

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Е. А. Купцова

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Курс лекций
для студентов, обучающихся по специальности
1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит*

В двух частях

Часть 1

Горки
БГСХА
2022

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
К92

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 24.03.2021 (протокол № 8)
и Научно-методическим советом БГСХА 28.04.2021 (протокол № 8)*

Автор:
старший преподаватель *Е. А. Купцова*

Рецензенты:
доктор экономических наук, профессор *А. Г. Ефименко*;
начальник отдела экономики и кадровой работы управления
по сельскому хозяйству и продовольствию Горецкого райисполкома
А. А. Курляндчик

Купцова, Е. А.
К92 Теория бухгалтерского учета : курс лекций. В 2 ч. Ч. 1 /
Е. А. Купцова. – Горки : БГСХА, 2022. – 134 с.
ISBN 978-985-882-220-0.

Рассмотрены вопросы организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

Для студентов, обучающихся по специальности 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-985-882-220-0 (ч. 1)
ISBN 978-985-882-219-4

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2022

ВВЕДЕНИЕ

Знание теоретических основ бухгалтерского учета и анализа необходимо специалистам, чтобы уяснить порядок организации учетной работы, оформления хозяйственных операций, их обоснованность и законность, влияние на финансовое положение экономических субъектов и получение прибыли.

В курсе лекций по дисциплине «Теория бухгалтерского учета» рассмотрены виды и методы бухгалтерского учета. Освещены вопросы, касающиеся состава, структуры и содержания бухгалтерского баланса. Даны описание счетов бухгалтерского учета, их строение, классификация, приемы составления бухгалтерских проводок, принципы учета хозяйственных процессов, оценка имущества и обязательств, основы бухгалтерской отчетности и организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях.

Курс лекций призван помочь студентам в освоении категорийного аппарата, методических принципов и функций бухгалтерского учета, методических приемов учетного оформления хозяйственных процессов и организационных форм бухгалтерского учета. Тематика лекций соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта высшего профессионального образования.

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ

1.1. Понятие учета как системы количественного отражения реальной деятельности

Основой существования и развития человеческого общества является производство материальных благ, удовлетворяющих потребности людей. Производство является исходной стадией воспроизводства общественного продукта, сущность которого заключается в последовательном чередовании взаимосвязанных процессов производства, обращения и потребления. Для руководства этими процессами необходимо иметь всестороннюю экономическую информацию, получение которой обеспечивает хозяйственный учет. В рамках хозяйственного учета управленческая информация формируется на основе систематического наблюдения, измерения и регистрации отдельных и в обобщенном виде различных факторов и явлений хозяйственной жизни.

Первым этапом сбора информации является наблюдение, которое позволяет установить многочисленные и разнообразные явления, из которых складывается хозяйственная деятельность. Полученные сведения требуют измерения, т. е. выражения в количественных и стоимостных показателях: тоннах, рублях, литрах, метрах. Для получения итоговых обобщенных показателей хозяйственной деятельности их необходимо регистрировать и группировать в определенной системе. Следовательно, наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных явлений составляют содержание хозяйственного учета.

Объектами хозяйственного учета являются как процессы материального производства, так и отдельные явления или факты хозяйственной жизни, совершаемые в условиях определенного этапа развития общества, который характеризуется соответствующим уровнем развития производительных сил и производственных отношений.

История хозяйственного учета насчитывает около шести тысяч лет. Потребность в хозяйственном учете возникла на самых ранних ступенях развития человеческого общества и существовала во всех социально-экономических формациях. Однако его содержание постоянно изменялось, усложнялось, приспособляясь к требованиям, предъявляемым каждым новым общественным строем.

По мере развития производительных сил возрастали и требования, предъявляемые к учету, расширялся круг его показателей. Соответ-

ственно совершенствовались формы, методы и техника хозяйственного учета.

При любом общественно-экономическом строе хозяйственный учет должен удовлетворять следующим требованиям:

1. Объективность учетной информации и своевременность ее получения. Для управления хозяйственной деятельностью предприятия нужна информация, реально отражающая действительность: сведения о финансовых результатах, о себестоимости продукции, о наличии и размещении средств производства, об источниках образования хозяйственных средств и др. Причем такую информацию необходимо получать в кратчайшие сроки, чтобы использовать ее для выработки конкретных управленческих решений по оперативному устранению выявленных в процессе производства недостатков и для своевременного принятия мер по дальнейшему улучшению работы.

2. Единообразии построения учетных показателей во всех однородных организациях. Это требование предполагает исчисление соответствующих экономических показателей по единой методике, что позволяет осуществлять свод их по группам однородных предприятий, отраслям народного хозяйства и в целом по республике. Указанное требование достигается благодаря государственному регулированию бухгалтерского учета и отчетности, которое проводится в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

3. Полнота отражения показателей о совершающихся процессах хозяйственной деятельности предприятий. Полученная информация должна быть достаточной для принятия необходимых управленческих решений как на уровне отдельных организаций, так и на региональном или отраслевом уровне.

4. Учетная информация должна быть ясной и доступной для понимания работниками организаций, чтобы, пользуясь ею, они могли разработать конкретные предложения по улучшению работы.

5. Рациональность и экономичность учета – требования, направленные на такое построение учета, при котором достигается своевременное получение полной и достоверной информации обо всех хозяйственных процессах при минимуме затрат на его ведение.

Таким образом, основной целью хозяйственного учета является 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 уров-

нях, для определения поведения ее на рынке и выявления положения организаций-конкурентов и т. п.

Следовательно, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдений, измерения и регистрации процессов материального производства и отдельных явлений или фактов хозяйственной жизни с целью контроля и управления ими в условиях определенного этапа развития общества.

1.2. Измерители, применяемые в учете

В процессе наблюдения устанавливаются качественные характеристики (параметры) объекта наблюдения. К ним относятся сведения о поставках материальных ценностей, запасах готовой продукции, погашении задолженности, финансовом положении и другие показатели. Сами по себе качественные показатели не могут быть использованы для принятия необходимых управленческих решений. Они должны быть представлены в количественном выражении. В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный.

Натуральные измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т. е. по данным взвешивания, измерения и пересчета. Отличительной чертой натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов. К натуральным измерителям относят меры массы, объема, длины, площади и др.

В отдельных отраслях экономики применяются специфические условно-натуральные измерители, такие как машино-день, норма-смена, тонна-километры, эталонные гектары, кормовые единицы и др. С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ, услуг. В качестве обобщающих показателей их применять нельзя.

Трудовой измеритель используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени – рабочих днях, часах, минутах. В случае необходимости трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными. Например, подсчитывается количество изготовленной продукции в единицу времени. Однако трудовой измеритель, как и натуральный, невозможно использовать в качестве обобщающего измерителя хозяйственной деятельности организации в целом.

Денежный измеритель применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности в денежном выражении. В Республике Беларусь денежным измерителем является рубль. В нем обобщаются натуральные и трудовые измерители состояния имущества, прав и обязательств организации, составляются бизнес-планы и прогнозы развития, сметы, задания, отчеты. Денежный измеритель отражает финансовое состояние организации (затраты, прибыль, убыток), характеризует расчетную дисциплину с работниками организации и государством (бюджетом, фондом социальной защиты населения и др.).

1.3. Виды хозяйственного учета и их характеристика

Единая система хозяйственного учета в Республике Беларусь включает три вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. На базе учета строится динамичная модель функционирования объекта управления. Ее единство проявляется в органической взаимосвязи и взаимозависимости всех видов учета. Они взаимно дополняют друг друга и нередко используют одну и ту же информацию. Многие формы статистической и бухгалтерской отчетности составляются совместно работниками экономических и бухгалтерских служб (отчеты о себестоимости продукции, по труду и его оплате, объему производства и т. п.). Вместе с тем каждый вид учета играет свою особую роль в информационном обеспечении управления.

Оперативный учет (оперативно-технический, внутривозьственный) используется для оперативного получения информации, которая необходима для текущего управления организацией и ее подразделениями, а также для контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности.

Информация оперативного учета с высокой точностью, объективностью и необходимой подробностью отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фактов хозяйственной жизни, несущественных с точки зрения других видов учета. Эта информация формируется на основе данных, взятых из первичных документов, или получаемых устно, или передаваемых по телефону, телеграфу, факсу и т. д. При этом используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные и трудовые.

К задачам оперативного учета относятся наблюдение и документальное оформление процессов и фактов хозяйственной жизни организации и первичная обработка, накопление и представление данных для нужд оперативного управления и контроля. Оперативный учет отражает и контролирует отдельные хозяйственные процессы и факты, как правило, непосредственно в ходе и на месте их совершения: учет выпуска продукции, учет поставок продукции по договорам с заказчиками, использование производственных мощностей машин и оборудования, выполнение норм выработки, качество вырабатываемой продукции, ход выполнения товарооборота, реализации товаров и др. Особенностью показателей такого учета считается быстрота их получения, оформление первичных документов непосредственно при выполнении фактов и процессов хозяйственной жизни, т. е. оперативность, а также конкретность информации, ее характер, зависящий от специфики отражаемых процессов и фактов. Однако, отражая их, оперативный учет не дает целостной картины функционирования экономического субъекта. Использование информации оперативного учета ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения процесса или хозяйственного факта.

Статистический учет применяется при изучении явлений, носящих массовый характер, количественная характеристика которых рассматривается в непосредственной связи с качеством. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, росте производства продукции, численности и составе населения по возрасту, полу, профессиям, национальному составу и т. п.

Таким образом, статистика отражает не только экономические процессы материального производства, но и охватывает другие стороны экономической, социальной и даже политической жизни общества. Статистика отражает хозяйственные явления в любых показателях (трудовых, натуральных, денежных) в зависимости от свойств исследуемых явлений. Данные статистики используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективные периоды в масштабах отдельных организаций, районов, хозяйствующих субъектов, страны.

В статистическом учете применяются специфические способы и приемы получения и обработки данных: наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины и др. Статистический учет использует результаты оперативного и бухгалтерского учета хозяйству-

ющих субъектов. Другие данные общественной жизни собираются статистическим учетом на основе специфических форм статистического наблюдения: переписей, выборочных обследований и др.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, капитале и обязательствах организаций и их изменениях.

Характерной особенностью бухгалтерского учета является то, что ни одна запись не должна быть произведена без надлежаще оформленного документа. Это придает данным бухгалтерского учета особую доказательную юридическую силу, повышает их роль в контроле за сохранностью собственности и экономическом анализе деятельности предприятий.

Другая особенность бухгалтерского учета – непрерывность во времени и сплошной охват всех хозяйственных операций. Непрерывно осуществляя сплошную регистрацию всех хозяйственных операций, бухгалтерский учет дает полную характеристику всем хозяйственным процессам, совершающимся в организации.

Третьей отличительной чертой является то, что бухгалтерский учет, обобщая натуральные и трудовые измерители, отражает все средства предприятия и их кругооборот в процессе хозяйственной деятельности обязательно в денежном выражении. Это отличает бухгалтерский учет от статистического и оперативно-технического учета и позволяет использовать его как средство контроля за хозяйственной деятельностью. Бухгалтерский учет в отличие от оперативного и статистического учета признан всеобъемлющим и наиболее достоверным видом учета.

Бухгалтерский учет представляет собой систему 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.

Как видно из вышесказанного, в совокупности оперативный, бухгалтерский и статистический виды учета являются самостоятельными элементами единой системы хозяйственного учета, которая обеспечивает формирование полной и достоверной информации обо всех процессах общественного производства и сторонах общественной жизни.

Существует деление учета на финансовый, управленческий и налоговый учет. Финансовый учет предназначен для обобщения финансовых результатов работы организации и их отражения в финансовой отчетности. Он отражает движение финансовых средств, а

также наличие имущества и задолженности, ликвидность, рентабельность, отношение собственности. Данные финансового учета используются внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками и др.), поэтому порядок составления внешних отчетов регламентируется и подчиняется стандартным принципам. Данные финансового учета не представляют собой коммерческой тайны, поскольку в нем находят отражение общие показатели деятельности организации.

Управленческий учет предназначен для сбора учетной информации о затратах и доходах организации, их нормировании, контроле и анализе по видам затрат, месту их возникновения, носителям затрат для управления производственными процессами внутри организации. Управленческий учет менее регламентирован, и организации сами вправе выбрать методику его ведения.

Налоговый учет применяется для получения показателей, которые необходимы для расчета налогооблагаемой базы и исчисления сумм налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Формирование полной и объективной информации обеспечивается благодаря функционированию трех видов хозяйственного учета. Каждому из них отведена определенная роль в этом процессе, и выполнить ее они могут только во взаимодействии друг с другом, так как показатели одного вида учета отражают лишь его отдельные стороны и могут быть использованы другими, и наоборот. Такое взаимодействие обуславливает единство системы хозяйственного учета.

1.4. Пользователи бухгалтерской информации

В соответствии со статьей 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» пользователями бухгалтерской информации являются собственники имущества организации (учредители, участники), инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации. Основных пользователей можно разделить на две группы: внутренние и внешние.

Внутренние пользователи – это аппарат управления организации, собственники, работники организации. Руководители организации пользуются бухгалтерской информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле, анализе и оценке эффективности их деятельности. Персонал организации заин-

тересован в информации о стабильности и доходности деятельности организации, о полноте и своевременности выплаты заработной платы, пособий о перспективе дальнейшей занятости на производстве.

Внешние пользователи делятся на имеющих прямой финансовый интерес (инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, заказчики и будущие акционеры) и не имеющих прямого финансового интереса (налоговые органы, органы статистики, аудиторские фирмы, органы по управлению экономикой, профсоюзы, общественность).

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, имеют право получать не только отчетную, но и другие виды информации системного учета для проверки правильности уплаты налогов и сборов в бюджет. Органы контроля обязаны хранить коммерческую тайну организации.

2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Общая характеристика предмета бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет. Предмет бухгалтерского учета – наличие и движение активов (имущества, хозяйственных средств) организации, капитал и обязательства, а также хозяйственные операции, происходящие в процессе снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Объектами бухгалтерского учета являются:

- активы;
- капитал и обязательства;
- хозяйственные процессы.

Активы – это имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которых организация предполагает получение экономических выгод.

Капитал – активы организации за вычетом всех ее обязательств.

Обязательства – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению капитала.

Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Многообразие хозяйственных операций классифицируется по принципу их однородности в совокупность однородных операций, совершаемых в процессах снабжения (заготовления), производства и реализации продукции. Хозяйственные операции, осуществляемые в данных процессах, формируют кругооборот капитала, состоящий из трех стадий: снабжения, производства, реализации.

В процессе снабжения (заготовления) (первая стадия) организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, топливо, удобрения, средства защиты растений и др.), необходимые для хозяйственной деятельности и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственные процессы организации. Денежные средства обмениваются на конкретные материальные ценности. С учетом денежных расходов по их приобретению формируется фактическая себестоимость производственных запасов.

В процессе производства (вторая стадия) создается новый продукт, стоимость которого состоит из стоимости потребленных средств труда, выраженных в стоимости израсходованных производственных запасов, суммы амортизации износившихся частей основных средств, а также труда человека. В процессе производства изготавливается новый продукт, стоимость которого превышает текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На третьей стадии (процесс реализации) произведенный товар реализуется. Реализация – совокупность хозяйственных операций по сбыту и продаже продукции. В процессе ее ритмичного осуществления товаропроизводителям возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, и определенная сумма прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает в себя производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

Таким образом, происходит последовательное движение (превращение) имущества (хозяйственных средств) из одной формы в другую и переход из одного процесса в другой, между которыми не должно быть перерывов. Рациональная организация хозяйственной деятельности предполагает наличие в каждый отдельный момент времени средств в денежной, производительной и товарной формах в размерах, обусловленных объемом этой деятельности.

2.2. Классификация активов по функциональной роли в процессе воспроизводства, источникам образования

По функциональной роли в хозяйственной деятельности активы организации подразделяют на следующие группы: долгосрочные активы, краткосрочные активы и отвлеченные активы.

К долгосрочным активам относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, оборудование к установке и строительные материалы, вложения в долгосрочные активы (в том числе незавершенное строительство), долгосрочные финансовые вложения и долгосрочная дебиторская задолженность, отложенные налоговые активы, прочие долгосрочные активы.

Основные средства – это совокупность различных материально-вещественных ценностей, используемых многократно в качестве средств труда в сфере материального производства и в непродуцированной сфере. Их стоимость переносится на создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений. К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество, служащее более года. По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные.

К нематериальным активам относятся затраты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной субстанции, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. К ним относятся приобретенные лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, торговые марки, права пользования.

