерского учета, выработанные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа (приказ руководителя организации). При этом они применяются всеми структурными подразделениями организации (включая выделение на отдельный баланс) независимо от их положения.

Вновь созданная организация оформляет избранную ей учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (дата государственной регистрации). Избранная организациями учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации.

#### **Контрольные вопросы по теме №9:**

1. Правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета.
2. Значение, структура и содержание Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности».
3. Сущность финансового учета.



4. Сущность управленческого учета.
5. Отличительные особенности управленческого и финансового учета.
6. Государственное регулирование учетом.
7. Сущность и структура бухгалтерского аппарата.
8. Права, обязанности и ответственность руководителя.
9. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.
10. Формы организации бухгалтерского учета в структурах.
11. Сущность и содержание учетной политики организации.
12. Основные назначения и главная задача учетной политики организации.
13. Требования, предъявляемые к учетной политике организации.
14. Изменения в учетной политике организации.
15. Сроки оформления учетной политики.

## ТЕМА 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

### Лекция 10. Учет денежных средств, текущих обязательств и расчетов

#### Основные понятия:

кассовые операции; лимит кассы; приходный кассовый ордер; расходный кассовый ордер; кассовая книга; выписка банка; расчетный счет; валютный счет; денежные документы; переводы в пути; расчеты с поставщиками и подрядчиками; основные формы расчетов; расчеты с покупателями и заказчиками; вексельная форма расчетов; расчеты с бюджетом; расчеты с подотчетными лицами; расчеты с разными дебиторами и кредиторами; расчеты с учредителями.

#### Учет кассовых операций

К кассовым операциям относятся операции по получению и расходованию наличных денег организаций. Организации независимо от формы собственности могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов. *Лимиты остатка* наличных денег банки устанавливают ежегодно по согласованию с руководителями этих организаций. Сверх установленных лимитов организации имеют право хранить наличные деньги только на оплату труда, премий, пособий, на срок не выше 3-х рабочих дней, включая день получения денег в учреждении банка. Наличные деньги в кассу поступают из учреждений банка, от реализации продукции, товаров, работ, услуг и др.

Прием наличных денег оформляется *приходным кассовым ордером* (формы № КО-1), заполняемым в одном экземпляре, квитанция от которого передается сдатчику денег за подписью главного бухгалтера, кассира с проставлением печати (штампа). В нем указывается: от кого поступили деньги, на какие цели или за что их вносят, сумма и дата хозяйственной операции, учетный номер налогоплательщика, НДС.

Сдача денег в банк, выдача зарплаты (общая сумма согласно расчетно-платежной ведомости), на командировочные и хозяйственные расходы, материальной помощи, депонированной зарплаты и т.д. оформляется *расходным кассовым ордером*, выписываемым в одном экземпляре за подписью директора, главного бухгалтера, кассира и получателя денег. В нем указывается: кому, на какие цели, и какая сумма выдана.

Все приходные и расходные кассовые ордера и приравненные к ним документы регистрируются в *журнале регистрации кассовых ордеров* по форме № КО-3. Чтобы дважды не было выдачи (приема) денежных средств по одному и тому же документу, кассовые ордера погашаются штампом «оплачено». Никакие исправления в кассовых документах не допускаются.

Для учета кассовых операций ведется одна **кассовая книга** формы № КО-4 для учета рублей и отдельные **книги для учета валюты**. Они должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью. Записи ведутся в двух экземплярах под копиру — первый остается в книге, а второй отрывается и передается в бухгалтерию в качестве кассового отчета со всеми документами. По иностранной валюте записи и в документах и в кассовой книге ведутся в национальной валюте и в инвалюте (красными чернилами). Ежедневно в кассовой книге подсчитываются обороты за день и остаток денег на конец дня.

Бухгалтерский учет наличных денег ведется на **активном счете 50 «Касса»**. Поступление денег в кассу записывается по дебету, а выданные деньги — по кредиту счета. Сальдо может быть только дебетовое или равное нулю, если в кассе совсем не осталось денег. Аналитическими данными служат кассовая книга, отчеты кассира.

При поступлении денег в кассу производятся следующие записи по счетам: поступление выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражаются записями *Д-т 50 и К-т 46*; поступление денег в кассу, полученных с расчетного счета, валютного счета - *Д-т 50 и К-т 51, 52*; возврат подотчетными лицами неиспользованных сумм или перерасхода средств по командировкам - *Д-т 50 и К-т 71*; получение авансов под поставки продукции, товаров, материалов, услуг - *Д-т 50 и К-т 64*; поступление штрафов и других внереализационных доходов - *Д-т 50 и К-т 80*; выявление излишка денег при инвентаризации - *Д-т 50 и К-т 80*.

На выдачу наличных денег из кассы предприятия записи по счетам следующие: сдача денег на расчетный счет, валютный счет - *Д-т 51, 52 и К-т 50*; выдача заработной платы, премий, пособий - *Д-т 70 и К-т 50*; выдача материальной помощи за счет фонда потребления - *Д-т 88 и К-т 50*; недостача денег в кассе, выявленная при инвентаризации - *Д-т 84 и К-т 50*; оплата за аренду основных средств - *Д-т 76 и К-т 50*.

#### **Учет операций по расчетному и валютному счету**

Организации всех форм собственности обязаны денежные средства хранить в учреждениях банков. Все расчеты между организациями должны, как правило, осуществляться в безналичном порядке через учреждения банков. Для этих целей в банке открывается расчетный счет. Организация может открыть только один расчетный счет в банке.

**С расчетного счета** банк выплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев счета (денежные чеки, платежные поручения, объявления на взнос наличными) или *с их согласия* (оплата платежными требованиями поставщиков и подрядчиков). **Исключение** составляют платежи,

взыскиваемые в беспорном порядке *по решению*: государственного арбитража; финансовых и налоговых органов.