К доходным вложениям в материальные активы относятся затраты организаций в виде вложений в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода по договорам лизинга, аренды, проката.

Оборудование к установке и строительные материалы – это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам.

Вложения в долгосрочные активы – это затраты по созданию объектов длительного пользования путем нового строительства, реконструкции и расширения действующих объектов.

Долгосрочные финансовые вложения – вложения в ценные бумаги, уставный капитал других организаций, предоставление займов на срок более 12 месяцев.

Долгосрочная дебиторская задолженность – задолженность покупателей, заказчиков и т. д., срок погашения которой наступает по истечении 12 месяцев.

Отложенные налоговые активы – это активы, равные сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

Другими словами, под отложенным налоговым активом понимают ту часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению такого налога, подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах.

Счет 09 «Отложенные налоговые активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов. Порядок учета отложенных налоговых активов регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 113.

Краткосрочные активы завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и возмещаются за счет выручки от реализации произведенной продукции. Краткосрочные активы включают в себя запасы и затраты, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, краткосрочную дебиторскую задолженность, краткосрочные расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, долгосрочные активы, предназначенные для реализации.

В первую группу включаются запасы, которые делятся на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. К запасам в сфере производства относятся различные материалы: сырье, запасные части, строительные материалы, топливо, комплектующие изделия, тара, семена, корма, удобрения, медикаменты и др.; к запасам в сфере обращения – готовая продукция собственного производства, товары и товары отгруженные.

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных активов процесса воспроизводства.

Затраты можно разделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения. К затратам в сфере производства относится незавершенное производство. Незавершенное производство представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. Затратами в сфере обращения являются расходы на реализацию продукции, товаров (издержки обращения).

Вторая группа оборотных активов подразделяется на следующие подгруппы: денежные средства, финансовые вложения, дебиторская задолженность.

К денежным средствам относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетном и валютных счетах, переводы в пути.

К краткосрочным финансовым вложениям относятся приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств (на срок до 12 месяцев).

Краткосрочная дебиторская задолженность – это задолженность юридических и физических лиц перед организацией, подлежащая возврату до истечения 12 месяцев. Дебиторская задолженность – это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату по истечении определенного периода. Дебиторы – должники организаций. Ими могут быть покупатели, не оплатившие вовремя отгруженную им продукцию, а также подотчетные лица – работники организации, получившие под отчет наличные деньги из кассы на хозяйственные расходы и служебные командировки. Дебиторами могут быть и другие организации и лица, обязанные возвратить организации средства (излишне уплаченные суммы в бюджет и целевые бюджетные фонды, выданные авансы другим организациям, излишне выплаченные суммы по заработной плате и др.).

Отдельно представлены:

– краткосрочные расходы будущих периодов, которые представляют собой произведенные предприятиями затраты в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (расходы на освоение производства, рекультивацию земель и др.);

- налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам;

- долгосрочные активы, предназначенные для реализации.

Долгосрочный актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации при выполнении следующих условий признания:

- балансовая стоимость долгосрочного актива будет возмещена в результате его реализации;

- долгосрочный актив имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов;

- реализация долгосрочного актива имеет высокую вероятность, и ее предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия долгосрочного актива к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

К отвлеченным активам организации относятся ее убытки. Убытки являются результатом неэффективного хозяйствования и представляют собой уменьшение хозяйственных средств (активов), участвующих в текущей деятельности.

В зависимости от формы права собственности на имущество (активы) источники его формирования подразделяются на две группы: собственные источники и заемные источники.

Собственные и приравненные к ним источники включают в себя уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, целевое финансирование, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций), вложенных собственниками в имущество предприятия при его образовании, для обеспечения производственной деятельности в размерах, определенных законодательством и учредительными документами.

Добавочный капитал – это собственный капитал организации, образовавшийся в результате превышения продажной цены активов над их номиналом в процессе формирования уставного капитала, прироста стоимости долгосрочных и краткосрочных активов в результате переоценки и безвозмездного поступления различных активов от юридических и физических лиц.

Резервный капитал формируется за счет части прибыли организации и используется для покрытия потерь, возникших в результате чрезвычайных обстоятельств, а также для выплаты дивидендов акционерам – держателям привилегированных акций при недостаточности

для этих целей прибыли. Кроме того, средства резервного капитала могут быть использованы для погашения облигаций организации или выкупа ее собственных акций.

Нераспределенная прибыль – это неиспользованная часть прибыли отчетного года и прошлых лет. Она предназначена для финансирования вложений в долгосрочные активы, связанных с производственным развитием (технологическое перевооружение, строительство новых объектов и реконструкция старых, приобретение основных средств и т. д.), и на другие цели.

Целевое финансирование как источник образования активов поступает со стороны (государства и других организаций) и используется на покрытие расходов, связанных с проведением целевых мероприятий (безвозвратно и безвозмездно на определенные цели).

Обязательствами организации (источниками заемных средств) являются кредиты банков, займы у других организаций и кредиторская задолженность, т. е. средства, которые не принадлежат данной организации, но участвуют в ее обороте наравне с ее собственными средствами.

Кредиты банков организации получают под сезонные запасы оборотных средств, под затраты незавершенного производства, на внедрение новой техники, механизацию производственных процессов и т. д. Они выдаются на строго целевые нужды и подлежат возврату в установленный срок.

Займы у других организаций осуществляются в целях привлечения дополнительных средств в виде денег, погашения дебиторской задолженности заимодавцами, а также в виде выпуска облигаций.

Отложенные налоговые обязательства относят к долгосрочным заемным источникам – отражают сумму налога на прибыль, которую организация должна будет погасить в будущих отчетных периодах.

Краткосрочная кредиторская задолженность возникает перед поставщиками за полученные от них материальные ценности, перед подрядчиками за выполненные ими для предприятия работы или оказанные услуги, перед финансовыми органами, перед работниками по оплате труда, перед учредителями, а также перед другими кредиторами по прочим операциям.

В зависимости от сроков привлечения заемные источники подразделяются на долгосрочные обязательства (со сроком погашения свыше одного года) и краткосрочные обязательства (со сроком погашения до одного года).

К краткосрочным обязательствам, помимо краткосрочных кредитов и займов, краткосрочной задолженности, относят и доходы будущих периодов, которые представляют собой полученные авансом платежи от получателей в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам и подлежащие отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты (квартирная плата, арендная плата и др.).

Резервы предстоящих платежей (долгосрочные и краткосрочные) создаются за счет средств организаций на покрытие предстоящих расходов по оплате отпусков работников, выплате вознаграждений работникам за непрерывный стаж работы, возмещению затрат по рекультивации земель.

Таким образом, активы и обязательства организации представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие ее деятельность. Данные объекты бухгалтерского учета находятся во взаимосвязи в процессе совершения хозяйственных операций, которые образуют основу деятельности организации.

2.3. Метод бухгалтерского учета. Элементы метода бухгалтерского учета и их характеристика

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов и способов, обеспечивающих сплошное, непрерывное и документальное отражение фактов хозяйственной жизни с целью познания их содержания (предмета бухгалтерского учета) и осуществления управления ими в процессе кругооборота средств.

Он включает в себя следующие приемы и способы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность.

Следует отметить, что процесс учета состоит из нескольких относительно самостоятельных этапов или приемов работы: наблюдение, измерение, регистрация и обобщение.

Наблюдение осуществляется в учете с помощью документации и инвентаризации.

Документация – это способ сложного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними.

Инвентаризация – это проверка фактического наличия имущества предприятия и его источников, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Точные количественные характеристики наблюдаемых фактов и событий получают измерением. Измерение осуществляется с помощью таких элементов метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция.

Оценка – это способ денежного выражения учетных в документах хозяйственных операций. Она позволяет отразить в едином денежном выражении разнородный состав имущества организации.

Калькуляция – это способ группировки затрат и исчисления в денежном выражении фактической себестоимости изготовления единицы продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также приобретенных товарно-материальных ценностей на основе данных бухгалтерского учета.

Результаты наблюдения и измерения следует регистрировать. Регистрация и группировка информации осуществляется с использованием счетов и двойной записи.

Счета – это способ группировки, текущего отражения и контроля имущества предприятия, источников его образования и хозяйственных процессов.

Двойная запись является способом взаимосвязанного отражения и контроля каждой хозяйственной операции на двух счетах в одной и той же сумме.

Обобщение данных бухгалтерского учета осуществляется в балансе и других формах отчетности.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщенного отражения имущества организации по его функциональной роли в процессе производства и по источникам его формирования, составленный на определенную дату, в денежном выражении.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации, представляющая собой совокупность экономических показателей, характеризующих деятельность предприятий за отчетный период.

2.4. Принципы бухгалтерского учета, задачи и требования, предъявляемые к нему

К основным особенностям бухгалтерского учета относятся:

- строгая его документальность – ни одна хозяйственная операция не учитывается без соответствующего документа;
- сплошной учет всех хозяйственных операций – полный, а не выборочный, как в статистическом учете;
- непрерывность учета – не пропускается ни одна минута хозяйственной деятельности, если в этот отрезок времени совершаются хозяйственные операции;
- применение приема двойной записи хозяйственной операции в дебет одного счета и в кредит другого посредством бухгалтерской проводки;
- обязательное использование денежного измерителя для отражения состояния и изменения стоимости хозяйственных средств и их источников, или стоимости активов и обязательств.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов 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.

К бухгалтерскому учету предъявляются следующие требования:

- достоверность фактической информации о результатах хозяйственной деятельности, которая обеспечивается документальностью, непрерывностью и другими особенностями бухгалтерского учета;
- своевременность отражения результатов хозяйственных операций и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- экономичность бухгалтерского учета, т. е. экономное и рациональное расходование средств на ведение бухгалтерского учета и составление его отчетности;
- оптимальное использование принципов Международных стан-

дартов бухгалтерского учета и отчетности с учетом отечественных научных и профессиональных достижений и традиций, менталитета населения и действующего законодательства.

Построение бухгалтерского учета основывается на следующих базовых принципах: непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

1. Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

2. Принцип обособленности означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации.

3. Принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

4. Принцип соответствия доходов и расходов означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

5. Принцип правдивости означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

6. Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

7. Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

8. Принцип нейтральности означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.

9. Принцип полноты означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации.

10. Принцип понятности заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации.

11. Принцип сопоставимости означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций.

12. Принцип уместности означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс в современных условиях является отчетом организации о состоянии ее активов, капитала и обязательств на определенную дату. Так, если на определенный момент в стоимостном выражении сгруппировать имущество (активы) организации по составу и их функциональной роли в процессе воспроизводства и сопоставить с группировкой этого имущества по источникам его формирования и целевому назначению, то получим количественное отражение имущественного состояния организации, называемое бухгалтерским балансом.

Таким образом, бухгалтерский баланс представляет собой способ отражения в денежной форме на определенную дату активов организации по их функциональной роли в процессе производства в сопоставлении с источниками их формирования.

Термин «баланс» происходит от латинского *bis* – дважды и *lanx* – чаша весов, откуда *bilanx* буквально означает двучашие, как символ равновесия.

Бухгалтерский баланс составляется организациями в обязательном порядке. Обязательность составления бухгалтерского баланса, как одной из основных форм отчетности организации, установлена Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Бухгалтерский баланс составляется на основании данных бухгалтерского учета за квартал, полугодие, девять месяцев и год. Бухгалтерский баланс представляется внутренним и внешним

пользователям финансовой информации в установленный срок. Пользователи имеют возможность по балансу анализировать состав и движение имущества, как в статике, так и в динамике.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух взаимосвязанных частей. Одна часть, называемая активом, отражает состав и размещение активов (имущества) организации, другая – собственный капитал и обязательства (пассив) – отражает источники образования имущества. Термины «актив» и «пассив» происходят из латинского языка и в переводе означают: актив – деятельный, действующий или активный, пассив – соответственно пассивный, недейтельный, противоположный активному. Суммы итогов актива и капитала и обязательств баланса всегда должны быть равны между собой. Это равенство обусловлено тем, что в них отражается один и тот же объем имущества, только в разных группировках: в активе – по видам, в капитале и обязательствах – по источникам его образования.

Основным элементом бухгалтерского баланса является статья.

Статьей бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и капитала и обязательств баланса, характеризующий отдельный вид имущества или источника его образования.

Однородные по экономическому содержанию статьи актива и собственного капитала и обязательств баланса объединяются в разделы. Это объясняется тем, что в основу построения баланса, как было отмечено, положена классификация имущества организации по их функциональной роли в процессе воспроизводства и по источникам образования этих средств. В настоящее время бухгалтерский баланс в активе имеет два раздела – раздел I «Долгосрочные активы» и раздел II «Краткосрочные активы», а в собственном капитале и обязательствах – три раздела: раздел III «Собственный капитал», раздел IV «Долгосрочные обязательства», раздел V «Краткосрочные обязательства».

В разделе I «Долгосрочные активы» в первую очередь отражается стоимость основных средств, принадлежащих организации, отдельной статьей отражается стоимость нематериальных активов (патентов, лицензий, товарных знаков или знаков обслуживания и др.). Здесь же находят отражение сумма доходных вложений в материальные активы, затраты по незаконченному строительству, затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного к установке. Отдельно в этом разделе баланса

показывают и произведенные на срок более одного года все виды финансовых вложений, отдельной статьей представлены отложенные налоговые активы, долгосрочная дебиторская задолженность, прочие долгосрочные активы.

В разделе II «Краткосрочные активы» в подразделе «Запасы» отражают все виды материальных ценностей: материалы, товары отгруженные, остатки готовой продукции на складах организации, стоимость животных на выращивании и откорме, затраты в незавершенном производстве и другие запасы. Все эти ценности и затраты отражаются в стоимости фактических затрат. Отдельной статьей отражается налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам.

Краткосрочная дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты), краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и их эквиваленты, долгосрочные активы, предназначенные для реализации, расходы будущих периодов отражаются самостоятельными статьями данного раздела баланса.

Основной удельный вес в структуре собственного капитала и обязательств (пассива) баланса занимает раздел III «Собственный капитал». В этом разделе находит отражение сумма уставного капитала организации, зафиксированная в ее учредительных документах.

Отдельными статьями баланса отражены суммы резервного и добавочного капиталов организации. В этом разделе баланса отражают и суммы средств целевого финансирования, а также суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), чистой прибыли (убытка) отчетного года.

Самостоятельным разделом баланса выделен раздел IV «Долгосрочные обязательства», в котором находят отражение заемные средства организации с подразделением их на кредиты банков и прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Здесь отражают суммы долгосрочных обязательств по лизинговым платежам, доходы будущих периодов и резервы предстоящих платежей, отложенные налоговые обязательства.

Раздел V «Краткосрочные обязательства» характеризует суммы заемных средств (кредитов банка, прочих займов), кредиторской задолженности (поставщикам и подрядчикам; по авансам полученным; перед бюджетом по налогам и сборам и по социальному страхованию и

обеспечению; по оплате труда; прочим кредиторам). Помимо названного, в этом разделе отражают доходы будущих периодов, а также обязательства, предназначенные для реализации, резервы предстоящих платежей и прочие краткосрочные обязательства.

Итоги актива и собственного капитала и обязательств баланса всегда должны быть равны между собой. Это вытекает из того, что в балансе находят отражение одни и те же хозяйственные средства, но сгруппированные по разным признакам: в активе они отражаются по составу, размещению и форме использования, а в собственном капитале и обязательствах – по источникам формирования и целевому назначению. Равенство итогов баланса имеет большое контрольное значение, поскольку является средством проверки правильности бухгалтерских записей и составления баланса. Итог баланса называется его валютой.

3.2. Классификация балансов

В бухгалтерском учете существует множество видов балансов, которые классифицируются по следующим признакам:

- срок составления;
- источник составления;
- объем информации;
- характер деятельности;
- объем отражения;
- способ очистки.

Основопологающей является классификация по срокам составления.

По времени (срокам) составления балансы делятся:

- на вступительные;
- текущие;
- saniруемые;
- ликвидационные;
- разделительные;
- объединительные (фузионные).

Вступительные балансы составляют в момент организации предприятия (регистрация устава). Со вступительного баланса начинается ведение бухгалтерского учета данного хозяйствующего субъекта.

В отличие от вступительных балансов, которые составляются только один раз (в момент организации предприятия), *текущие балансы*

разрабатываются в соответствии с принципом учетного периода периодически в течение всего времени функционирования предприятия и подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие).

Начальные и заключительные балансы разрабатываются в начале и конце финансового года. При этом следует помнить, что исходящие данные на конец отчетного периода (года) служат начальными (входными) данными на начало следующего финансового года.

Промежуточные балансы составляются за периоды, находящиеся между началом и концом отчетного периода; заполняются ежемесячно, а также итоговыми показателями за первый квартал (за три месяца), за полугодие (за шесть месяцев) и по окончании третьего квартала, т. е. нарастающими данными за девять месяцев.

Потребность в такой разновидности балансов, как *санлируемые*, возникает только в исключительных случаях, когда организация находится на пороге банкротства (не в состоянии выплачивать долги) и необходимо определиться: принять решение о ликвидации (прекращении деловой активности) путем объявления о банкротстве или использовать последний шанс – убедить кредиторов в целесообразности отсрочки платежей. Для составления санлируемого баланса привлекаются независимые аудиторы, которые должны выдать заключение о реальном состоянии дел в организации, величине понесенного убытка, путях и реальности его покрытия в будущем, возможных сроках реализации мероприятий, направленных на оздоровление финансового состояния организации.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации и разрабатываются неоднократно:

на начало периода ликвидации (вступительный ликвидационный баланс);

в ходе периода ликвидации организации (промежуточные ликвидационные балансы; их количество зависит от длительности ликвидационного процесса, информационных потребностей владельцев и кредиторов);

на конец периода ликвидации (заключительный ликвидационный баланс).

Разделительные балансы составляются в момент разделения крупной организации на несколько более мелких (структурных единиц) или при передаче одной или нескольких структурных единиц данной организации другой организации (в последнем случае баланс называется передаточным).

Объединительные балансы разрабатываются при объединении (слиянии) нескольких организаций в одну или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данной организации.

По источникам составления выделяются инвентарные, книжные и генеральные балансы.

Инвентарные балансы составляются только на основании инвентарной ведомости имущества, средств в расчетах, обязательств. Примером инвентарного баланса считается вступительный, или организационный, баланс.

Книжный баланс строится по данным текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки книжных записей путем инвентаризации.

Генеральный баланс считается самым реальным, так как в его основу положены текущие учетные (книжные) записи и результаты инвентаризации, предшествующие формированию балансовых статей.

По объему информации выделяются две разновидности балансов: *единичный* и *сводный* (или *консолидированный*).

Единичные балансы характеризуют деятельность только одной организации.

Различают два вида *сводных (или консолидированных) балансов* в зависимости от объекта и способа их составления.

Во-первых, *сводные балансы* разрабатывают министерства и ведомства, рассчитывая данные в целом по отрасли или по подведомственным единичным организациям путем простого суммирования одноименных показателей и исключения остатков по взаимным расчетам между организациями внутри отрасли.

Во-вторых, *сводные (или консолидированные) балансы* составляет группа (холдинг, концерн), представленная материнской и ее дочерними компаниями. *Сводный баланс* формирует информацию о группе как о единой организации и показывает, каким был бы собственный баланс материнской компании, если бы она закрыла все дочерние и сама осуществляла непосредственное управление их деятельностью.

По характеру деятельности балансы подразделяются на балансы *основной* и *неосновной* деятельности.

К *основной* относится деятельность, соответствующая профилю организации и зарегистрированная в его уставе. Все прочие виды деятельности считаются *неосновными*. В последнее время данному признаку классификации не уделяется должного внимания и, как правило, все виды деятельности (основные и неосновные) отражаются в одном балансе (балансе основной деятельности).

По объекту отражения балансы делятся на самостоятельные и отдельные.

Самостоятельный баланс имеют только хозяйствующие субъекты, наделенные правами юридического лица.

Отдельные балансы составляют подразделения организаций (филиалы, отделы, цехи, представительства и т. д.).

По способу очистки (по полноте отражения данных) выделяются балансы-брутто и балансы-нетто.

Баланс-брутто отражает амортизацию основных средств, нематериальных активов, использование прибыли; *баланс-нетто* эти счета не отражает.

3.3. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

В процессе хозяйственной деятельности организации совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, однако суммы отдельных статей баланса и его итог могут меняться, так как каждая хозяйственная операция затрагивает не менее двух статей баланса. При этом изменения могут происходить в активе или пассиве либо одновременно и в активе, и в пассиве баланса. Таким образом, в зависимости от хозяйственной операции изменение статей баланса можно разделить на четыре типа балансовых изменений.

Первый тип хозяйственных операций затрагивает только статьи актива баланса, когда средства по одной статье увеличиваются, по другой – уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

Пример 1. Отпущены со склада и израсходованы на производство сырье и материалы, стоимость которых составила 52 руб. В результате этой операции в организации уменьшится стоимость сырья и материалов на сумму 52 руб. Одновременно эта операция приводит к увеличению затрат на производство на данную сумму. Итог баланса после этой операции останется без изменения, так как имело место лишь перемещение средств внутри статей актива баланса.

Второй тип хозяйственных операций затрагивает только статьи собственного капитала и обязательств баланса, когда источники образования хозяйственных средств по одной статье увеличиваются, по другой – уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

Пример 2. Из начисленной оплаты труда удержан подоходный

налог. Удержание налога из начисленной оплаты труда ведет к уменьшению задолженности работникам. Одновременно в собственном капитале и обязательствах увеличивается задолженность перед бюджетом. Таким образом, в результате этой хозяйственной операции изменения произойдут лишь внутри статей собственного капитала и обязательств баланса. Итог баланса при этом не изменится, так как перемещение произошло только в источниках формирования средств.

Третий тип хозяйственных операций затрагивает статьи актива и собственного капитала и обязательств баланса, когда они одновременно увеличиваются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

Пример 3. Организация получила в банке краткосрочный кредит на пополнение оборотных средств в сумме 120 руб. Деньги зачислены на расчетный счет. Эта операция повлечет за собой увеличение денежных средств на расчетном счете на сумму 120 руб. и одновременно в собственном капитале и обязательствах увеличится задолженность по краткосрочным кредитам на сумму 120 руб. В результате совершения этой хозяйственной операции произойдет увеличение как в активе, так и в собственном капитале и обязательствах баланса.

Четвертый тип хозяйственных операций затрагивает статьи актива и собственного капитала и обязательств баланса, когда они одновременно уменьшаются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

Пример 4. С расчетного счета погашена задолженность поставщикам. В результате остаток денежных средств на расчетном счете уменьшился и одновременно на такую же сумму уменьшилась задолженность поставщикам. Изменения произошли как в активе, так и в собственном капитале и обязательствах в сторону уменьшения итога баланса. Следовательно, равенство итогов актива и собственного капитала и обязательств не нарушилось.

4. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета, их сущность и назначение

Счета бухгалтерского учета – это способ текущего отражения, экономической группировки и оперативного контроля за имуществом

организации и хозяйственными операциями. Графически счета представляют собой таблицы, в которых делаются учетные записи.

Записи на счетах ведутся в различных измерителях – натуральных, трудовом и денежном – в зависимости от характера учитываемых объектов. Однако наряду с выражением тех или иных данных в натуральном или трудовом измерителях все данные на счетах обязательно показываются и в денежном измерителе. Это необходимо для получения обобщающих показателей.

Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать объекты бухгалтерского учета. Он представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы Т (Т-счет). Увеличение имущества, как и источников его, удобнее показывать отдельно от их уменьшения – для облегчения подсчетов общих сумм на счете. Поэтому счет и делится на две части: левую и правую. Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть – дебет, правая часть – кредит.

Обозначение сторон счета «Дебет» (сокращенно Д-т) и «Кредит» (сокращенно К-т) соответствует его сторонам, но никак не свидетельствует об увеличении или уменьшении объекта учета.

Итоги записей сумм хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило, за месяц) без начального сальдо называются оборотом. Сумма по дебету счета соответственно называется дебетовым оборотом, а по кредиту – кредитовым.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой сальдо (остаток), сокращенно «С» или «S», которое свидетельствует о наличии имущества или источников на определенную дату (сальдо – от итал. *saldo*, что означает расчет; применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом). Сальдо на счетах на начало месяца называется начальным сальдо, а на конец месяца – конечным. 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. Остатки могут быть дебетовыми или кредитовыми – в зависимости от того, превышает ли дебет кредит или наоборот.

Открыть счет – это значит дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть (запись начального остатка должна быть подчеркнута, чтобы сумма не была включена в дебетовый или кредитовый обо-

рот). Открываются счета по отдельным видам активов и источников их формирования.

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

Счета связаны с бухгалтерским балансом: они открываются на основании статей баланса и соответственно подразделяются на активные и пассивные.

Запись на счетах начинается с указания начального остатка (начального сальдо) хозяйственных средств или источников их образования. При этом в активных счетах начальное сальдо записывается в дебет, а в пассивных – в кредит.

Активные счета предназначены для текущего контроля за состоянием и изменением активов организации (счета 01 «Основные средства», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т. д.) (рис. 4.1).

Счет	
(название)	
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	
Увеличение имущества (+)	Уменьшение имущества (-)
(Оборот по дебету)	(Оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо)	

Рис. 4.1. Схема активного счета

Для того чтобы вывести остаток на конец отчетного периода по активному счету, необходимо к начальному дебетовому остатку прибавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот.

Конечный остаток по активному счету может быть либо дебетовым, либо равняться нулю.

По дебетовой стороне счета отражаются все хозяйственные операции по поступлению данного вида имущества, по кредиту – все хозяйственные операции по его выбытию.

Кредитовый остаток на активных счетах быть не может, так как нельзя израсходовать имущества (запись в кредите) больше, чем его имеется (запись в дебете).

Пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменений источников имущества (обязательств) организации («Уставный капитал», «Резервный капитал» и др.) (рис. 4.2).

Счет	
(название)	
Дебет	Кредит
Уменьшение источников (-)	Начальный остаток (сальдо)
(Оборот по дебету)	Увеличение источников (+)
	(Оборот по кредиту)
	Конечный остаток (сальдо)

Рис. 4.2. Схема пассивного счета

Для того чтобы вывести остаток по пассивному счету, необходимо к начальному кредитовому остатку прибавить кредитовый оборот и вычесть оборот дебетовый.

Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю.

Остаток обязательств организации записывается только по кредитовой стороне счета. По кредиту записываются и все операции, приводящие к увеличению суммы обязательств; по дебету – все операции, приводящие к уменьшению суммы обязательств.

Дебетовым остаток по пассивному счету быть не может, т. е. дебет не может быть больше кредита, так как нельзя погасить долга или использовать источника больше, чем имеется.

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете имеют место и активно-пассивные счета, предназначенные для учета расчетных операций с различными организациями, отдельными лицами. Схематически активно-пассивный счет имеет следующий вид (рис. 4.3).

Счет	
(название)	
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Начальный остаток (сальдо) кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности (+) или уменьшение кредиторской задолженности (-) (оборот по дебету)	Уменьшение дебиторской задолженности (-) или увеличение кредиторской задолженности (+) (оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Конечный остаток (сальдо) кредиторской задолженности

Рис. 4.3. Схема активно-пассивного счета

Для определения конечного остатка (сальдо) по активно-пассивному счету необходимо к остатку на начало отчетного периода прибавить оборот по той стороне счета, по которой отражен остаток на начало отчетного периода, и вычесть оборот по противоположной стороне счета. Положительная разность означает, что остаток на конец отчетного периода остается на той же стороне счета, на которой отражен остаток на начало отчетного периода, а отрицательная – остаток в сумме полученной разности переходит на противоположную сторону счета. В конце отчетного периода дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе баланса, а кредитовые – в разделе «Собственный капитал и обязательства».

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что в течение месяца хозяйственные операции записывают на тот или иной счет, состояние которого они изменяют. В баланс же переносятся только начальные и конечные остатки по всем счетам имущества и обязательств. Таким образом, между счетами и балансом существует устойчивая информационная связь: из баланса в открытые счета вносят начальные остатки, а на основании итоговых данных, содержащихся на счетах, составляют в конце отчетного периода новый баланс.

4.2. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах, его сущность и значение

Двойственное отражение представляет собой способ одновременного взаимосвязанного отражения явлений, вызываемых хозяйственной операцией, на дебете одного счета и кредите другого в одной и той же сумме.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы отражаемой хозяйственной операции называется бухгалтерской записью (бухгалтерской проводкой). Термин «бухгалтерская проводка» получил свое название от сокращения словосочетаний «провести запись на счетах» или «указать и записать счета, на которых следует отразить (провести) изменения под влиянием операции и сумму этих изменений». Чаще всего этот термин используют в словосочетаниях «записать проводку» или «дать (сделать) проводку» по операции.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственной операции при помощи двойной записи, называется корреспонденцией счетов, а счета – корреспондирующими.

4.3. Понятие учетной записи. Простая и сложная учетная запись

Бухгалтерские записи бывают простые и сложные.

Простыми называются такие записи, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и кредит другого счета, т. е. один счет дебетуется и один – кредитруется.

Сложная бухгалтерская запись – это запись хозяйственной операции, при которой дебетуются два или более счета, а кредитруется один счет, или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуются два или более счетов.

Пример. Из кассы организации выдана заработная плата работникам организации в сумме 250 руб. и деньги в подотчет на командировочные расходы в сумме 60 руб.

Сложная бухгалтерская запись:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 250 руб.

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 60 руб.

Кредит счета 50 «Касса» – 310 руб.

Простая бухгалтерская запись:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 250 руб.

Кредит счета 50 «Касса» – 250 руб.

и

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 60 руб.

Кредит счета 50 «Касса» – 60 руб.

В учетной практике субъектов хозяйствования 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.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах тесно связана с двойственным отражением изменений в балансе, следовательно, зако-

номерности, установленные для четырех типов хозяйственных операций, распространяются и на счета. Записи первого типа хозяйственных операций производятся по дебету и кредиту активных счетов, записи операций второго типа – по дебету и кредиту пассивных счетов, операций третьего типа – по дебету активного и кредиту пассивного счетов, а операций четвертого типа – по дебету пассивного и кредиту активного счетов.

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

Двойная запись имеет контрольное и познавательное значение.

Контрольное значение двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов вследствие того, что все хозяйственные операции, отраженные на дебете счетов, обязательно фиксируются на кредите корреспондирующих счетов. 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.

Регистрация записей осуществляется в журналах, где указываются дата, номер и сумма, а нередко и корреспондирующие счета. Отражение хозяйственных операций в хронологическом порядке получило название хронологической записи.

Хронологическая запись – это последовательное отражение экономически разнородных хозяйственных операций. Ее цель – регистрация всех (или определенной группы) операций данной организации (поэтому впоследствии журналы для регистрации бухгалтерских записей стали называть регистрационными).

Для получения показателей хозяйственной деятельности необходима группировка операций по экономически однородным признакам. Так, для учета имущества организации и источников его формирования необходима информация, которая представляет собой его группировку по экономическому содержанию на счетах бухгалтерского учета в соответствии с разработанной системой счетов. Исходя из этого за-

писи, позволяющие группировать информацию по экономическому содержанию, т. е. по однородным объектам, называют систематическими. Такая группировка в бухгалтерском учете осуществляется при помощи счетов.

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.

4.4. Синтетические и аналитические счета, их назначение и взаимосвязь. Субсчета

Пользователь учетной информации должен располагать необходимыми данными о различных видах имущества, источниках его формирования, а также отдельных хозяйственных процессах. В зависимости от целей использования этой информации она подготавливается в обобщенном или детализированном виде в соответствующих единицах измерения. Различные пользователи предъявляют различные требования к плотности информации.

Исходя из этого в бухгалтерском учете для получения различных по степени детализации показателей используются синтетические и аналитические счета. Соответственно по этим двум видам счетов ведется синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет – это обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета (ведется на синтетических счетах).

Аналитический учет – это детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета (внутри каждого синтетического счета).

Аналитический учет является наиболее трудоемким, так как составляет основу бухгалтерского учета в той степени детализации учитываемых объектов, в какой это необходимо для аппарата управления организацией, а также внешних пользователей.

Счета бухгалтерского учета, отражающие наличие и движение имущества организации и источников его формирования в обобщенном виде только в денежном выражении, называются синтетическими счетами (синтетический – от греч. *synthetikos* – основанный на синтезе,

сводный, обобщенный, объединенный). Поскольку обобщенные показатели в учете формируются только в денежном измерителе, то синтетический учет ведется только в стоимостном выражении. К таким счетам относятся счета «Материалы», «Касса», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Аналитическими счетами называются счета, отражающие наличие и движение имущества организации и его источников в детализированном виде (аналитический – от греч. *analytikos* – разложение, расчленение, разбор).

Аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета, и степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного. Например, к синтетическому счету «Материалы» (субсчету «Топливо») будут открыты аналитические счета «Бензин АИ-93» и т. д. по маркам, «Дизельное топливо», «Дрова» и др. Учет по каждому виду перечисленного топлива будет осуществляться в количественном и стоимостном выражении.