Обо всех операциях по расчетному счету, по валютным счетам банк извещает своего клиента *выписками* с расчетного счета. В выписке указывается дата, номер расчетного счета, остаток денег входящий (на утро), код и суммы операций за день, остаток исходящий. Прилагаются все оправдательные платежные документы. Исправления в банковских документах не допускаются, а банк свои ошибки в выписке подтверждает подписью главного бухгалтера и круглой печатью.

**Счет 51 «Расчетный счет» - активный.** По дебету счета отражается наличие и поступление денежных средств, а по кредиту – их выбытие.

Иностранная валюта учитывается на **счете 52 «Валютный счет»** в банке, который имеет *субсчета: 52-1 «Валютные счета внутри страны»; 52-2 «Валютные счета за рубежом»*. Порядок совершения операций по счету 52 «Валютный счет» регулируется Национальным банком РБ. По дебету счета 52 отражается поступление средств, а по кредиту — списание. Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании *выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов*.

Сальдо по счетам 51 и 52 может быть только дебетовое.

Аналитический учет ведется по каждому виду валюты отдельно, как в номинале, так и в переводе на рубли, так как учет и баланс ведутся только в одной валюте — в рублях. Иностранная валюта в рубли переводится по единому курсу Национального банка на дату совершения хозяйственной операции. При изменении валютных курсов к рублю возникают курсовые разницы от переоценки инвалюты: положительные курсовые разницы – *Д-т 52 и К-т 80*; отрицательные разницы – *Д-т 80 и К-т 52*.

При поступлении денег на расчетный счет и валютные счета делают записи следующие: поступление выручки за реализованную продукцию, товары, услуги, работы - *Д-т 51, 52 и К-т 46, 62*; поступление наличных денег, в том числе валюты – *Д-т 51, 52 и К-т 50*; поступление средств с валютного счета – *Д-т 51* и *К-т 52*; получение кредитов банка - *Д-т 51, 52 и К-т 90, 92, 93*; поступление рублевого эквивалента от обязательной продажи инвалюты - *Д-т 51* и *К-т 76*. Списание денежных средств с расчетного счета отражается следующим образом: поступление наличных денег в кассу предприятия - *Д-т 50* и *К-т 51, 52*; погашение кредитов банка - *Д-т 90, 92, 93* и *К-т 51*; перечисление платежей в бюджет - *Д-т 68* и *К-т 51*; использование прибыли в течение года на различные цели (согласно Уставу предприятия и законодательству) - *Д-т 81, 88* и *К-т 51*; перечисление поставщикам за товары, материалы и др. - *Д-т 60* и *К-т 51*;

перечисление штрафов, пени, неустоек, судебных издержек и других внереализационных расходов по хоздоговорам - *Д-т 80* и *К-т 51*.

#### **Учет денежных документов и переводов в пути**

Кроме наличных денег в кассе организации, могут храниться ценные денежные документы, в которые организация вложила свои средства (путевки в дома отдыха и санатории, почтовые марки, марки госпошлины, вексельные марки, акцизные марки и др.). Они учитываются на **активном счете 56 «Денежные документы»** по номинальной стоимости аналогично учету денег в кассе. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Приобретение денежных документов в учете отражается - *Д-т 56* и *К-т 50, 51, 52, 76*. При получении путевок работники оплачивают часть стоимости путевки (10-15%) - *Д-т 50* и *К-т 56* (на сумму взноса в кассу). Остальная часть идет за счет фонда потребления - *Д-т 88-2 «Фонд потребления»* или *81-2,* или *69* (за счет профсоюза) и *К-т 56* — разность между номинальной ценой путевки и взносом в кассу.

Информация о движении денежных средств (переводов) в национальной и иностранной валютах в пути (преимущественно торговая выручка, которая сдана инкассатору банка или на почту, но еще не зачислена на расчетный счет организации) обобщается на **активном счете 57 «Переводы в пути»**. Сдача выручки инкассатору или на почту отражается записью - *Д-т 57* и *К-т 50*; зачисление выручки на счет в банке согласно выписке банка — *Д-т 51, 52* и *К-т 57*. Дебетовое сальдо счета 57 показывает сумму денежных средств, еще не зачисленную на расчетный (валютный) счет.

#### **Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

**Поставщики** — это организации, поставляющие данной организации товарно-материальные ценности, электроэнергию, газ, пар, воду и т.д. **Подрядчики** выполняют для предприятия строительномонтажные, наладочные, научно-исследовательские и другие работы.

**Расчеты могут производиться** после отгрузки продукции, товаров, услуг, а могут осуществляться в виде предварительной оплаты (предоплаты) в счет будущих поставок товарно-материальных ценностей или оказания услуг. Безналичные расчеты производятся как за счет имеющихся средств на расчетном счете организации, так и кредитов банков. Платежи осуществляются с согласия плательщика или по его поручению, за исключением случаев, установленных законодательством или правилами расчетов. Плательщик имеет право **отказаться от акцепта** (платежа) на законных основаниях.

Все платежи осуществляются в порядке очередности поступления документов, кроме бюджетных налогов и оплаты энергоносителей, которые перечисляются в первоначальном порядке, а также заработная

плата. Списание средств со счетов плательщиков производится на основе первого экземпляра **платежного поручения**, на котором стоят подписи руководителя, главного бухгалтера и печать предприятия. Помарки, подчистки, исправления в банковских документах не допускаются.

Основными **формами расчетов** являются: акцептная форма расчетов (платежными поручениями-требованиями), платежные поручения, аккредитивная форма расчетов, расчетные чеки, плановые платежи.

Поставщик, отгружая продукцию, товары, материалы, прежде всего, выписывает сопроводительный товарный документ – **товарно-транспортную накладную, счет-фактуру или счет**.

Банковский платежный документ выписывает или поставщик или плательщик в зависимости от принятой формы безналичных расчетов.

У покупателя (плательщика) операции отражаются **по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**: по кредиту задолженность поставщикам, а по дебету ее погашение. **При акцепте счета** поставщика за поступившие товарно-материальные ценности (сюда же относятся и расходы по доставке, включенные в счет поставщика) составляется запись - *Д-т 07,08, 10,12,41 и К-т 60*; при оплате счета поставщика – *Д-т 60 и К-т 51,52,55, 61,90*.