Между порядком отражения хозяйственных операций на счете синтетического учета и открытых к нему аналитических счетах прослеживается взаимосвязь.

Начальный остаток синтетического счета равен сумме начальных остатков аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета.

Дебетовый оборот синтетического счета должен быть равен сумме дебетовых оборотов аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета.

Кредитовый оборот синтетического счета должен быть равен сумме кредитовых оборотов аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета.

Конечный остаток синтетического счета равен сумме конечных остатков аналитических счетов, открытых в развитие данного синтетического счета.

Таким образом, каждый синтетический счет вместе с принадлежащими к нему аналитическими счетами образует самостоятельную информационную систему. В данной системе он принимает на себя всю корреспонденцию своих аналитических счетов, что позволяет упорядочить и до минимума сократить корреспонденцию счетов в горизонтальном разрезе.

В практике бухгалтерского учета, кроме синтетических (счета пер-

вого порядка) и аналитических счетов, применяются еще и субсчета (счета второго порядка), выполняющие промежуточную роль между ними. С их помощью осуществляется дополнительная группировка данных аналитического учета для получения более обобщенных сведений об отражаемых объектах.

Подразделение на субсчета позволяет собирать в однородные группы многочисленные и разнообразные по своему назначению товарно-материальные ценности, денежные средства и др.

Каждый субсчет объединяет в себе несколько аналитических счетов, подробно отражающих движение каждого их вида. Например, субсчет 3 «Топливо» синтетического счета 10 «Материалы» объединяет в себе аналитические счета по видам топлива: бензин А-76, дизельное топливо и т. д., т. е. каждый субсчет объединяет несколько аналитических счетов, которые детально отражают движение каждого вида материалов. Основой взаимосвязи синтетических и относящихся к ним аналитических счетов является параллельность записей в них.

Перечень синтетических счетов и субсчетов разрабатывается в Плана счетов бухгалтерского учета (приложение), а количество аналитических счетов устанавливает сама организация, в зависимости от потребностей.

4.5. Оборотные и сальдовые ведомости, их контрольное значение

Как было отмечено выше, для руководства хозяйственной деятельностью организации и проверки правильности ведения бухгалтерского учета необходимы обобщенные данные. По отдельным видам имущества, источников его формирования и процессам такие данные получают в конце месяца на счетах. Однако на каждом счете содержатся показатели по одному объекту учета. Сведения, характеризующие все имущество или его отдельные группы, собранные вместе, сосредоточиваются в оборотных ведомостях, где показываются остатки и итоги оборотов за месяц. Таким образом, оборотные ведомости служат для обобщения данных текущего учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой свод оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам, предназначенный для проверки учетных записей, составления нового баланса и общего ознакомления с состоянием и изменениями активов и обязательств организации.

Оборотная ведомость (табл. 4.1) по синтетическим счетам состав-

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

Обороты за месяц (суммы всех операций отдельно по дебету и по кредиту счетов) заносятся в колонки и по дебету, и по кредиту. После составления оборотной ведомости подсчитывают итоги по каждой колонке.

Т а б л и ц а 4.1. **Оборотная ведомость (оборотный баланс) по счетам синтетического учета**

№ п. п.	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1							
и т. д.							

Главная особенность правильно составленной оборотной ведомости – это наличие трех пар равенств (равных итогов).

Первая пара – равенство итогов остатков (сальдо) на начало месяца по дебету и кредиту счетов. Это равенство обусловлено тем, что данные остатки указаны в балансе на начало отчетного периода: дебетовые остатки (сальдо) по счетам отражены в активе, а кредитовые – в собственном капитале и обязательствах баланса (на активных счетах находит отражение имущество предприятия по его функциональной роли, а на пассивных – то же имущество, но по источникам его формирования).

Вторая пара равенств – равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов. Это равенство вытекает из применения двойной записи хозяйственных операций на счетах (т. е. хозяйственная операция отражается по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме).

Третья пара итогов оборотной ведомости представляет собой равенство итогов остатков (сальдо) по дебету и кредиту счетов на конец месяца, которое обусловлено равенствами первой и второй пары итогов. Данные остатки представляют собой баланс на начало следующего отчетного периода.

Таким образом, оборотная ведомость составляется для обобщения

данных синтетических счетов и взаимной проверки правильности записей на них.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам, прежде всего, имеет контрольное значение. Ее строение позволяет выявить наличие ошибок в текущем бухгалтерском учете, ибо допущенное неравенство между дебетовыми и кредитовыми суммами в одной из пар итогов может быть причиной того, что:

1) сумма по дебету какого-либо счета конкретной бухгалтерской проводки записана правильно, но пропущена или указана неверно по кредиту корреспондирующего с ним счета, или наоборот;

2) сумма бухгалтерской проводки записана дважды в дебет одного счета, но не указана по кредиту другого счета или, напротив, записана дважды в кредит одного счета, но пропущена по дебету корреспондирующего с ним счета;

3) сумма бухгалтерской проводки записана дважды в дебет одного счета и дважды в кредит другого счета;

4) остаток или оборот по дебету одного счета записан как остаток и (или) оборот по кредиту другого счета;

5) пропущены или указаны неверно остатки и обороты по отдельным счетам.

Однако оборотная ведомость не позволяет обнаружить ошибки, которые не нарушают принципа двойной записи. Например, если сумма является правильной, но корреспонденция счетов установлена неверно, или же по дебету и кредиту счетов отражена неправильная сумма, или же запись операции вообще отсутствует.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета являются приемом обобщения данных аналитического учета, объединяемых одним синтетическим счетом, и предназначены для получения сведений по управлению организацией и для проверки правильности учетных записей в бухгалтерском учете.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают двух видов – по счетам расчетов (расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.) и по счетам для отражения материальных ценностей.

В оборотных ведомостях (табл. 4.2) по аналитическим счетам нет попарного равенства, как в оборотных ведомостях по синтетическим счетам. По счетам расчетов оборотные ведомости аналитического учета ведутся только в суммовом выражении.

Т а б л и ц а 4.2. Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» за _____ 20... г.

№ п. п.	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1							
2							
	И т о г о...						

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам к счетам по учету товарно-материальных ценностей показатели приводятся не только в стоимостном выражении, но и в натуральных измерителях. Итоги по таким ведомостям подсчитываются только в суммовом выражении для сравнения с соответствующими показателями синтетического учета.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к счету «Материалы» (табл. 4.3).

Т а б л и ц а 4.3. Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету «Материаль» за _____ 20... г.

Наименование счетов	Ед. изм.	Цена, тыс. руб.	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
					Приход		Расход			
			К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма	К-во	Сумма
И т о г о...										

Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют контрольное и оперативное значение, так как по данным этих ведомостей осуществляется контроль за остатками, поступлением и расходованием материальных ценностей, а также за состоянием расчетов. Рассматривая вопрос определения конечного остатка по счетам бухгалтерского учета, нами было отмечено, что остаток по активно-пассивному счету выводится после составления оборотных ведомостей по счетам учета расчетных отношений (оборотная ведомость аналитического учета). Следует также отметить, что итоговый конечный остаток из оборотной ведомости по аналитическим счетам к активно-пассивному счету пе-

реносится и записывается конечным остатком активно-пассивного счета расчетов, после чего данный остаток проверяется.

Для того чтобы проверить конечный кредитовый остаток по активно-пассивному счету, следует к сумме конечного дебетового остатка прибавить начальный кредитовый остаток, прибавить кредитовый оборот и вычесть начальный дебетовый остаток, вычесть дебетовый оборот.

Для проверки правильности выведенного конечного дебетового остатка необходимо к конечному кредитовому остатку прибавить начальный дебетовый остаток, прибавить дебетовый оборот и вычесть начальный кредитовый остаток, вычесть кредитовый оборот.

В настоящее время в практике учетной работы вместо оборотных ведомостей по счетам материальных ценностей составляются сальдовые ведомости, в которых отражаются только остатки (сальдо) на начало и конец месяца, а обороты не фиксируются. Учет движения (приход, расход) ценностей осуществляется на складе в карточках или книге складского учета.

Возможности использования оборотных ведомостей даже по счетам синтетического учета для анализа довольно ограничены. Обороты, указанные в них, представляют собой итоговые суммы по тому или иному счету. На основании таких данных нельзя узнать, какие, например, поступили ценности в организацию или куда они направлены; нельзя установить и конкретные причины изменения отдельных источников формирования активов организации.

Для получения подробных сведений об оборотах активов и пассивов используются шахматные оборотные ведомости, имеющие большой практический интерес. Они составляются на основе заранее установленной корреспонденции счетов.

В шахматной оборотной ведомости (табл. 4.4) названия счетов помещены в строчках и под теми же номерами в колонках. Счета, расположенные в строчках, дебетуются, а в колонках – кредитуются. Необходимым источником для составления шахматной оборотной ведомости служат записи по счетам. Суть ее составления состоит в том, что вначале отыскивается дебетуемый счет в строчке, а затем – кредитуемый в колонке. Если же на одном счете записано несколько операций с одинаковой корреспонденцией счетов, то определяется общий их итог, который вносится в соответствующую клетку шахматной оборотной ведомости. Эта ведомость служит сводкой однотипных оборотов по счетам.

Т а б л и ц а 4.4. Шахматная ведомость

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета									Итого по дебету
	10	43	90	50	51	60	62	99	и др.	
10										
43										
90										
50										
51										
60										
62										
99										
и др.										
Итого по кредиту										

В шахматной оборотной ведомости, как и в обычной, итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны кредитовым оборотам по этим счетам. Одинаковые итоги должны быть получены после подсчета сумм по последней (итоговой) графе и последней (итоговой) строке ведомости и записаны один раз на их пересечении.

Положительным в составлении шахматной оборотной ведомости является то, что с ее помощью можно быстро получить ясное представление о ходе процесса производства в организации; наглядность корреспонденции счетов позволяет видеть все изменения, происшедшие в состоянии имущества организации и источников его формирования. Достоинство шахматного принципа записи – это однократное отражение операций, исключая дублирование и сокращающее трудоемкость учетного процесса. Но вместе с положительными сторонами данная ведомость имеет и ряд недостатков. Так, если при составлении корреспонденции счетов ошибочно указан другой счет, но который все же может участвовать в корреспонденции с данным счетом, то эту ошибку в ней обнаружить практически очень трудно. Она выясняется путем сверки записей по счетам с данными первичных учетных документов, что и ограничивает широкое применение шахматной оборотной ведомости в учете.

Шахматная оборотная ведомость представляет собой свод оборотов по счетам, служащий для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов.

5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1. Понятие и основные принципы формирования и содержания классификации счетов

Многообразие фактов хозяйственной жизни, отражаемых в бухгалтерском учете путем регистрации на соответствующих счетах, предполагает их упорядочение, т. е. классификацию по определенным признакам. Классификация дает возможность правильно применять счета, понимать их содержание и особенности, она представляет собой деление счетов на группы и подгруппы по однородным признакам. В дальнейшем, зная, к какой группе относится конкретный счет и характерные свойства этой группы счетов, можно легко установить, какая информация будет на нем сформирована. В этом заключается познавательное значение классификации счетов. Главными признаками, по которым классифицируются все счета бухгалтерского учета, являются:

- экономическое содержание счета;
- назначение и структура счета.

Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счете, т. е. по какому конкретному объекту систематизируется на счете информация. Например, экономическим содержанием счета «Материалы» являются материальные ценности и все хозяйственные операции по их движению.

Классификация счетов по назначению и структуре показывает, для получения каких показателей предназначены счета, как они строятся, т. е. каково содержание их дебета и кредита, характер отражаемых на них операций, остаток на счете и его отражение в балансе. Например, на счете «Касса» по дебету отражаются операции по увеличению денежных средств в кассе, а остаток (сальдо) свидетельствует об их наличии в кассе, по кредиту показывается расход денег. Характер операций по дебету и кредиту определяет и структуру счета «Касса»: он является активным счетом.

Отнесение счетов к той или иной классификационной группе зависит от содержания отражаемых на них операций.

5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

По экономическому содержанию счета бухгалтерского учета подразделяются на три группы:

- счета для учета активов (имущества или хозяйственных средств);

- счета для учета источников формирования имущества (хозяйственных средств);

- счета для учета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные.

На счетах учета активов в сфере производства отражаются счета по учету средств труда (например, счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы») и предметов труда (счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»).

На счетах учета активов в сфере обращения отражаются денежные средства, предметы обращения, средства в расчетах (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и пр. (в части дебиторов)).

Счета отвлеченных активов предназначены для учета и контроля за активами, не используемыми по тем или иным причинам в хозяйственном обороте. Это счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 63 «Резервы по сомнительным долгам», а также счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части дебетового сальдо – убытка).

На счетах учета источников образования активов отражается собственный и привлеченный капитал.

К счетам, на которых фиксируется движение собственного капитала, относятся счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части кредитового сальдо – прибыли).

На счетах учета привлеченного капитала отражается вся кредиторская задолженность другим организациям и лицам. Эти счета делятся на две группы:

- счета для учета обязательств по расчетам (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), на которых отражаются долги перед банками и другими организациями по полученным от них кредитам и займам и долги перед поставщиками;

- счета для учета обязательств по распределению (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам»), на которых отражаются долги перед работниками организации и государством, возникающие в ходе деятельности.

Все счета источников формирования имущества являются пассивными, по кредиту отражается образование тех или иных источников, а по дебету – их использование.

Счета учета хозяйственных процессов и результатов включают счета учета процессов заготовления, производства, реализации и результатов хозяйственных процессов.

Для учета процесса заготовления предназначены счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». По дебету указанных счетов отражается покупная стоимость производственных запасов, сальдо на счетах может быть только дебетовым.

Для учета процесса производства предназначены счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты». По дебету данных счетов собираются затраты соответствующих производств, а по кредиту – списываются по назначению. Дебетовое сальдо означает произведенные, но еще не списанные по назначению расходы.

На счетах учета процесса реализации аккумулируются расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг). К ним относятся счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 44 «Расходы на реализацию» и др. По дебету этих счетов отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции и расходы по реализации; по кредиту показывается списание расходов и отражение выручки. На счетах реализации выявляется результат хозяйственной деятельности.

Счета учета результатов хозяйственных процессов используются для выявления финансового результата по прочим хозяйственным операциям. Это счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Конечный финансовый результат определяется на счете 99 «Прибыли и убытки».

5.3. Классификация счетов по структуре и назначению

Счета бухгалтерского учета по их назначению и структуре делятся на следующие группы:

- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;
- забалансовые счета.

Данная классификация обусловлена тем, какая информация по учитываемым объектам формируется на тех или иных счетах и по какому типу построены эти счета, т. е. являются они активными или пассивными.

Основные счета предназначены для учета и контроля хозяйственных средств и источников их формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и его изменение. Основные счета подразделяются: на инвентарные, неинвентарные, денежные, счета капитала и расчетные. Названия приведенных подгрупп счетов свидетельствуют об их назначении. По структуре (типу строения) они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Инвентарные счета используются для учета активов, фактическое наличие которых устанавливается путем проведения инвентаризации. Например, счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». Данные основные счета по учету материальных ресурсов по отношению к балансу являются активными.

К неинвентарным счетам относится счет 04 «Нематериальные активы», на котором учитываются лицензии на определенные виды деятельности, патенты, авторские права, торговые марки и иные нематериальные активы.

Денежные счета предназначены для учета денежных средств. К ним относятся счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке». Эти счета являются активными.

Счета капитала используются для учета собственных источников образования имущества. К ним относятся счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др. Названные счета являются пассивными, кроме счета 84, который является активно-пассивным.

Расчетные счета служат для учета расчетных взаимоотношений, поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными. На активных счетах расчетов отражается образование и движение дебиторской задолженности (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»). Основное назначение перечисленных счетов – это отражение дебиторской задолженности, и, следовательно, они должны быть активными счетами. Вместе с тем в отдельных случаях эти счета

расчетов могут выступить в качестве пассивных или активно-пассивных. Пассивные счета для учета расчетов используются для учета образования и движения кредиторской задолженности (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.). Основным назначением перечисленных счетов является отражение кредиторской задолженности. Это и определяет их структуру как пассивных счетов. Однако отдельные хозяйственные операции могут привести к появлению дебиторской задолженности. В этом случае перечисленные счета будут выполнять роль активных счетов. Активно-пассивные счета служат для учета расчетных взаимоотношений с организациями, которые в результате операций с ними являются то дебиторами, то кредиторами (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Начальное и конечное сальдо по счету 76 развернутое (дебетовое и кредитовое), определяется по данным аналитических счетов, открытых к синтетическому счету.