В настоящее время наряду с предоплатой применяется **рассрочка платежа (коммерческий кредит)** с уплатой процентов поставщику за предоставленную рассрочку платежа и на их сумму увеличивается стоимость покупаемых материальных ценностей - *Д-т 04, 08, 10, 12, 41 и К-т 60*. При коммерческом кредите средством платежа выступает **вексель** — письменное долговое обязательство должника (покупателя) своему поставщику (кредитору) уплатить указанную сумму в срок, оговоренный договором поставки. Составляются бухгалтерские записи: задолженность подрядчику по строительству или ремонту основных средств – *Д-т 08, 20, 25, 26, 44 и К-т 60, 76*; принят к оплате (оплачен) предъявленный счет за услуги для производства (газ, электроэнергия) сторонних организаций и ремонтные услуги – *Д-т 60, 76 и К-т 51, 55*.

**Платежными поручениями производится и предоплата**. Если организация-покупатель производит авансовые платежи (предоплата) под поставку товарно-материальных ценностей, под выполнение работ, услуг, то учет предоплаты ведется **на активном счете 61 «Расчеты по авансам выданным»** (если в договоре поставок предусмотрена предоплата). Записи по этому счету следующие: на основе платежного поручения на перечисление предоплаты согласно выписке с расчетного счета и других счетов – *Д-т 61 и К-т 51, 52, 55, 90*; поступление товаров, материалов в счет предоплаты – *Д-т 04, 07, 10, 12, 41 и К-т 60*; оплата счетов поставщиков (и подрядчиков)- *Д-т 60 и К-т 61*. Если в договоре поставок

предоплата не предусмотрена, то авансовые платежи можно отражать по счету 60.

Аналитический счет ведется по каждому поставщику. У поставщика, получившего предоплату на поставку грузов, учет ведется на **пассивном счете 64 «Расчеты по авансам полученным»**: получение предоплаты – *Д-т 50, 51, 52 и К-т 64*; отгружены товарно-материальные ценности – *Д-т 46, 47, 48 и К-т 04, 07, 10, 12, 40, 41*; списание задолженности и отражение реализации – *Д-т 46 и К-т 64*. Аналитический учет ведется по каждой предоплате.

#### **Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

Для учета расчетов с покупателями используется **активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**, по дебету которого отражается увеличение задолженности покупателей, а по кредиту – ее уменьшение. К счету могут быть открыты такие субсчета, как:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо»;
- 62-2 «Расчеты плановыми платежами»;
- 62-3 «Векселя полученные»;
- 62-4 «Расчеты по товарным операциям»;
- 62-5 «Расчеты по прочим операциям».

Составляются следующие бухгалтерские записи: по мере отгрузки продукции – *Д-т 62 и К-т 46*; при поступлении платежа – *Д-т 51 и К-т 62*.

С применением векселей также используется счет 62, на котором учитываются расчеты с покупателями по суммам задолженности за товары, проданные им с рассрочкой платежа.

**Вексель** - это ценная бумага, удостоверяющая безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить при наступлении срока определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю). Вексель является средством оформления коммерческого кредита, предоставляемого в товарной форме продавцами покупателям в виде отсрочки уплаты долга за проданные товары (оказанные услуги).

Содержание векселя точно определяется законом. Вексель должен содержать: наименование *векселя*; простое, ничем не обусловленное обязательство уплатить определенную сумму; наименование плательщика; указание срока и места платежа; наименование того, кому должен быть совершен платеж; указание даты и места составления векселя; подпись векселедателя.

Банк плательщика может акцептовать (означает: готов оплатить) вексель. Это значит, что банк при отсутствии средств у плательщика берет на себя обязательство с наступлением срока платежа по векселю оплатить его за счет кредита. За осуществление этой услуги банк взимает с плательщика определенный процент от суммы платежа.

В бухгалтерском учете делают следующие записи: на полученные векселя за отгруженную продукцию – *Д-т 62/3* и *К-т 46, 47, 48*; на сумму погашения задолженности, обеспеченной векселями – *Д-т 51, 52* и *К-т 62/3*; на величину процента – *Д-т 51, 52* и *К-т 80*.

Выдача векселей на стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, потребленных услуг отражается бухгалтерской записью: *Д-т 10, 12, 41, 01* и *К-т 60/3*. Предусмотренный по векселю процент включается векселедателем в себестоимость и отражается следующей записью: *Д-т 26* и *К-т 51, 52*.

Бланки векселей хранятся в организации как бланки строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Аналитический учет векселей ведется по отдельным банкам и векселям.

#### **Учет расчетов с бюджетом и по внебюджетным платежам**

Все организации постоянно ведут расчеты с бюджетом по налогам и отчислениям: налог на добавленную стоимость (НДС); налог на прибыль (доходы); налог с продаж автомобильного топлива; налог на недвижимость; налог за пользование природными ресурсами (экологический налог); акцизы; платежи за землю; подоходный налог с граждан; чрезвычайный налог для ликвидации последствий на Чернобыльской АЭС и отчисления в фонд занятости; отчисления в республиканский фонд поддержки производственной сельхозпродукции и продовольствия и аграрной науки и пользователями автомобильных дорог; отчисления на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, в местный целевой бюджетный фонд стабилизации экономики производителей сельхозпродукции и продовольствия и др.

Для учета расчетов с бюджетом используется **активно-пассивный синтетический счет 68 «Расчеты с бюджетом»**. Начисление в пользу бюджета платежей записывается по кредиту счета, а перечисление – по дебету счета.

По расчетам с бюджетом записи по счетам будут следующие: начисление налога за пользование природными ресурсами (экологический налог), платежей за землю, чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и др. и фонд защиты – *Д-т 20 (25, 26, 23, 29), 44* и *К-т 68*; начисление налога на добавленную стоимость, налога на топливо, акцизов, сельхозналога, фонд стабилизации, на содержание жилищного фонда и др. – *Д-т 46* и *К-т 68*; начисление налога на прибыль и доходы, налога на недвижимость и др. – *Д-т 81-1* и *К-т 68*; начисление штрафных санкций и пени по расчетам с налоговой инспекцией – *Д-т 81-2* и *К-т 68*; начисление подоходного налога с



граждан – *Д-т 70 и К-т 68*; перечисление налогов и отчислений в бюджет – *Д-т 68 и К-т 51, 52*.

Аналитический учет по счету 68 ведется по каждому виду налогов в соответствующих ведомостях.

Организации кроме платежей в бюджет ведут расчеты с государственными органами по платежам в различные внебюджетные фонды. Порядок исчисления и вноса платежей во внебюджетные фонды регулируется законодательными и другими нормативными актами. К внебюджетным фондам относятся отчисления: в инновационный фонд; в специальные отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды, образуемые местными органами власти. Для этих целей предназначен **активно-пассивный счет 67 «Расчеты по внебюджетным платежам»**. По кредиту этого счета отражаются суммы, причитающиеся к взносу во внебюджетный фонд, а по дебету – фактически перечисленные суммы в эти фонды.

Составляются следующие бухгалтерские записи: при отчислении во внебюджетный фонд – *Д-т 20, 79, 81 и К-т 67*; при перечислении сумм во внебюджетные фонды – *Д-т 67 и К-т 51, 52, 50*.

Аналитический учет по счету 67 ведется по каждому внебюджетному фонду в соответствующих ведомостях.

#### **Учет расчетов с подотчетными лицами**

В процессе хозяйственной деятельности у организаций возникает потребность выдачи наличных денег под отчет своим работникам. Наличные деньги могут быть выданы из кассы на операционные, хозяйственные и командировочные расходы.

Аванс выдается по **расходному кассовому ордеру**. Новый аванс выдается при условии полного расчета по предыдущему авансу.

О фактических расходах подотчетное лицо составляет **авансовый отчет** с приложением к нему оправдательных документов. Передача аванса другим лицам запрещена. Отчет подотчетного лица сдается бухгалтеру не позднее 3-х рабочих дней по истечении срока, на который деньги выданы в той валюте, в которой получен аванс. К нему прилагается командировочное удостоверение с отметками «убыл-прибыл» во всех пунктах командировки, проездные билеты и квитанции гостиницы. Окончательный расчет производится по фактически подтвержденным документально оформленным расходам с учетом установленных норм, по курсу Национального банка РБ на дату авансового отчета. Курсовые разницы, возникающие от текущего изменения курса белорусского рубля по отношению к инвалюте, отражаются в учете на счетах 31 и 83.

Ответственность за правильность расчетов с подотчетными лицами несет главный бухгалтер, который осуществляет контроль за обоснованностью и целесообразностью расходов по командировке, достоверностью оправдательных документов по командировке,

своевременностью составления авансовых отчетов и возвратом неизрасходованных сумм аванса.

За время командировки работнику выплачивается средний заработок за все рабочие дни недели по графику, возмещаются расходы по найму жилого помещения, по проезду и суточные по нормам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь.

При переезде из одной страны в другую суточные оплачиваются по нормам для каждой страны в отдельности. Расходы по проезду к месту командировки, и обратно, к месту постоянной работы возмещаются только при предоставлении проездных документов в обе стороны. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются без предоставления проездных документов.

Для учета подотчетных сумм открывают активно-пассивный **счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**, по дебету которого записываются суммы, выданные под отчет на административно-хозяйственные, операционные расходы, а также на служебные командировки, а по кредиту отражается списание израсходованных подотчетных сумм.

Записи по учету подотчетных сумм следующие: выдача сумм в подотчет на командировочные и хозяйственные расходы - *Д-т 71 и К-т 50*; списание командировочных расходов согласно авансовому отчету по установленным нормам - *Д-т 20 (25, 26), 44 и К-т 71*; возврат (удержание) неиспользованных подотчетных сумм - *Д-т 50 и К-т 71*; поступление материальных ценностей, оплаченных за счет подотчетных сумм - *Д-т 07, 10, 12, 41 и К-т 71*; авансовый отчет командированного работника утвержден сверх установленных норм расхода или составлен по истечении 3-х дней после возвращения из командировки - *Д-т 81 и К-т 71* (т.е. за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, а у подотчетного лица они прибавляются к заработку и облагаются подоходным налогом).

Аналитический учет подотчетных сумм ведется по каждому лицу и по каждой выдаче в отдельном журнале или ведомости.

#### **Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами**

Организации ведут расчеты с разными структурами по операциям некоммерческого характера, с транспортными организациями за услуги, по депонированной зарплате и премиям, по расчетам с организациями по исполнительным документам. Для обобщения информации о, такого рода, расчетах предназначен **активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**. К нему могут открываться соответствующие субсчета.

Составляют следующие бухгалтерские записи: удержания из зарплаты по исполнительным листам (алименты, штрафы, возмещение причиненного ущерба и др.), депонирование заработной платы; перечисление зарплаты в банк за товары, купленные в кредит - *Д-т 70 и К-т 76*; начисление за транспортные, коммунальные и другие услуги;

начисление арендной платы; начисление за информационные, посреднические услуги, аудиторские и др. – *Д-т 20, 26, 44* и *К-т 76*; перечисление сумм по назначению – *Д-т 76* и *К-т 50, 51, 52*; списание на убытки просроченной или отказанной судом ко взысканию дебиторской задолженности; начисление штрафов, пени, неустоек в пользу других организаций – *Д-т 80* и *К-т 76*; зачисление кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности – *Д-т 76* и *К-т 80*.

Аналитический учет ведется отдельно по каждому дебитору и кредитору в ведомости. По 76 счету расчеты надо вести развернуто, т.е. один 76 счет для учета дебиторской задолженности и ее погашения, а 2-й для учета кредиторской задолженности и ее погашения.