Все рассмотренные основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Однако основные счета не в полной мере дают характеристику имущественному состоянию организаций. В хозяйственной деятельности появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки имущества и его источников, учтенных на основных счетах. Такая информация может быть получена на регулирующих счетах, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Необходимость их использования в бухгалтерском учете определяется обязательным для всех организаций применением единых принципов оценки статей баланса, поэтому кроме основного счета, отражающего какую-либо статью баланса в условной оценке, в текущем учете ведут еще и регулирующий счет. Для получения фактической величины учитываемого объекта сумма, отраженная на регулирующем счете, складывается с суммой, отраженной на основном счете, или, наоборот, вычитается из суммы основного счета. Регулирующие счета делятся на две группы – дополнительные и контрарные.

Дополнительные регулирующие счета предназначены для учета сумм, дополняющих оценку объекта, учитываемого на основном счете. Они могут быть активными и пассивными. Примером является счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который дополняет оценку материалов, учитываемых в постоянных ценах на счете 10 «Материалы».

Контрарные регулирующие счета позволяют определять действительную величину оценки объекта учета путем вычитания из первоначальной его оценки регулирующей суммы. Счета, входящие в эту подгруппу, бывают контрактивными и контрпассивными.

Контрактивные счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными (счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение себестоимости запасов», 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»).

Контрпассивные счета уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Например, счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», который регулирует счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Также счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации состоят из множества различных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными. Операционные счета подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие (финансово-результативные).

Распределительные счета используются для учета затрат предприятия, подлежащих распределению. Распределительные счета делятся на собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета предназначены для отражения в отчетном периоде (как правило, за месяц) таких затрат, которые имеют общий характер и не могут быть отнесены на один конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. По структуре собирательно-распределительные счета являются активными. К ним относятся счета 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и 44 «Расходы на реализацию».

Бюджетно-распределительные (отчетно-распределительные) счета предназначены для размежевания (разграничения) расходов и доходов между смежными отчетными периодами. Необходимость применения таких счетов объясняется тем, что организация может иметь в данный момент расходы, которые относятся к ее деятельности в будущем, и, наоборот, расходы, относящиеся к данному периоду, но еще не выпла-

ченные. Примером служат счет 97 «Расходы будущих периодов» (активный счет), счета 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов» (пассивные счета).

Калькуляционные счета служат для учета затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и услуг. По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты на производство продукции, работ, услуг, на основе которых определяется себестоимость единицы. Исчисление себестоимости единицы произведенной продукции называется калькуляцией. На калькуляционных счетах аналитический учет ведется по отдельным объектам калькуляции и установленным статьям затрат. По структуре данные счета являются активными, так как по дебету их учитываются все фактические расходы по производству продукции, работ, услуг, а по кредиту отражается списание этих расходов, относящихся к готовой продукции. Остаток по калькуляционным счетам может быть только дебетовым, свидетельствующим о наличии незавершенного производства, которое отражается в активе баланса. К калькуляционным счетам относят счета 23 «Вспомогательные производства», 20 «Основное производство» и др.

Сопоставляющие счета используются для выявления результатов хозяйственных процессов. Примером служат счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Это активно-пассивные счета.

Финансово-результативные счета используются для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации, который складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. В организации учет финансовых результатов ведется на счете 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыль (доходы). Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного года.

Все рассмотренные выше группы счетов используются для отражения активов, пассивов и хозяйственных процессов, что прямо или косвенно представлено в балансе. Поэтому название этих счетов – балансовые счета.

В бухгалтерском учете применяются также забалансовые счета, остатки по которым не включены в баланс, а показываются за его итогом. Они используются для учета ценностей, не принадлежащих орга-

низации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или на ее сохранности, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности, к этой группе относятся счета для учета: арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; материалов, принятых в переработку; товаров, принятых на комиссию; оборудования, принятого для монтажа; списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов и других операций.

Необходимость обособленного учета ценностей, не принадлежащих данной организации, на забалансовых счетах обосновывается тем, что в балансе должно отражаться только принадлежащее организации имущество и источники, которые его формируют. Отражение на забалансовых счетах не собственного имущества производится для того, чтобы не преувеличить размер имущества, находящегося в собственности организации. В противном случае оно было бы отражено в балансе два раза: один раз у собственника и второй – в организации, где оно находится во временном пользовании и которой оно не принадлежит.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет операций на них ведется не двойной, а односторонней записью, т. е. только на дебете или только на кредите счета. Они не корреспондируют как между собой, так и с другими (балансовыми) счетами.

5.4. План счетов бухгалтерского учета, его назначение и содержание

План счетов бухгалтерского учета организации представляет собой систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности. В настоящее время в Республике Беларусь действуют Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке его применения, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (в ред. от 30.06.2014 г. № 46).

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используется двузначный шифр (от 01 до

99) серийно-порядковой системы нумерации. Эта система нумерации устанавливает серию порядковых номеров для группы однородных счетов, объединенных в отдельные разделы плана. В каждом разделе имеются свободные номера на случай дополнительного введения счетов. Нумерация субсчетов осуществляется в пределах каждого синтетического счета по порядку. Нумерация субсчетов однозначная, а забалансовых счетов – трехзначная. Аналитические счета в план не включаются.

В соответствии с установленной системой план счетов включает восемь разделов:

I. Долгосрочные активы (01–09).

II. Производственные запасы (10–19).

III. Затраты на производство (20–39).

IV. Готовая продукция и товары (40–49).

V. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (50–59).

VI. Расчеты (60–79).

VII. Собственный капитал (80–89).

VIII. Финансовые результаты (90–99).

Забалансовые счета (001–017).

В целях правильного и единого применения счетов разрабатывается и утверждается инструкция, в которой приводится характеристика хозяйственных операций по каждому счету и порядок их отражения в учете, а также даны указания по организации аналитического учета и приведена типовая корреспонденция каждого счета с другими счетами.

В учетной практике возникают операции, по которым в инструкции не даны рекомендации по корреспонденции счетов. В этом случае организации могут дополнить ее в соответствии с едиными подходами в организации бухгалтерского учета, предусмотренными инструкцией.

Применение единого плана счетов очень важно для каждой организации, он обеспечивает подготовку бухгалтерских кадров, работу аудиторов, налоговых органов, позволяет применять единые программные обеспечения для ЭВМ, подводить итоги развития экономики республики.

На основе единого плана каждая организация разрабатывает свой рабочий план счетов. Вводить субсчета и аналитические счета организации могут самостоятельно, исходя из хозяйственной деятельности, однако шифры синтетических счетов, установленные в едином плане,

не могут быть изменены. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

План счетов бухгалтерского учета предусматривает возможность ведения финансового и управленческого учета.

6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

6.1. Оценка объектов бухгалтерского учета, ее цели и принципы

Оценка – это способ выражения экономических событий в денежном измерителе, т. е. процесс оценки представляет собой процедуру присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин. В результате оценки активы, обязательства и финансовые результаты деятельности в бухгалтерском учете отражаются в денежном измерителе.

От правильности оценки зависят достоверность и объективность учетных данных, а соответственно, и финансовое положение организации.

Правильность оценки имущества организации зависит от ее основополагающих принципов – реальности и единства.

Принцип реальности оценки – это отражение в денежном измерителе реальных затрат, включаемых в произведенную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Его соблюдение обеспечивается тем, что оценка имущества и обязательств в балансе должна проводиться по фактической себестоимости на дату его составления пообъектно, а это означает, что каждая статья имущества и обязательств получает самостоятельную оценку, при этом уменьшение стоимости одного объекта не компенсируется путем увеличения стоимости другого. Не допускается оценка имущества выше фактических затрат на покупку или производство.

Инфляционные процессы, а также изменение рыночных цен приводят к необходимости периодической переоценки активов. Оценка имущества, откорректированная с учетом инфляции, доводится до его реальной стоимости, которая сложилась в этот период на рынке.

Принцип единства оценки – это единообразное денежное измере-

ние однородных материальных средств во всех организациях. Так как активы могут быть оценены с разных позиций, то в интересах инвесторов или других пользователей финансовой отчетности необходимы определенные подходы к выбору методов оценки активов, которые соответствуют международным стандартам.

Активы, приобретенные за плату, оцениваются путем суммирования фактических расходов на их покупку; активы, полученные безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату их оприходования; активы, изготовленные в организации, – по стоимости их изготовления. В состав фактически произведенных расходов на покупку активов включаются стоимость самого объекта активов, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку активов, в том числе осуществляемые другими организациями.

Рыночная стоимость формируется на основе цены на данный или аналогичный вид активов, действующей на дату оприходования активов, полученных безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования активов цене должны подтверждаться документально или экспертным путем.

В стоимость изготовления активов включаются фактические затраты, связанные с использованием в процессе изготовления активов основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и иных затрат на их изготовление. Обязательства оцениваются в денежном выражении на основании цены, указанной в договорах.

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

В качестве базы оценки в учете используют различные виды стоимости:

- первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;
- приведенная (дисконтированная) стоимость – текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;
- переоцененная (восстановительная) стоимость – стоимость актива или обязательства после их переоценки;
- чистая реализационная стоимость – это денежная сумма, которую

можно получить в данный момент от реализации имущества с учетом затрат, связанных с их реализацией;

– другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

6.2. Сущность калькуляции. Принципы группировки затрат

Калькуляция – способ группировки (обобщения) затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных материальных ценностей.

Экономическое значение калькуляции себестоимости состоит в том, что себестоимость показывает величину издержек, связанных с заготовлением, производством и реализацией продукции. Суммы затрат, учитываемые на калькуляционных счетах, служат основанием для определения себестоимости.

Выделяются следующие виды себестоимости продукции:

– технологическая – включает только прямые затраты на производство (по таким статьям, как сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), топливо и энергия на технологические цели, заработная плата основных производственных рабочих);

– производственная (цеховая) – включает все прямые затраты и общепроизводственные расходы (свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции);

– коммерческая (полная) – производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов.

Различают также индивидуальную себестоимость, которая свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции, и среднеотраслевую, характеризующую средние по отрасли затраты на производство данного изделия (средневзвешенная из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли).

В зависимости от времени составления калькуляция делится на предварительные и последующие.

К предварительным калькуляциям относятся плановая, сметная, нормативная и проектная калькуляции. Они составляются до начала процесса изготовления продукта.

К последующим калькуляциям относятся отчетная и хозрасчетная калькуляции.

В процессе исчисления себестоимости важное значение имеет пра-

тельность установления объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объект учета затрат – это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью.

Под объектами калькулирования (носителями затрат) понимают виды продукции (работ, услуг), предназначенные для продажи на рынке. Например, в растениеводстве это отдельные виды основной и сопряженной продукции. Побочная продукция не калькулируется, а оценивается по ценам ее возможной реализации.

Калькуляционная единица представляет собой измеритель в натуральном выражении выполненного однородного объема работ или полученной готовой продукции.

Основой организации бухгалтерского учета затрат на производство продукции (работ, услуг) является группировка по различным классификационным признакам.

В зависимости от места возникновения затраты группируются по отраслям и видам деятельности (видам производств):

- затраты в основных отраслях;
- затраты во вспомогательных производствах, обслуживающих основные отрасли;
- затраты прочих хозяйств и производств (жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, культуры, спорта и т. д.).

По экономическому содержанию затраты разграничиваются на затраты средств производства, предметов труда (оборотных активов) и затраты на оплату труда.

В зависимости от особенностей технологического производственного процесса затраты подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты непосредственно связаны с производством продукции. Их возникновение вызывается выполнением технических производственных операций по изготовлению продукции.

Накладные затраты обусловлены выполнением функции управления производством.

Основные и накладные затраты образуют общую сумму затрат на осуществление производственного процесса.

По способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут быть сразу включены в ее себестоимость.

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции и не могут быть включены в себестоимость каждого вида продукции без их распределения.

По отношению к объему выпускаемой продукции и оказываемых услуг затраты подразделяются на переменные, постоянные и смешанные.

Переменные затраты – это затраты, величина которых изменяется прямо пропорционально объему выполненных работ (производству продукции).

Постоянные затраты не зависят от изменения объемов производства продукции, т. е. они остаются более или менее постоянными. К таким затратам относятся общепроизводственные (цеховые) и общехозяйственные (общезаводские) расходы.

Смешанные затраты представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Смешанные затраты – это условно-переменные и условно-постоянные затраты.

Затраты производства в зависимости от их состава подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные затраты однородны по экономическому содержанию и состоят только из одного вида (элемента), их нельзя разложить на составные части. К ним относятся затраты на корма, семена, топливо, удобрения и т. д.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. К комплексным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на ремонт основных средств и т. п.

По сфере кругооборота средств затраты делят на затраты в сфере производства, обращения, вложений в долгосрочные активы и в сфере управления.

Затраты в сфере производства включают в себя затраты на производственной стадии кругооборота средств.

Затраты в сфере обращения – это затраты по реализации продукции, а также затраты, связанные с выполнением снабженческо-заготовительных операций.

Затраты в сфере вложений в долгосрочные активы включают затраты на восстановление и расширение основных средств, формирование нематериальных активов.

По отношению к отчетному периоду затраты делятся на затраты прошлых и будущих отчетных периодов и затраты отчетного периода.

По отношению к принимаемым управленческим решениям затраты делятся на зависящие от принимаемого управленческого решения и независящие, неизбежные расходы при любом варианте принятия решения.

По отношению к законченности производственного цикла затраты подразделяются: на затраты на готовую продукцию (работы, услуги); затраты, приходящиеся к полуфабрикатам; затраты в незавершенном производстве.

По периоду действия различают затраты, действующие в течение одного производственного цикла и в течение нескольких циклов (учетных периодов).

По роли в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты.

По отношению к планированию и нормированию затраты подразделяются на планируемые и непланируемые, нормируемые и ненормируемые.

Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты.

6.3. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса приобретения имущества (активов)

Процесс заготовления представляет собой совокупность операций, включающих приобретение организацией у поставщиков сырья и материалов, товаров, оборудования, основных средств и других материальных ценностей, обеспечивающих непрерывность процесса производства.

Поставки материальных ценностей производятся на основе договоров, заключаемых с организациями-поставщиками или другими организациями. В договорах указываются наименование материальных ценностей, их количество, цена, способ транспортировки, порядок и формы расчетов, санкции за несоблюдение договорных обязательств и др.

Организации приобретают материальные ценности у поставщиков по отпускным ценам, которые для них являются покупной или заготовительной стоимостью. Покупная стоимость указывается поставщиками в выписываемых ими товарных и расчетных документах (счетах, счетах-фактурах, товарных накладных, товарно-транспортных накладных и т. д.).

Затраты, связанные с закупкой и доставкой материалов, называются транспортно-заготовительными расходами. Они включают: расходы по транспортировке; стоимость погрузочно-разгрузочных работ; расходы по командировкам, связанным непосредственно с заготовкой ценностей и доставкой их до места назначения; расходы по приобретению тары и упаковки, полученных от поставщиков; торговые наценки; оплату таможенных услуг; акцизы; суммы потерь и недостач материалов или сырья в пути в пределах установленных норм естественной убыли; плату за охрану, страхование груза и др.

Кроме названных расходов, покупатель несет и такие расходы, как налог на добавленную стоимость (НДС), который взимается при реализации практически всех товаров и услуг.

Фактическая себестоимость приобретенных материалов (по которой они отражаются в балансе организации и включаются в затраты на производство продукции) складывается из покупной стоимости (цена поставщиков) и затрат, связанных с их доставкой (транспортно-заготовительных расходов).

В плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение материальных ценностей отражается на счетах 10 «Материалы», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары».

Затраты по процессу снабжения (заготовления) учитываются на счетах 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Учет расчетов с поставщиками материальных ценностей ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» учитывают суммы НДС по приобретенным материальным ценностям и оказанным организации услугам.

В текущем аналитическом учете организации процесс заготовления материалов могут вести по двум вариантам:

- 1) по внутренним планово-учетным ценам;
- 2) по фактической себестоимости.

Выбор варианта ведения учета материальных ценностей определяется учетной политикой организации.

Рассмотрим организацию учета процесса заготовления материалов по планово-учетным ценам, при которой используются счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте. Затраты на заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей по покупным ценам (без НДС) относятся в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на договорную стоимость (без НДС), указанную в акцептованных счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных поставщиков по поступившим и оприходованным на склад товарно-материальным ценностям; услуг, оказанных по их доставке транспортными организациями; суммы оплаченных комиссионных вознаграждений; стоимости услуг товарных бирж и т. д.;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму денежных расходов на оплату командировок, непосредственно связанных с заготовлением ценностей;

23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг собственного автотранспорта и другие счета в зависимости от характера расходов.