#### **Учет расчетов с учредителями**

При организации акционерных обществ и других аналогичных организаций их учредители вносят вклады в уставный фонд в виде основных и денежных средств, материальных ценностей и другого имущества. Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями организации предназначен активно-пассивный счет **75 «Расчеты с учредителями»**, который имеет 2 субсчета: **75-1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»**, **75-2 «Расчеты по доходам»**.

В бухгалтерском учете составляют следующие записи: при создании акционерного общества на сумму задолженности лиц, подписавшихся на акции, а также на задолженность учредителей по вкладам в уставные фонды *Д-т 75* и *К-т 85 «Уставный фонд»*; на сумму фактически поступивших средств – *Д-т 51, 52, 50, 01, 04, 10, 12* и *К-т 75*; начисление учредителям доходов и дивидендов отражается – *Д-т 81-2, 86, 87, 88* и *К-т 70, 75*; при выплате – *Д-т 70, 75* и *К-т 50, 51, 52*; удержание налога на доходы (15% у источника выплаты) в данной организации – *Д-т 70, 75* и *К-т 68*; и, перечисление – *Д-т 68* и *К-т 51*.

Оприходование имущества в счет вкладов в уставный фонд производится в оценке, определенной по договоренности учредителей.

Доходы выплачиваются согласно доле каждого учредителя в уставном фонде. Аналитический учет всех расчетов ведется в специальной ведомости по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

#### **Контрольные вопросы по теме №10:**

1. Учет кассовых операций.
2. Учет операций на расчетном счете.
3. Учет операций на валютном счете.
4. Учет денежных документов.
5. Учет переводов в пути.
6. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
7. Основные формы расчетов.

8. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
9. Вексельная форма расчетов.
10. Учет расчетов с бюджетом.
11. Учет расчетов с подотчетными лицами.
12. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
13. Учет расчетов с учредителями.

Репозиторий ВГУ

## ТЕМА 11. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И МБП

### Лекция 11. Учет производственных запасов и МБП

#### Основные понятия:

**производственные запасы; классификация производственных запасов; методы оценки материальных ценностей; учет поступления материалов и расчетов с поставщиками; учет расхода материалов; учет на складах и в бухгалтерии производственных запасов; сальдовый метод учета материалов; особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов.**

#### **Производственные запасы, их классификация и оценка**

Под **производственными запасами** понимают различные вещественные элементы производства (материальные ценности), используемые в качестве *предметов труда* в производственном процессе. Они целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

По **функциональной роли и назначению** в процессе производства производственные запасы подразделяются на следующие группы: сырье и основные материалы; вспомогательные материалы; покупные изделия и полуфабрикаты; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; строительные материалы; малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП). Приведенная классификация производственных запасов является основой построения их синтетического учета.

По **принадлежности** производственные запасы группируются на принадлежащие и не принадлежащие данной организации (учитываются на забалансовых счетах 002 и 003).

По **техническим признакам и свойствам** материальные ценности подразделяются по группам, видам, сортам, маркам и типоразмерам. В организациях разрабатываются номенклатуры потребляемых в производстве материальных ценностей. Каждому наименованию материалов присваивается номенклатурный номер.

Планом счетов предусмотрены счета для учета производственных запасов: **10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы».**

В организациях применяются различные **методы оценки** материальных ценностей: по учетным ценам с выделением транспортно-заготовительных расходов; по плановой себестоимости с учетом отклонений от их фактической себестоимости; по фактической себестоимости. При отпуске материалов в производство используют следующие методы оценки: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения. Методика оценки материальных ценностей

оговаривается в учетной политике организации и оформляется приказом по организации.

В организации с широкой номенклатурой используемых материалов, фактическую себестоимость использованных материальных ценностей можно рассчитать только по окончании месяца, когда известны все понесенные организацией на эти цели затраты. Движение же материалов происходит в организациях ежедневно. В связи с этим возникает необходимость в применении твердой цены, называемой учетной, с целью своевременного отображения в текущем учете движения материалов.

**Учетной ценой** является стоимость, по которой материалы приобретаются у поставщиков и которая обозначена в их счетах-фактурах с учетом наценки, уплачиваемой снабженческо-сбытовым организациям, поэтому ее называют фактурной стоимостью. Фактурная стоимость поступающих материалов (без НДС) отражается по дебету **активного счета 10 «Материалы»**.

Разница между фактической себестоимостью приобретения и учетной ценой отражается на счете **16 «Отклонение в стоимости материалов»**, с которого накопленные разницы в стоимости материалов списываются в дебет счетов учета затрат на производство.

В *балансе* и других формах отчетности материальные ценности отражаются *по фактической себестоимости*.

#### **Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками**

В организацию материальные ценности *поступают*: от поставщиков; от подотчетных лиц, в порядке децентрализованных закупок; от ликвидации основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов; в счет вклада в уставный фонд; безвозмездное получение; из собственного производства; излишки при инвентаризации.

Материалы на складах принимают материально-ответственные лица. Оприходование материалов производят, как правило, оформлением **приходного ордера**, в котором фиксируют фактическое количество и качество материалов. Приходные ордера составляют и при оприходовании отходов от ликвидации основных средств, МБП.

Если при приеме будет обнаружено несоответствие количества или качества принимаемого груза, оформляют **специальный акт** (*ф. № М-7*), в котором указывают размеры недостачи или порчи материалов. В составлении акта должен принимать участие представитель поставщика или независимой организации. Этот акт используется затем для предъявления претензии поставщику. Акт примерно такой же формы составляется и на материалы, поступающие без документов поставщика (неотфактурованные поставки).

При получении материалов от поставщиков составляется бухгалтерская запись – *Д-т 10, 12, 16, 18/1 и К-т 60*. Перечисление

платежей поставщикам – *Д-т 60* и *К-т 51, 52*. Поступление материалов от ликвидации основных средств и МБП отражается записью – *Д-т 10, 12* и *К-т 47*.

Материалы, поступающие от подотчетных лиц, оформляются **товарным счетом** или **справкой-актом** (составленными подотчетными лицами), в которых отражаются: дата и место покупки; наименование, количество и цена материалов. К акту прилагаются товарные чеки. Акт прилагается к авансовому отчету подотчетного лица. Поступление материалов и МБП от подотчетного лица отражается записью – *Д-т 10, 12* и *К-т 71*.

Если из цеха на склад возвращаются неизрасходованные материалы или отходы производства, которые можно использовать или реализовать на сторону, то выписывается **накладная на внутреннее перемещение материалов**. На поступление материалов, полуфабрикатов и МБП из производства составляется запись – *Д-т 10, 12* и *К-т 20, 23*.

Безвозмездное получение материалов и МБП по оценочной стоимости – *Д-т 10, 12* и *К-т 80*. Оприходование материалов и МБП в качестве вклада в уставный фонд (от учредителей — по договорной стоимости) – *Д-т 10, 12, 75* и *К-т 75, 85*. Оприходование излишков материалов и МБП, выявленных при инвентаризации – *Д-т 10, 12* и *К-т 80*.

Если поступили некачественные материалы, или имеет место бой, лом, и организация отказывается от акцепта (т.е. от оплаты счета), то кладовщик производит их запись в специальной книге, и данные материалы хранятся отдельно, не расходуются. В бухгалтерии стоимость таких ценностей относится на **забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»**, до получения результатов проверки материалов или ответа поставщика на наш запрос о том, куда отправить материалы. Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку (давальческое сырье), учитываются на **забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку»**.

Учет поступающих материалов ведут чаще всего по фактической себестоимости, куда входит покупная стоимость, сумма транспортно-заготовительных расходов, комиссионные расходы, потери в пределах норм естественной убыли, таможенные расходы, страхование в пути, брокерские услуги, НДС при ввозе и др.

#### **Учет расхода материалов**

При оформлении расхода материалов на производственные цели применяют следующие документы: лимитно-заборные карты и требования. Основными реквизитами этих документов является наименование и количество отпущенных складом материалов.

При отпуске материалов многократно в течение месяца (например, ежедневно) лучше оформлять **лимитно-заборные карты**, в которых

указываются виды материалов, даты отпуска (или часы отпуска) и количество отпуска за каждый час, день, возврат и всего отпущено за день или за месяц. Лимитно-заборные карты - это накопительные документы, которыми оформляют расход материалов, систематически отпускаемых на цели производства. Карты заполняются в 2-х экземплярах.

Отпуск материалов со склада на внутривозвратные нужды, в производство оформляется **требованием** (ф. № М-10), заполняемом в 2-х экземплярах (цеху-получателю, кладовщику), в котором сочетается единство распорядительного и оправдательного документов. Требования - это разовые документы для оформления однократного, редко повторяющегося, отпуска какого-либо материала. В требовании указывается, какие материалы отпущены, сколько и кому. Круг лиц, получающих материалы, должен быть ограничен, чтобы не было злоупотреблений.

При реализации материалов на сторону заполняется **накладная на отпуск материалов на сторону** в 2-х экземплярах — один кладовщику, второй покупателю. Выдача со склада готовой продукции оформляется накладными, счетами-фактурами.

На всех расходных документах обязательно должна быть подпись руководителя организации или его заместителя. Все приходные и расходные документы из кладовой поступают бухгалтеру при реестре (описи). Реестр составляется в 2-х экземплярах — бухгалтеру и кладовщику.

Нефтепродукты (бензин, смазочные масла, дизельное топливо) также учитываются на счете 10 субсчет 3 «Топливо» на основании авансовых отчетов водителей транспорта.

Составляются следующие бухгалтерские записи: отпуск материалов в производство — *Д-т 20 (25, 26), 44 и К-т 10*; реализация материалов (на фактическую себестоимость) — *Д-т 48 и К-т 10*; списание естественной убыли материалов (в пределах норм естественной убыли) — *Д-т 20 (25, 26), 44 и К-т 10*; передача материалов безвозмездно — *Д-т 88-3, 48 и К-т 48, 10*; передача материалов на сторону для переработки — *Д-т 10-7 и К-т 10-1, 2, 6, 8*.

#### **Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии**

Учет материалов на складе ведут материально ответственные лица в **карточках учета материалов**, которые открывает бухгалтер и под расписку в **реестре карточек** передает кладовщику. Карточки открываются на год, и учет в них ведется только в натуральном (количественном) выражении.

В карточках указывается наименование вида средств, его цена, единица измерения, номенклатурный номер, приход и расход по каждому документу и выводится остаток после каждой записи. Основанием для



записи в карточках являются *приходные ордера* (или накладные и счета-фактуры поставщиков), *требования, лимитно-заборные карты*, которые затем сдаются в бухгалтерию.

Чтобы придать складскому учету бухгалтерскую достоверность, бухгалтер в присутствии материально ответственного лица проверяет правильность оформления документов и правильность записей в карточках, расписывается в карточках и ставит дату проверки. Проверка производится систематически не реже одного раза в 7-10 дней.

В конце каждого отчетного периода кладовщик заполняет **ведомость учета остатков материалов (сальдовая ведомость)**, в которую из карточек переносит основные реквизиты и количественные остатки. Затем бухгалтер сверяет данные сальдовой ведомости с данными оборотной ведомости, составляемой в бухгалтерии на основании первичных документов. В случае расхождений выявляют ошибки. Такой учет называется **оперативно-бухгалтерским, или сальдовым**. Его преимущество в том, что отсутствует дублирование складского учета в бухгалтерии и упрощается работа бухгалтера.

Для синтетического учета материалов планом счетов предусмотрен **активный счет 10 «Материалы»**. По *дебету* его отражают поступление, а по *кредиту* - расход (выбытие) соответствующих материалов. К счету 10 открывает восемь субсчетов:  
10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», 10-3 «Топливо» (бензин и другие нефтепродукты, твердое топливо), 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-5 «Запасные части», 10-6 «Прочие материалы», 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», 10-8 «Строительные материалы». Можно, по необходимости, открывать и другие субсчета: 10-9 «Семена», 10-10 «Минеральные удобрения», 10-11 «Драгоценные материалы».