В конце отчетного периода фактически поступившие товарно-материальные ценности по учетным ценам списываются с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счетов 10 «Материалы», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме».

Сумма разницы между покупной и учетной ценой поступивших и оприходованных в отчетном периоде товарно-материальных ценностей, а также сумма транспортно-заготовительных расходов отражаются записью: дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» и кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материалов». Сальдо на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» на конец месяца показывает наличие товарно-материальных ценностей в пути.

Накопленные на счете 16 разницы списываются в дебет счетов учета затрат на производство (издержек обращения) или других соответ-

ствующих счетов пропорционально стоимости израсходованных в производстве материалов по учетным ценам, т. е. в конце отчетного периода определяется процент списания отклонений. Для этого суммы отклонений на начало месяца (начальный остаток счета 16) и суммы учтенных отклонений за месяц (дебетовый оборот счета 16) делят на стоимость материальных ценностей по учетным ценам на начало отчетного периода (месяца) (начальный остаток синтетического счета по учету материалов (счета 10, 11, 07)) и стоимость материалов, поступивших в течение отчетного периода (месяца) (дебетовый оборот за отчетный период (месяц) синтетического счета по учету материалов (счета 10, 11, 07)).

При учете поступления материалов по фактической себестоимости все поступившие ценности по их покупной стоимости, а также расходы по их доставке в организацию также учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов», что будет подтверждаться такими же записями, как и по первому варианту, т. е. на дебете счета 15 найдет отражение фактическая стоимость поступивших материальных ценностей.

При данном варианте учета материальных ценностей счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» не задействован.

Чтобы определить фактическую себестоимость поступивших в организацию материальных ценностей по видам, необходимо определить сумму транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на каждое наименование материальных ценностей. Для этого вначале следует определить процент списания транспортно-заготовительных расходов, для чего сумму транспортно-заготовительных расходов по всем заготовленным материальным ценностям надо разделить на покупную стоимость поступивших материальных ценностей, а результат умножить на 100 %.

Затем определяется сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящаяся на каждый вид поступивших материальных ценностей, исходя из процента списания транспортно-заготовительных расходов и покупной стоимости материальных ценностей по видам.

Зная покупную стоимость каждого вида поступивших материальных ценностей и определенную сумму транспортно-заготовительных расходов по их доставке в организацию, определяют фактическую стоимость поступивших материалов по видам (покупная стоимость плюс доля транспортно-заготовительных расходов).

В конце месяца определяется фактическая (средневзвешенная, фак-

тически сложившаяся) себестоимость единицы материальных ценностей, по которой они будут списаны на счета производств.

Для определения среднесложившейся себестоимости материальных ценностей необходимо стоимость материальных ценностей на начало месяца и стоимость материальных ценностей, поступивших в течение месяца, разделить на количество материальных ценностей на начало месяца и количество материальных ценностей, поступивших в течение месяца.

Необходимую для расчета информацию берут по данным аналитических счетов, открытых к синтетическим счетам материальных ценностей организации (счет 10 «Материалы»).

Зная количество отпущенных материальных ценностей в затраты конкретного производства и фактическую (среднесложившуюся) себестоимость единицы материалов, определяют фактическую себестоимость отпущенных в производство материалов (умножая фактическую себестоимость единицы на количество единиц отпущенных материалов), что будет подтверждено корреспонденцией счетов: дебет счетов затрат (счета 20, 23, 25, 26 и др.) и кредит счета 10.

Особенности учета заготовления (приобретения) основных средств

Процесс расширенного воспроизводства требует непрерывного пополнения не только оборотных средств организации, но и основных. Они могут приобретаться на стороне (покупаться у поставщиков), могут изготавливаться в самой организации или же могут пополняться в результате окончания строительства (это касается зданий и сооружений).

Операции по приобретению основных средств (при строительстве и сооружении основных средств подрядным способом) учитываются отдельно, учет их ведется на активном счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету данного счета в первую очередь отражается покупная стоимость основных средств, приобретаемых на стороне, а также отражаются расходы по доставке их до организации, что подтверждается бухгалтерскими записями: дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а кредит счетов:

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступивших основных средств, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– 60, 70, 69, 76, 71, 23 и др. – на суммы расходов по их доставке в организацию (по аналогии расходов на приобретение оборотных средств организации).

На суммы налога на добавленную стоимость по поступившим основным средствам, по услугам сторонних организаций по доставке их в организацию – дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расчеты организации с поставщиками и организациями, доставляющими основные средства, подтверждаются бухгалтерскими записями: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и другие счета денежных средств.

По мере оприходования приобретенных основных средств на стороне в организации будет дана следующая корреспонденция счетов: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в сумме фактической их стоимости.

Основные средства могут быть изготовлены в ремонтной мастерской самой организации. Затраты по их изготовлению будут учтены по каждому объекту изготовления в разрезе установленных статей затрат. При этом на фактическую сумму затрат по их изготовлению будут даны корреспонденции счетов: дебет счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета 1 «Ремонтные производства», кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов в зависимости от видов расходов.

При списании фактически затрат по изготовлению основных средств в ремонтной мастерской дается корреспонденция счетов: дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета 1 «Ремонтные производства».

При сооружении основных средств (строительство зданий и сооружений) собственными силами организации затраты учитывают по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от видов расходов.

Поступление основных средств в результате строительства хозяйственным способом, изготовленных в своей мастерской отражают бухгалтерской проводкой: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

В организациях увеличение основных средств происходит и за счет оприходования основных средств как результата монтажа оборудования. Организации могут приобретать оборудование, требующее монтажа. При его приобретении дается бухгалтерская запись: дебет счета 07 «Оборудование к установке и стройматериалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы по доставке оборудования отражаются бухгалтерскими записями: дебет счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов в зависимости от видов расходов.

При передаче оборудования в монтаж в фактической стоимости оборудования дается корреспонденция счетов: дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 07 «Оборудование к установке».

Затраты по монтажу оборудования подтверждаются бухгалтерскими записями: дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов в зависимости от видов расходов.

В учете оборудование уже смонтированное отражается по фактической его себестоимости, и при зачислении его в состав основных средств дается корреспонденция счетов: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

6.4. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса производства продукции

Процесс производства представляет собой вторую стадию кругооборота средств (Т...П...Т'). В нем соединены три взаимосвязанных элемента: целесообразная деятельность человека (живой труд), пред-

мет труда и средства труда. Предмет труда и средства труда составляют средства производства. Живой труд вместе со стоимостью средств производства в течение рабочего периода создает стоимость нового продукта. В процессе производства создается новая потребительская стоимость.

Процесс производства является одним из основных процессов хозяйственной деятельности и представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг.

Основными задачами учета затрат на производства и выхода продукции являются:

- определение объема производства выпускаемой продукции в целом и по отдельным ее видам, выраженного в денежном и натуральном измерении;
- наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат по сравнению с их нормативно-прогнозными размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- исчисление себестоимости выпущенной из производства продукции и отдельных ее видов;
- выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности организации и ее структурных подразделений.

Для решения указанных задач производится разграничение и группировка затрат на отдельных синтетических счетах по видам производств, а на аналитических счетах – по видам продукции, работ и услуг.

Для синтетического учета затрат по видам производств используются счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

На счете 20 «Основное производство» отражаются фактические затраты на производство продукции (работы, услуги), выпуск которых предусмотрен учредительными документами организации. На счете 23 «Вспомогательные производства» – на продукцию (работы и услуги), как правило, потребляемую основным производством и лишь частично реализуемую на сторону. На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – на продукцию (работы и услуги) преимущественно для нужд работников организации (продукция и услуги находящихся на балансе организации домов быта, швейных и обувных мастерских, бань, прачечных, дошкольных учреждений и т. п.).

Фактические прямые затраты на производство (т. е. затраты, непо-

средственно связанные с выпуском конкретных видов продукции (работ, услуг) собираются по дебету счетов, указанных выше, с кредита разных счетов в зависимости от вида затрат. Так, на суммы затрат, относящихся к основному производству, делается следующая запись: дебет счета 20 «Основное производство» и кредит счетов:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работников, занятых в основном производстве;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения от начисленной заработной платы работников основного производства;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму страховых платежей по обязательному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- 10 «Материалы» – на стоимость фактически израсходованных материальных ценностей;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость израсходованной электроэнергии;
- 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизационных отчислений основных средств, использованных в основном производстве, и т. д. в зависимости от вида расходов.

Аналогичные корреспонденции счетов составляются и на прямые затраты вспомогательных и обслуживающих производств.

Косвенные расходы, к которым преимущественно относятся расходы на обслуживание производства и управление, предварительно отражаются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

Счет 25 «Общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены такие расходы, как заработная плата с отчислениями производственного персонала, занятого обслуживанием производства, расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений, амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств производственного характера и другие аналогичные расходы.

Для отражения суммы общепроизводственных затрат возможны корреспонденции счетов: дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» и кредит счетов:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начислен-

ной заработной платы управленческого и обслуживающего персонала на уровне цехов, участков, бригад и т. д.;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения от начисленной заработной платы вышеуказанных работников;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму страховых платежей по обязательному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

– 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизационных отчислений основных средств общепроизводственного (общехозяйственного) назначения;

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость израсходованной электроэнергии, тепла, воды для нужд организации;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму расходов, связанных с охраной объектов и установкой сигнализации, с техникой безопасности и др.

В конце отчетного периода общепроизводственные затраты распределяются по объектам учета затрат и калькуляции пропорционально прямым затратам, или заработной плате производственных работников, или другой выбранной базе в соответствии с учетной политикой организации. При их списании составляется корреспонденция счетов: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты».

Общехозяйственные затраты в конце отчетного периода списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таким образом, по дебету счета 20 «Основное производство» в конце отчетного периода будут собраны фактические (прямые и косвенные) затраты на производство продукции, а по кредиту этого счета отражают выход полученной продукции в оценке по нормативно-прогнозной (плановой) или же фактической себестоимости продукции (в зависимости от выбора варианта оприходования полученной продукции, отраженного в учетной политике организации). Оценка готовой продукции по фактической производственной себестоимости для текущего учета используется редко, так как ее можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Данный способ оценки применяется в организациях индивидуального производства (на сданную заказчику продукцию по законченному заказу) или реализующих отдельные этапы работ.

Оприходование полученной из производства продукции будет подтверждаться корреспонденцией счетов: дебет счета 43 «Готовая продукция» и кредит счета 20 «Основное производство» – по нормативно-прогнозной (плановой) ее себестоимости в течение отчетного периода.

Разница между фактической и нормативно-прогнозной (плановой) себестоимостью, полученной из производства продукции, определяется по данным счета 20 «Основное производство» путем сопоставления дебетового оборота этого счета (фактическая себестоимость) с кредитовым оборотом данного счета (нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость). Определенная таким образом общая калькуляционная разница списывается по каналам использования продукции в течение отчетного периода, при ее списании будут даны бухгалтерские записи: дебет счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 43 «Готовая продукция» и др. в зависимости от каналов использования продукции и кредит счета 20 «Основное производство». При экономии затрат запись будет сделана методом красное сторно (отрицательная запись), при перерасходе затрат делается обычная (дополнительная) запись.

Следует отметить, что если в организации нет учтенных затрат на незаконченную обработку продукции, на не сданные заказчиком работы и услуги, то счет на конец отчетного года закрывается и не имеет незавершенного производства.

Если же имеется незавершенное производство на начало отчетного периода, то фактические затраты на выпущенную продукцию исчисляются путем прибавления к сумме затрат по незавершенному производству на начало отчетного периода фактических затрат за отчетный период.

Если имеется незавершенное производство на начало и конец отчетного периода, то для определения фактической суммы затрат на производство полученной продукции к сумме остатка на начало отчетного периода необходимо прибавить сумму затрат за отчетный период и вычесть сумму затрат незавершенного производства на конец отчетного периода.

Если на начало отчетного периода суммы затрат по незавершенному производству нет, но есть учтенная сумма затрат незавершенного производства на конец отчетного периода, то для определения фактической суммы затрат на производство полученной продукции необходимо от суммы учтенных затрат за отчетный период отнять сумму затрат по незавершенному производству на конец отчетного периода.

6.5. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса реализации продукции и товаров

Процесс реализации – совокупность хозяйственных операций, в результате которых произведенная организацией продукция передается покупателю или заказчику за плату.

Перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят определенные задачи:

- контроль за ходом выполнения договоров-поставок покупателям по объему и ассортименту реализованной продукции (для выполнения этой задачи бухгалтерский учет должен обеспечить получение сведений о количестве реализованной продукции как в целом, так и по видам. При этом данные о видах реализованной продукции приводятся не только в денежном, но и в натуральном выражении);

- контроль за правильностью применения цен, своевременным и точным определением объема выручки от реализации продукции;

- обоснованное и полное исчисление налогов из выручки;

- выявление фактических результатов от реализации (для этого определяется полная себестоимость реализованной продукции, которая сопоставляется со стоимостью продукции по продажным ценам. Полученный показатель – прибыль или убыток – представляет собой финансовый результат от реализации продукции).

Нарушение ритмичности в процессе реализации приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, штрафным санкциям со стороны покупателей и заказчиков за невыполнение договорных обязательств и в целом ухудшает финансовое положение организаций.

Покупатель возмещает организации – производителю продукции стоимость реализованной продукции, и эта стоимость определена как продажная стоимость продукции.

В процессе реализации произведенной продукции организация несет расходы: на тару, упаковку и хранение продукции; на транспортировку ее до места нахождения покупателя; на содержание помещений для хранения продукции; рекламные и представительские расходы; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; комиссионные услуги и др. Эти расходы определены как расходы по реализации (коммерческие расходы). Для учета расходов, связанных с реализацией продукции (работ, услуг), Планом счетов предусмотрен активный собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на реализацию». По дебету этого

счета учитываются суммы произведенных организацией расходов по реализации в корреспонденции с соответствующими счетами:

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работников, занятых погрузкой, разгрузкой, доставкой продукции до потребителя;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения от начисленной заработной платы вышеуказанных работников;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму страховых платежей по обязательному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму транспортных услуг и услуг по разгрузке реализованной продукции;

– 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг собственного автотранспорта по транспортировке продукции до потребителя;

– 02 «Амортизация основных средств» – на сумму амортизационных отчислений складских помещений и их оборудования и др., в зависимости от содержания произведенных расходов.

Некоторые расходы, например, на упаковку и транспортировку конкретного вида продукции, могут быть включены в себестоимость данного вида реализованной продукции прямым путем. Если же такая возможность отсутствует, то производится распределение расходов по реализации косвенным путем. В качестве базы распределения их между отдельными видами реализованной продукции могут быть установлены: объем (масса) реализованной продукции; производственная ее себестоимость; выручка от ее реализации (продажная ее стоимость) или иная база распределения в соответствии с учетной политикой организации.

Для обобщения информации о реализации продукции (работ, услуг) Планом счетов предусмотрен активно-пассивный сопоставляющий счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Данный счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с уставными видами деятельности организации, а также для определения финансовых результатов (прибыль или убыток) по ним. По дебету счета отражается коммерческая себестоимость реализованной продукции.

Коммерческая себестоимость состоит из полной себестоимости реализованной продукции и суммы соответствующих налогов и сборов из выручки, полученной от реализации продукции.

Полная себестоимость реализованной продукции – это производственная ее себестоимость (фактическая сумма затрат на производство данной продукции) плюс сумма затрат по ее реализации. Следует отметить, что в течение отчетного периода реализованная продукция отражается по нормативно-прогнозной ее оценке, которая в конце отчетного периода доводится до фактической путем списания калькуляционных разниц.

По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается коммерческая себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), а по кредиту этого счета – продажная (договорная) стоимость реализованной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета с суммой оборота по дебету его определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Если кредитовый оборот счета больше дебетового оборота, то организацией получена прибыль от реализации продукции (работ, услуг), в противном случае – убыток.

Для отражения возникшей задолженности покупателей за реализованную им продукцию (работы, услуги) Планом счетов предусмотрен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», по дебету которого отражают начисление задолженности покупателей и заказчиков за реализованную им продукцию, а по кредиту – погашение этой задолженности.

Выручка от уставных видов деятельности отражается в учете после перехода права собственности на продукцию к покупателю бухгалтерской записью: дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Одновременно с отражением выручки списывают себестоимость реализованной продукции следующей корреспонденцией счетов: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счетов 43 «Готовая продукция», 11 «Молодняк животных и животные на откорме» (для сельскохозяйственной организации). На сумму списанных расходов по реализации дается бухгалтерская запись: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Стоимость начисленного налога на добавленную стоимость отражается проводкой: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На разницу между фактической стоимостью реализованной продукции и нормативно-прогнозной ее оценкой дается корреспонденция

счетов: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредит счета 20 «Основное производство».

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат (прибыль или убыток). Полученная прибыль отражается бухгалтерской записью: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 99 «Прибыли и убытки». На сумму полученного убытка дается обратная корреспонденция счетов: дебет счета 99 «Прибыли и убытки» и кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

7.1. Место первичного наблюдения в бухгалтерском учете

Наблюдение – это один из способов познания действительности, основанный на непосредственном восприятии явлений. Процесс первичного наблюдения предполагает:

- оценку и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности;
- однозначное и полное описание отобранных для учета свойств объектов и фактов;
- своевременное отражение и передачу данных для дальнейшей обработки.

Первичное наблюдение – это информационное обеспечение системы бухгалтерского учета. Оно направлено на описание и регистрацию данных о хозяйственных операциях путем составления первичных документов. Все дальнейшие записи в учетных регистрах производятся на основе правильно оформленных первичных документов.

7.2. Документация, ее сущность и значение. Классификация документов

Как элемент метода бухгалтерского учета документация – это способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними. Документация является как формой и способом отражения хозяйственных операций, так и средством обоснования учетных записей и источником составления свидетельств (доказательств) для решения различных экономических и правовых вопросов.

Обязательным условием отражения хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим требованиям, предъявляемым к ним.

Документ (от лат. *documentum* – образец, свидетельство) представляет собой письменное свидетельство действительного совершения хозяйственной операции, а также права на ее совершение.

Бухгалтерский документ содержит данные о факте хозяйственной деятельности, которые подлежат обработке и отражению на счетах. Оформление документа должно соответствовать всем юридическим нормам и служить доказательством отражаемого факта.

Показатели, характеризующие хозяйственную операцию, отраженную в документе, называют реквизитами (от лат. *reguisitum* – нужное, требуемое).

Реквизиты различают обязательные и дополнительные. Реквизиты, необходимые для отражения любой операции в бухгалтерском учете, называются обязательными. Обязательными реквизитами документов считаются:

- наименование документа (форма);
- наименование организации, от имени которой составлен документ; дата составления (дата, месяц, год);
- содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения (характеристика существа выполненной операции);
- измерители хозяйственной операции и ее оценка (в натуральных, количественных и денежных показателях);
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровка.

Эти требования закреплены статьей 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы также могут включаться дополнительные реквизиты.

К дополнительным реквизитам могут относиться: адрес и телефон организации; стороны, участвующие в совершении операции; номера расчетных счетов в банке; пункты отправки и назначения продукции; показатели качества и др.

Первичный учетный документ в обязательном порядке должен составляться в момент совершения операции, а если это невозможно,

то непосредственно после ее совершения. Он должен заполняться в соответствии с предъявленными требованиями и подтверждаться уполномоченными на это лицами. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации.

Первичные документы могут составляться на бумажных носителях или в форме электронного документа. Первичный учетный документ, составленный в форме электронного документа, должен соответствовать требованиям законодательства Республики Беларусь об электронных документах и электронной цифровой подписи.

Познание особенностей составления и назначения бухгалтерских документов осуществляется путем их научной классификации. Классификацию документов проводят по различным принципам: по назначению документов в бухгалтерском учете, объему содержания сведений, способу отражения операций, количеству учетных позиций, порядку заполнения, форме, воспроизведению информации, срокам хранения.

По назначению бухгалтерские документы делят: на распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительные документы – это документы, содержащие распоряжения на выполнение определенных хозяйственных операций. К ним относятся: приказы, распоряжения, чеки на получение денежных средств со счетов в банке, доверенности на получение товарно-материальных ценностей, расходные кассовые ордера и др. Однако распорядительные документы не подтверждают факта осуществления хозяйственной операции, а поэтому основанием для учетных записей не являются.

Исполнительные (оправдательные) документы являются документами, удостоверяющими факты совершения хозяйственных операций. Они составляются в момент совершения хозяйственной операции и представляют собой первый этап учетной регистрации. К ним относят: накладные на выдачу материальных ценностей, ведомости на получение материальных ценностей, учетные листы на сдельную работу, приходные кассовые ордера и др. Исполнительные (оправдательные) документы являются источником информации текущего и последующего контроля хозяйственных операций.

Документы бухгалтерского оформления – это такие документы, которые создаются работниками бухгалтерской службы организации

для упрощения и ускорения учетных записей, а также с целью подготовки исполнительных (оправдательных) и распорядительных документов для отражения в бухгалтерском учете. К ним относятся: бухгалтерские справки, расчеты себестоимости продукции, расчетно-платежные ведомости, накопительные ведомости и т. п.

Комбинированные документы объединяют признаки распорядительных, оправдательных документов и документов бухгалтерского оформления. Они служат одновременно и распоряжением на выполнение данной операции, и оправданием ее выполнения, фиксируют совершенную операцию и в то же время содержат указания о порядке отражения ее на счетах. Эти документы находят широкое применение, так как объединение признаков ряда документов сокращает их поток, что упрощает работу бухгалтерского аппарата. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, платежные поручения и требования, учетные листы на выполненные работы, авансовые отчеты под отчетных лиц и т. п.

По объему содержания сведений документы делятся: на первичные и сводные.

Первичными называются документы, которые составляются в момент совершения хозяйственной операции (содержится первоначальная исходная информация о конкретных операциях). К ним относятся: приемо-сдаточные акты, накладные, чеки и др.

Сводными называются документы, составляемые на основе первичных документов и отражающие ряд однородных по экономическому содержанию операций в течение определенного промежутка времени. К ним относятся: авансовый отчет об израсходовании суммы, ранее полученной под отчет, отчеты кассира, отчеты о движении продуктов и материалов и др. Данные документы имеют большое значение для сокращения учетной работы и количества составляемых бухгалтерских документов.

По способу отражения операций (способу использования) документы делят: на разовые и накопительные.

Разовые документы составляются для отражения данных об одном или нескольких однородных, совпадающих по времени фактах хозяйственной деятельности. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, счета-фактуры, требования, накладные и др.

В накопительных документах отражаются однородные хозяйственные операции в течение определенного периода (дня, декады, месяца).

К ним относятся: ведомости на получение материалов, ведомости, реестры, учетные листы на сделную работу и др. Следует отметить, что накопительные документы отличаются от сводных тем, что сводный документ составляется на основании первичных документов, является их сводкой, а накопительный представляет собой первичный документ, составляемый постепенно, путем накапливания операций.

По месту составления документы подразделяются: на внутренние и внешние.

Внутренние – документы, оформляемые в организации и имеющие внутреннее применение. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, таблицы учета рабочего времени, документы бухгалтерского оформления и др.

Внешние – документы, составляемые в других организациях, но используемые в бухгалтерском учете данного предприятия. Это платежные поручения, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и др.

По способу заполнения документы подразделяются: на документы, составляемые вручную и на ЭВМ.

По количеству учетных позиций различают однострочные (однопозиционные) и многострочные (многопозиционные) документы. Однопозиционными называются документы, в которых регистрируются операции одной позиции (одно наименование продукции, материалов). Документы, в которых регистрируются операции нескольких определенных видов объектов, называются многопозиционными (многострочными). Многострочные документы находят в последнее время широкое применение в практической учетной работе. Преимущество их состоит в уплотнении информации, так как справочные сведения по учитываемому объекту заносятся в такие документы один раз. Они более удобны в условиях автоматизации учета.

По оформлению однородных операций выделяют унифицированные и специализированные документы. Унифицированные – это документы, утверждаемые в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. К ним относятся: авансовые отчеты, платежные поручения, платежные требования и т. п. Они обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь.

Автоматизация бухгалтерского учета расширяет возможности разработки и применения типовых (унифицированных) первичных документов и их электронных версий.

Специализированные документы применяются в отдельных отраслях экономики республики (путевые листы строительных машин, в сельском хозяйстве – карточка учета надоя молока и др.).

По воспроизведению информации документы подразделяются: на подлинники (оригиналы), копии и выписки из документов.

Подлинник (оригинал) – это оформленный и подписанный соответствующим образом документ в окончательной редакции (первый экземпляр товарно-транспортной накладной).

Копия – это воспроизведение всех реквизитов документа-подлинника (второй и последующие экземпляры товарно-транспортной накладной).

Выписка – копия части документа (выписка из приказа, из протокола).

По срокам хранения различают документы текущего срока хранения – от 1 до 5 лет (кассовые ордера, доверенности) и постоянного хранения (баланс).

7.3. Требования, предъявляемые к оформлению документов.

Порядок приемки документов, их бухгалтерская обработка и хранение

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по типовым или другим утвержденным формам. При необходимости организация может самостоятельно разрабатывать и утверждать свои первичные документы.

К первичным документам предъявляются определенные требования.

Документы должны заполняться четко, разборчиво, в них не допускаются неоговоренные исправления и стирание записей. Неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем их зачеркивания и написания правильных. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

Лица, составившие и подписавшие документы, обеспечивают своевременное и качественное их оформление, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных. Свободные строки в первичных документах обязательно прочеркиваются. Документы могут составляться на бумажных носителях и в форме электронного документа.

Документы до их записи по счетам предварительно подвергают

проверке, приемке и бухгалтерской обработке.

Проверка документов включает проверку по существу, формальную проверку и арифметическую проверку.

Проверка документов по существу заключается в установлении законности и экономической целесообразности совершенных хозяйственных операций.

Формальная проверка заключается в проверке правильности оформления документов, заполнения всех установленных для них реквизитов; наличия и подлинности подписей лиц; наличия оговорок в случае исправлений.

Арифметическая проверка представляет собой контроль правильности отражения количественных, качественных и суммарных показателей.

Проверенные и принятые документы подвергаются бухгалтерской обработке (группировке, таксировке и контировке), а в условиях автоматизации – кодированию необходимых учетных показателей.

Группировка документов – это подборка их в однородные по своему содержанию группы.

Таксировка – это перевод натуральных показателей в денежные и подсчет сумм.

Контировка заключается в записи на документе корреспондирующих счетов по данной операции.

После бухгалтерской обработки документы передают на хранение в архив. Они переплетаются в папки, на обложке указывают наименование организации, название и порядковый номер, год, месяц и количество листов. При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве.

Документооборот – это движение документа от момента его составления или получения от других организаций через все стадии учетной обработки до передачи на хранение.

Для обеспечения своевременности и очередности поступления в бухгалтерию документов главный бухгалтер разрабатывает график документооборота, который утверждается руководителем организации. В нем перечисляют все первичные документы, указывают их назначение, количество экземпляров, кто и в какие сроки их составляет, куда и когда представляют каждый документ, кто принимает и обрабатывает представленные документы, какие работы выполняют в бухгалтерии, а также в каких учетных регистрах отражают.

7.4. Инвентаризация, ее сущность и значение. Виды инвентаризации

Одним из важнейших требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, является обеспечение реальности (правдивости) и достоверности (точности) его показателей. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризации активов и обязательств.

Инвентаризация (от лат. *inventarium* – роспись, опись) – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств организации, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета для приведения их в соответствие с действительностью.

В соответствии со статьей 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- 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, т. е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Инвентаризация является одним из основных элементов метода бухгалтерского учета. Она позволяет:

- определить фактическое наличие имущества;
- проконтролировать сохранность товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- выявить товарно-материальные ценности, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество, не отвечающие стандартам качества, техническим условиям и т. п.;

– обнаружить сверхнормативные и неиспользуемые товарно-материальные ценности;

– проверить полноту отражения в учете обязательств.

Объектами инвентаризации являются:

– имущество организации независимо от его местонахождения (основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство и другие вложения в долгосрочные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие активы);

– все виды финансовых и других обязательств организации (дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, кредиты банков, займы, резервы и другие источники);

– имущество, не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное, полученное для переработки);

– имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация является обязательным дополнением документации. Только при помощи обоих этих способов – документации и инвентаризации – в бухгалтерском учете обеспечивается полное и правильное отражение всех хозяйственных явлений. В зависимости от соответствующих классификационных признаков, к которым относятся плановость, объем совокупности объектов контроля и содержание инвентаризации, различают следующие виды инвентаризации.

Инвентаризации могут быть обязательные и инициативные.

В некоторых случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь или нормативными правовыми актами Министе

та) и учетной политики организации, а также тогда, когда проведение инвентаризации обязательно согласно законодательству (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации и т. п.). Она проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем организации.

Все организации обязаны проводить плановые инвентаризации своих ресурсов в следующие сроки:

- основных средств, капитальных ремонтов, расходов будущих периодов и всех товарно-материальных ценностей – не менее одного раза в год перед составлением годовых отчетов;

- расчетов с дебиторами и кредиторами – не менее одного раза в год;

- расчетов с банками и финансовыми органами – не менее одного раза в квартал;

- расчетов предприятия с его хозяйствами, выделенными на самостоятельный баланс, – не менее одного раза в квартал;

- денежных средств и денежных документов – не менее одного раза в квартал.

К внеплановой относится инвентаризация, проведение которой не предусмотрено в плановом порядке (в учетной политике и плане контрольно-ревизионных работ), также ее проведение не носит обязательного характера. Внеплановые инвентаризации проводятся внешними аудиторами при проведении аудита (обязательного или инициативного) в данной организации, внутренними ревизорами ревизионной комиссии, аудиторами аудиторской службы, инвентаризационной комиссией организации.

Внеплановые инвентаризации проводятся в следующих случаях:

- при смене собственника или реорганизации организации;

- при смене руководителя организации;

- при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел);

- при установлении фактов хищений, ограблений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- после пожара или стихийных бедствий;

- по решению контролирующих, судебных и других уполномоченных на то органов.

По объему совокупности объектов учета выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию.

Сплошной считается инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру в натуре все объекты данного вида. Сплошной инвентариза-

ции подвергается денежная наличность в кассе, наличие ценных бумаг, денежных документов, отдельных видов материальных ценностей.

Выборочной является инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру в натуре часть объектов данного вида. При ревизиях и проверках этот вид инвентаризации часто применяют для выявления реальности объемов отдельных работ, сохранности отдельных видов материальных ценностей. Из-за сравнительно небольшой трудоемкости выборочная инвентаризация получила широкое распространение в контрольно-ревизионной работе. По ее результатам представляется возможность установить достаточно целостную картину состояния сохранности и рационального использования имущества организации. Однако она не гарантирует безусловной объективности результатов проверки в натуре, а в случае причинения материального ущерба не позволяет определить его сумму. В этих условиях необходимо проводить сплошную инвентаризацию. Причем наличные денежные средства в любых случаях подвергаются только сплошной инвентаризации.

В зависимости от полноты охвата имущества и обязательства организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все имущество и финансовые обязательства организации, она является весьма трудоемкой и поэтому проводится один раз в год, обычно перед оставлением годового отчета на 1 января или дату, близкую к концу отчетного года. Ввиду ее трудоемкости отдельные виды средств разрешается инвентаризовать и раньше. Однако здесь установлены некоторые ограничения. Так, основные средства инвентаризируются не ранее 1 ноября; вложения в долгосрочные активы – не ранее 1 декабря; товары, готовая продукция – не ранее 1 октября и т. д.

Частичная инвентаризация охватывает какой-либо один вид имущества организации, например, только денежные средства в кассе или только материалы на определенном складе. Она должна проводиться систематически в течение года, так как обеспечивает сохранность имущества организации, дисциплинирует материально ответственных лиц, позволяет своевременно вскрыть нарушения, злоупотребления и факты хищения.

По содержанию различают инвентаризацию ресурсов и инвентаризацию процессов.

Инвентаризация ресурсов означает проверку в натуре имущества организации.

Инвентаризация процессов означает проверку в натуре отдельных моментов кругооборота средств организации. Например, в процессе

производства в натуре могут быть проверены выполненные работы, отдельные затраты на материалы и т. д. В процессе реализации могут быть осмотрены в натуре расчетно-финансовые операции, а в процессе снабжения – расчетно-заготовительные операции.

По характеру инвентаризации подразделяются: на необходимые, повторные, контрольно-перепроверочные, перманентные (непрерывные).

Необходимые инвентаризации проводятся в силу их необходимости – при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке материальных ценностей, краже.

Повторная инвентаризация проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качестве проведенной инвентаризации, но и в том, что материально ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к ней.

Контрольно-перепроверочная инвентаризация проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания. Она охватывает не менее 10 % проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель организации требует письменные объяснения от лиц, проводивших ранее инвентаризацию, и от материально ответственных лиц. При выявлении фактов приписок, пропусков ценностей или же других злоупотреблений руководитель распускает проводившую инвентаризацию комиссию и ставит вопрос о привлечении виновных к ответственности. Немедленно назначается инвентаризационная комиссия для проведения повторной инвентаризации.