При приобретении материальных ценностей организации оплачивают налог на добавленную стоимость (НДС), которые в бухгалтерском учете отражаются обособленно от стоимости материалов. Налог на добавленную стоимость учитывается на **активном счете 18 «Налог на добавленную стоимость»**.

Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается ведение текущего учета и движения производственных запасов по одному из двух вариантов.

**При первом варианте** фактическая себестоимость поступивших материальных ценностей формируется *на счете 10 «Материалы»*. В этом случае по *дебету* *счета 10* отражается как покупная стоимость поступивших материальных ценностей, так и сумма транспортно-заготовительных расходов. В зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, а также от характера расходов по заготовке и доставке

материалов в организацию составляют бухгалтерскую запись – Д-т 10 и К-т 60, 71, 76.

Сущность **второго метода** заключается в том, что организации для учета поступающих материалов используют вспомогательный **счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»**, в дебет которого заносят данные о стоимости приобретенных организацией материальных ресурсов, а также затраты по их приобретению. Далее стоимость материалов по учетным ценам (фактурным ценам, указанным в сопроводительных документах предприятий поставщиков) списывается на счет 10 «Материалы», а разница между фактической стоимостью изготовления и стоимостью материалов по учетным (фактурным) ценам, составляющая транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) списывается в **дебет счета 16 «Отклонения в стоимости материалов»**. Делают следующие записи: на стоимость поступивших материалов и расходов по их доставке – Д-т 15 и К-т 60, 71, 76; стоимость материалов по учетным ценам – Д-т 10 и К-т 15; *на сумму ТЗР* – Д-т 16 и К-т 15.

Для исчисления суммы отклонений (транспортно-заготовительных расходов), подлежащих списанию и присоединению к учетной цене каждого материала, рассчитывают средневзвешенный процент, который отражает долю транспортно-заготовительных расходов, подлежащую списанию и присоединению к учетной цене материалов.

Средневзвешенный процент (X) определяется по формуле:

$$X = (T_o + T_p) / (M_o + M_p) \times 100\%,$$

где:

- $T_o$  — сумма транспортно-заготовительных расходов на начало месяца;
- $T_p$  — сумма транспортно-заготовительных расходов за отчетный месяц;
- $M_o$  — сумма материальных ценностей на начало месяца;
- $M_p$  — сумма материальных ценностей, поступивших за отчетный месяц.

Сумма ТЗР (отклонений), подлежащая списанию в себестоимость, определяется по формуле:

$$ТЗР = M_{co} \times X / 100\% ,$$

где  $M_{co}$  - сумма материальных ценностей, переданных в производство.

**Фактическая стоимость** ( $M_f$ ), по которой материальные ценности включаются в себестоимость производства продукции, определяется по формуле:

$$M_f = M_{co} + ТЗР.$$

Сгруппированные данные первичных документов на дату движения материалов заносятся в ведомость № 12 «Учет затрат цехов основного

производства (вспомогательных производств)» и ведомость № 15 «Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и платежей», а также отражаются в журнале-ордере № 10 - в части расхода материалов на производственные нужды и журнале-ордере № 10/1 - в части расхода на непроизводственные нужды.

Для отражения операций приобретения материалов у поставщиков, предназначен журнал-ордер № 6, который является одновременно регистром синтетического и аналитического учета. Записи в журнале производятся на основании представленных поставщиками и принятых к оплате расчетных документов. Здесь же производится отметка об оплате расчетных документов поставщиков. Ведение журнала-ордера № 6 дает возможность судить о состоянии расчетов с каждым поставщиком.

Для систематического учета расчетов с поставщиками применяют **активно-пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Этот счет предназначен для учета расчетов с поставщиками за материальные ресурсы, оказанные услуги, в том числе для расчетов за электроэнергию, газ, воду и т.д.

#### **Особенности учета МБП**

К *малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП)* относят предметы, хозяйственный инвентарь и другие средства труда, которые, в соответствии с установленным порядком, включаются в состав средств в обороте. К ним относят: предметы, служащие менее одного года, независимо от стоимости; предметы стоимостью ниже лимита, установленного в пределах 30 базовых величин включительно за единицу (комплект) по цене приобретения независимо от срока их службы; специальные инструменты и специальные приспособления (в том числе и сменное оборудование) независимо от стоимости; орудия лова (неводы, сети, снасти и др.) независимо от стоимости и срока службы; специальная одежда, специальная обувь и постельные принадлежности независимо от стоимости и срока службы.

МБП находятся на складе и на рабочих местах. Учет МБП на складах ведется аналогично учету материалов в **карточках складского учета** материалов. Со склада в производство инструменты и приспособления отпускаются по **требованию**. Выданная работникам организации спецодежда записывается в *личные карточки*, открываемые на каждого работника. Инструменты, выдаваемые в постоянное пользование рабочим, записываются в *инструментальные книжки* или в *карточки рабочих*.

Для списания МБП, непригодных к эксплуатации, создается комиссия, которая оформляет **Акт выбытия МБП** (ф. МБ-4) после установления факта поломки, порчи, утери, указывается причина списания. Если установлена вина отдельных лиц, то ущерб взыскивается с данных лиц.

Учет МБП ведется на **активном счете 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»**, который имеет субсчета:

- 12-1 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе»;
- 12-2 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации»;
- 12-3 «Временные (нетитульные) сооружения и приспособления».

Важнейшей особенностью учета МБП, находящихся в эксплуатации, является начисление и отражение их износа. Для учета износа МБП применяют синтетический **пассивный счет 13 «Амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов»**.

В учетной политике организации отражается порядок начисления износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам.

Существует несколько методов начисления износа МБП:

1) 50% стоимости при отпуске их в эксплуатацию, а остальные 50% стоимости за вычетом стоимости лома при выбытии их из эксплуатации за непригодностью (этот метод наиболее распространенный);

2) исходя из сроков службы (например, по спецодежде и спецобуви, по временным (нетитульным) сооружениям) ежемесячно. Но при наличии большого перечня спецодежды (обуви), трудоемкости учетных работ, небольших сроков службы в учетную политику можно вносить первый метод начисления износа по всем видам МБП, т.е. 50% и 50%;

3) исходя из стоимости специальных инструментов и приспособлений и выпуска продукции по индивидуальным заказам.

Организации часть МБП, особенно культурно-бытового характера, приобретают за счет фондов специального назначения. В этом случае износ МБП начисляют одновременно в момент приобретения в полной их стоимости по дебету счета соответствующего фонда, а не счетов производственных затрат.

В балансе МБП показываются по остаточной стоимости, т.е. за минусом износа.

МБП стоимостью до одной базовой величины за единицу (комплект) при отпуске в эксплуатацию списываются на затраты производства без начисления износа.

Записи по всем хозяйственным операциям, связанным с учетом МБП, следующие: приобретение МБП за плату – Д-т 12 (12-1) и К-т 60, 71, 76; поступление МБП из собственного производства – Д-т 12-1 и К-т 08, 20, 23; безвозмездное поступление МБП, оприходование излишков МБП выявленных при ин-

вентаризации – Д-т 12-1 и К-т 80; передача МБП со склада в эксплуатацию – Д-т 12-2 и К-т 12-1; отпуск в эксплуатацию предметов стоимостью до 1 базовой величины за единицу – Д-т 20, 25, 26, 44 и К-т 12-1; начисление 50% износа от стоимости МБП и доначисление остальных 50% износа при выбытии МБП – Д-т 08, 20, 23, 29, 25, 26, 44 и К-т 13; списание МБП по актам – Д-т 13 и К-т 12-2; безвозмездная передача МБП - на первоначальную стоимость, реализация МБП на сторону или своим работникам по фактической себестоимости – Д-т 48 и К-т 12-1, 12-2; списание фактически начисленного износа по реализации МБП – Д-т 13 и К-т 48.

**Контрольные вопросы по теме №11:**

1. Производственные запасы, их сущность и классификация.
2. Методы оценки производственных запасов.
3. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.
4. Учет расхода материалов.
5. Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии.
6. Особенности учета МБП.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" № 42-3 от 25 июня 2001 г. (НРПА РБ, 2001 г., № 63).
2. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» № 164-3 от 18 декабря 2002 г. (НРПА РБ, 8 января 2003 г., № 2).
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь. – Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 1999.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению. М., 2001.
5. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Мн., 1998.
6. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств. Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 №127 (рег. N 8/7664 от 11.01.2002).
7. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 №118 (рег. № 8/7602 от 28.12.2001).
8. О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в РБ. Декрет Президента РБ от 28.07.99г. №30. (НЭГ №31, 1999, информбанк, с. 4).
9. Указ Пр. РБ от 15.11.99 №673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов РБ и порядка применения ими экономических санкций». НЭГ №47, 1999, информбанк, с.2-6.
10. Постановление СМ РБ от 8.02.2000г. №171 «О внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Правительства РБ». (НЭГ №10, информбанк, с.2-5, 2000г.).
11. Приказ МФ от 10.02.2000 № 56 «Об утверждении свидетельства о включении в Государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций». НРПА № 8\2982 (14.02.2000).
12. Постановление МФ РБ от 4.08.2000г. №82 «Об утверждении Положения о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов РБ». НЭГ №44, 2000, информбанк, с.10-11.
13. Постановление МФ РБ от 4.08.2000г. №81 «Об утверждении нормативных правовых актов» (Правило аудиторской деятельности «Планирование аудита», «Рабочая документация аудитора»). НЭГ №44, 2000, информбанк, с.8-10.
14. Постановление МФ РБ от 26.10.2000г. №114 «Об утверждении нормативных правовых актов». НРПА №8\4360 от 9.11.2000г.
15. Постановление МФ РБ от 6 марта 2001г. №24 «Об утверждении нормативного правового актов».

16. Постановление МФ РБ от 28 мая 2001 №59 «Об утверждении нормативного правового акта».
17. Постановление МФ РБ от 18 декабря 2001 №123 «Об утверждении правила аудиторской деятельности».
18. Постановление МФ РБ от 9 июля 2001 №77 «Об утверждении Правил аудиторской деятельности».
19. Постановление МФ РБ от 31 октября 2001 №106 «Об утверждении правил аудиторской деятельности».
20. Постановление МФ РБ от 7 февраля 2001г. №9 «Об утверждении нормативных правовых актов».
21. Постановление МФ РБ от 4 августа 2000 №81 «Об утверждении нормативных правовых актов».
22. Постановление МФ РБ от 11 марта 2002 №35 «Об утверждении правил аудиторской деятельности».
23. Постановление МФ РБ от 18 декабря 2002 №163 «Об утверждении правил аудиторской деятельности».
24. Бухгалтерский учет. / Под общ. Редакцией Н.И.Ладутко – Мн.: «ФУАинформ», 2001.
25. Левкович О.А., Бурцева И.Н., Акулич Ю.И. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – Мн.: ЗАО «Техноперспектива», 2002.
26. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет: Методическое пособие. – Мн.: 2002.
27. Бухгалтерский учет: Учебник. / Под ред. П.С.Безруких.– М.: Бухгалтерский учет, 1999.
28. Бухгалтерский учет. / Под ред. И.Е.Тишкова. – Мн.: Выш. шк., 2001.
29. Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Мн.: ООО «Информпресс», 2001.
30. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Мн.: 2003.
31. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: 2000.
32. И.Н.Белый, А.П.Михалкевич. Теория бухгалтерского учета. Мн., 1997.
33. Аудит: Учебник для вузов. / Под ред. Подольского В.И. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000.
34. Камышанов П.И. Пособие по аудиту. – М.: ИНФРА – М, 2002.