Перманентная (непрерывная) инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам имущества на различные даты.

Порядок инвентаризации определяется хозяйствующим субъектом в его учетной политике.

Количество инвентаризаций в году, а также конкретные даты их проведения устанавливаются в календарном плане инвентаризационной работы, ежегодно составляемом главным бухгалтером и утверждаемом руководителем организации при создании инвентаризационных комиссий. Эти сведения не подлежат разглашению.

7.5. Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов. Отражение результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета

Порядок проведения инвентаризаций регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлени-

ем Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180 (в ред. от 22.04.2010 г. № 50).

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» проведение инвентаризации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Для проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях ежегодно руководителем организации утверждается специальная инвентаризационная комиссия (рабочий орган).

Материально ответственные лица к началу инвентаризации сдают в бухгалтерию все документы и отчеты. После бухгалтера определяют остатки ценностей к началу инвентаризации по учетным данным, а материально ответственные лица дают подписку о том, что все документы сданы в бухгалтерию.

Инвентаризацию проводят в порядке расположения материальных ценностей по местам хранения и по каждому материально ответственному лицу. Определяют фактическое наличие материальных ценностей путем их взвешивания, измерения, пересчета, обмера. Затем результаты проверки записывают в инвентаризационные описи, в которых указывают полное наименование ценностей, порядковые номера по преysкуранту, сорт, количество, цену и общую сумму.

Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог всех ценностей в натуральных показателях, записанных на страницах, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, декалитрах и т. д.) эти ценности отражены. Подчистки, помарки и ошибки при заполнении описей не допускаются. Инвентаризационные описи подписываются всеми членами комиссии, а также материально ответственным лицом.

По данным описей по выявленным расхождениям (излишкам или недостаткам) составляются сличительные ведомости (табл. 7.1). К ним прилагаются объяснения материально ответственных лиц. На основании этих объяснений комиссией принимается решение о порядке регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Т а б л и ц а 7.1. **Определение результатов по итогам проведения инвентаризации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выявлена недостача	94	10, 43, 11, 50
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	90, 20, 10, 43, 26 и др.	94
Отнесена недостача на виновное лицо (по учетным ценам)	73-2	94
Отражена разница между взыскиваемой и учетной стоимостью, относимая на виновное лицо	73-2	90
Оприходованы излишки, выявленные при инвентаризации	10, 43, 11, 50	90
Оприходованы излишки основных средств, нематериальных активов, выявленные при инвентаризации	01, 04	91

8. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

8.1. Учетные регистры, их сущность и значение

Учетные регистры – это счетные таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования. Они служат для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Учетные регистры являются одним из важнейших средств осуществления бухгалтерского учета. В них содержание документов группируется по однородным признакам в разрезе установленных показателей учета. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах называется учетной регистрацией. Такая регистрация, кроме группировки в разрезе установленных показателей, дает возможность осуществлять контроль за сохранностью документов. Как отмечено в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Учетные регистры имеют важное контрольное значение, так как дают возможность осуществлять контроль за сохранностью принятых к учету документов. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составив-

шие и подписавшие их. Содержание регистров бухгалтерского учета является коммерческой тайной. Поэтому за ее разглашение соответствующие лица несут ответственность, установленную законодательством Республики Беларусь.

Регистры бухгалтерского учета имеют важное значение в деле создания информационной базы управления деятельностью организации. Их правильное использование позволяет обеспечивать систему управления аналитической и синтетической информацией на определенный промежуток времени, что дает возможность своевременно принимать соответствующие управленческие решения.

По данным учетных регистров в организациях составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность для представления внешним пользователям информации, а также для внутреннего управления.

В регистрах бухгалтерского учета накапливается информация о хозяйственных операциях в динамическом и статическом порядке, что дает возможность для контроля и проведения анализа хозяйственно-финансовой деятельности, процессов, циклов затрат и получения доходов, реализации и финансовых результатов и др.

8.2. Виды и содержание учетных регистров, их классификация

Для правильного применения учетных регистров возникает необходимость в их классификации.

По внешнему виду учетные регистры делятся на книги, карточки и свободные листы, а также электронные таблицы (при использовании средств вычислительной техники).

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные листы бумаги, на которых типографским способом отпечатаны специальные таблицы, предназначенные для регистрации и обобщения информации. Листы нумеруются, а их количество указывается прописью на последней странице книги, подтверждается подписью главного бухгалтера и руководителя организации. Некоторые регистры, например, кассовая книга, до начала работы с ними прошнуровываются. Концы шнура закрепляются с оборотной стороны книги сургучной печатью. Таким образом, незаметно изъять, потерять или заменить прошнурованные и сброшюрованные листы крайне затруднительно.

Для быстрого нахождения определенных страниц книги в начале или конце ее помещается оглавление или составляется алфавитный указатель. Обязательные реквизиты книги: наименование организации,

период, за который отражаются хозяйственные операции. Бухгалтерские книги широко применяются при ручной форме ведения учета вот уже около восьми столетий. Однако в последнее время, в связи с резким увеличением информационного потока, процесс его обработки замедляется: привлечь несколько бухгалтеров для регистрации и обработки информации в одной книге невозможно, как невозможно сделать записи в книге с помощью ЭВМ. Это значительно сужает сферу применения данного вида учетных регистров в крупных и средних организациях. Неоспоримые достоинства книг заключаются в том, что переплет – надежное средство сохранности листов с учетными записями от различного рода потерь и злоупотреблений, благодаря переплету обеспечивается сохранность каждого листа и не допускается замена одного листа другим.

Недостатки, присущие бухгалтерским книгам, отсутствуют у карточек и свободных листов.

Карточки – это стандартные листы бумаги или картона небольшого формата, на которые типографским способом нанесены таблицы со специальным графлением. Карточка имеет следующие реквизиты: номер карточки, код аналитического счета, текст операции, сумма в денежном выражении, единица измерения, количество и корреспондирующий счет. Они не скрепляются между собой, размещают их в определенном порядке и хранят в специальных ящиках – картотеках, где имеется ряд приспособлений, облегчающих пользование ими. Так как карточки не скреплены между собой, записи в картотеке могут одновременно производить несколько бухгалтеров, в том числе и с применением ЭВМ. В зависимости от нужд управления и учета карточки позволяют «механически» перегруппировывать находящуюся в картотеке информацию (например, карточки могут быть расставлены в алфавитном порядке; по местонахождению; по видам продукции (материалов) и т. д.). Каждая карточка рассчитана на определенное количество записей. После того как карточка будет заполнена, записи продолжают вести на новом бланке той же карточки, присвоив ей очередной порядковый номер страницы. Существенным недостатком является возможность изъять или утратить данный вид регистров. Поэтому для обеспечения контроля за их сохранностью каждой вновь открываемой карточке присваивают порядковый номер и регистрируют в особом реестре.

Карточки используют, как правило, для ведения аналитического учета основных средств, товарно-материальных ценностей, различного рода расчетов и затрат на производство.

Наиболее распространены три вида карточек: контокоррентные, материальные и многоколончатые.

Контокоррентные карточки имеют две помещенные рядом друг с другом колонки: дебет и кредит. Они применяются для аналитического учета расчетов, капитала и т. п. Такая форма карточки позволяет видеть состояние расчетов организации, т. е. кто, кому, за что и сколько должен на любую дату.

Материальные (инвентарные) карточки имеют графы прихода, расхода и остатка материальных ценностей, а каждая графа разделена на две колонки – количество и сумма. Эти карточки предназначены для учета материальных ценностей.

Многоколончатые карточки содержат несколько колонок, предназначенных для отражения одного факта хозяйственной деятельности несколькими составляющими его суммами. Они чаще всего используются для учета затрат в разрезе статей.

Свободные листы изготавливаются в типографии на отдельных листах бумаги, определенным образом разграфленных. Они обязательно имеют название (ведомость, журнал-ордер и т. д.), указание периода, на который рассчитан учетный регистр (месяц, квартал), таблицу для ведения учетных записей. Хранятся они в специальных папках. Записи хозяйственных операций на свободных листах могут вести несколько бухгалтеров, так как их можно в любой момент извлекать из папок для записей, подсчета, выборки и т. п., что и подтверждает удобство их использования.

Свободные листы могут заполняться при помощи средств вычислительной техники. Отдельные листы применяются в виде журналов-ордеров, ведомостей и машинограмм.

Использование в бухгалтерской работе средств вычислительной техники позволяет переходить на безбумажные носители информации. В частности, учетные регистры могут формироваться в виде электронных таблиц и храниться в памяти ЭВМ или на дискетах. При необходимости бухгалтер может распечатать их на свободных листах или на карточках.

По характеру записей все регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры предназначены для отражения в них данных о хозяйственных операциях в календарной последовательности по мере поступления и обработки документов, но без их группировки. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью документов,

поступивших в бухгалтерию, и полностью бухгалтерских записей, а также они используются для наведения справок, составления предварительных проводок и их проверки до разности операций по счетам бухгалтерского учета. Примером хронологических регистров являются: кассовая книга, регистрационные журналы хозяйственных операций, журналы или реестры регистрации различных документов.

Систематические регистры предназначены для записей данных однородных хозяйственных операций, сгруппированных по своему экономическому содержанию. Они применяются для отражения данных по счетам бухгалтерского учета.

Примером систематического регистра могут служить: Главная книга, журналы-ордера и другие регистры, в которых записи систематизируются по синтетическим или аналитическим счетам.

Комбинированными называются регистры, в которых операции записываются одновременно и в хронологическом, и в систематическом порядке. Они возникли в результате рационализации учета и характеризуются таким построением, которое позволяет производить регистрацию операций одновременно и в порядке времени их совершения, и в разрезе счетов бухгалтерского учета. Комбинированные регистры применяются как в аналитическом, так и в синтетическом учете, а также при совмещении аналитического и синтетического учета. К ним относятся многие журналы-ордера, применение которых дает возможность получать систематические и хронологические данные в один рабочий прием, что сокращает учетную регистрацию и делает ее более наглядной.

По степени обобщения (по объему содержания) отражаемых операций учетные регистры подразделяются: на синтетические, аналитические и комбинированные.

Регистры синтетического учета предназначены для обобщения информации в разрезе синтетических счетов. Записи в такие регистры делаются в обобщенном виде в стоимостных единицах измерения, с указанием только номера, даты, суммы бухгалтерской проводки с очень кратким пояснительным текстом (например, Главная книга, журналы-ордера).

Регистры аналитического учета предназначены для обобщения информации в разрезе аналитических счетов, детализирующих содержание показателей того синтетического счета, к которому они открыты. Записи в этих учетных регистрах делаются подробнее, чем в регистрах синтетического учета, с применением не только денежного, но и нату-

ральных, трудовых измерителей или только натуральных измерителей (например, карточка складского учета, лицевой счет работника).

Комбинированные учетные регистры совмещают синтетический и аналитический учет.

Их структура позволяет вести учет соответствующих объектов в аналитическом разрезе и одновременно получать обобщенные синтетические показатели. Поэтому отпадает необходимость в сверке итогов по аналитическому и синтетическому учету (например, журнал-ордер № 6).

По форме графления учетные регистры делятся: на односторонние, двусторонние и многографные.

В односторонних учетных регистрах пояснительная текстовая запись располагается только с одной стороны (как, например, в кассовой книге, в журнале регистрации хозяйственных операций).

В двусторонних учетных регистрах пояснительные текстовые записи располагаются с двух сторон: по дебету счета – на одной странице и по кредиту – на другой (например, при мемориально-ордерной форме учета).

Многографные учетные регистры бывают двух видов: шахматные и линейные. Шахматные представляют собой таблицу с пересекающимися графами и строками. Записи в них делают на пересечении избранной строки и столбца (например, шахматная оборотная ведомость).

В линейных (линейно-позиционных) учетных регистрах записи делают строго по строкам (например, журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

По продолжительности ведения выделяют учетные регистры, открываемые на год (например, Главная книга), на квартал и на месяц (например, журналы-ордера).

По степени унификации учетные регистры делятся: на типовые, отраслевые и специализированные.

Типовые учетные регистры обеспечивают наиболее рациональное ведение учета типовых хозяйственных операций, свойственных для различных предприятий. Они бывают ведомственные и межведомственные.

Отраслевые учетные регистры разрабатываются на базе межотраслевых. Они предназначены для регистрации и обобщения информации, специфичной для предприятий той или иной отрасли: строительства, промышленности, торговли и т. д.

Специализированные учетные регистры разрабатываются при отсутствии типовых форм. Они служат для учета отдельных операций, процессов в конкретной организации.

Формы типовых, отраслевых и специализированных учетных регистров разрабатываются на основании действующего законодательства, методологических и инструктивных документов и утверждаются централизованно: Министерством финансов, Министерством статистики и анализа, отраслевыми министерствами и ведомствами.

8.3. Приемы исправления ошибок в учете

Обнаруженные в регистрах и документах ошибки должны быть исправлены. Однако в настоящее время единая методика внесения исправлений и дополнений в данные бухгалтерского учета отсутствует. Выбор метода исправления ошибок зависит в основном от предпочтений организации, но можно выделить три общепризнанных способа их исправления:

- корректурный (от лат. *correktuira* – исправление, улучшение);
- дополнительной записи (проводки);
- отрицательной записи (проводки) или, как ее еще принято называть, красное сторно (от итал. *storno* – перевод счета).

Корректурный способ применяется в случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденцию счетов и не отражается на итогах учетных записей. Ошибочный текст или сумма зачеркиваются одной чертой, чтобы можно было прочесть ранее написанное, и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Исправление ошибки в документах подтверждается подписями лиц, составивших документ, в учетных документах – подписями лиц, производящих исправление. Оговорка об исправлении выполняется на полях или в конце страницы и содержит слово «исправлено», правильный текст или сумму и дату исправления. Неоговоренные исправления в первичных документах и учетных регистрах бухгалтерского учета не допускаются.

Способ дополнительной записи (дополнительной проводки) используется для дополнения оборотов в текущем месяце (периоде) по операциям, относящимся к прошлым месяцам (периодам). При этом в регистрах бухгалтерского учета дополнительная информация отражается дополнительной записью, которая недостает до правильной, нужной суммы. Данный способ применяется в тех случаях, когда в учетных записях не нарушена правильность корреспонденции счетов, но допущена ошибка в результате преуменьшения суммы операции. До-

полнительные записи (проводки) для исправления ошибок делаются в регистрах учета на основании специальных документов – справок бухгалтерии на исправление ошибок.

Использование способа сторнировочной записи было предложено в 1889 г. российским бухгалтером А. А. Беретти. Первоначально метод носил название «цветной провод», современное название – красное сторно – применяется, если ошибка обнаружена в учетных регистрах после представления бухгалтерского баланса. В этом случае корректурный способ недопустим, ибо данные представленного отчета не будут соответствовать данным бухгалтерского учета, в которые внесено исправление. В случае если операция отражена не на тех корреспондирующих счетах, применяют прием «красное сторно». Этот способ заключается в том, что неправильная запись повторяется красными чернилами. Это означает, что сумма, указанная красными чернилами, исключается из оборота. Затем записывают дополнительную проводку с правильной корреспонденцией счетов. При этом сумму проставляют обычными чернилами.

8.4. Понятие о формах бухгалтерского учета. Принципы построения форм бухгалтерского учета

Под формой бухгалтерского учета понимается сочетание различных учетных регистров, их взаимосвязь, последовательность и способы учетных записей.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

- внешний вид, назначение и содержание учетных регистров;
- взаимосвязь и сочетание хронологических и систематических записей, регистров синтетического и аналитического учета;
- количество регистров синтетического и аналитического учета;
- последовательность учетных записей;
- степень использования средств автоматизации в учетном процессе.

Применение различных технических средств в учете способствовало возникновению и развитию новых форм бухгалтерского учета. Развитие и рационализация самого бухгалтерского учета характеризуются совершенствованием применяемых форм учета.

Необходимость перехода от одной формы учета к другим, более совершенным, обуславливается развитием хозяйства.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» в Республике Беларусь применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная. Эти формы учета нашли наиболее полное распространение в организациях, особенно комбинированные, или смешанные, формы учета, основанные на журнально-ордерной, мемориально-ордерной и автоматизированной формах учета.

Мемориально-ордерная форма учета

В мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета сочетаются книжные и карточные регистры. Синтетический учет ведется в книгах, а для аналитического учета используются главным образом карточки. Бухгалтерские записи оформляются путем составления мемориальных ордеров, которые выписываются либо на каждую отдельную операцию, т. е. отдельный документ, либо на группу однородных операций, объединяемых одной накопительной или группировочной ведомостью. Например, вместо того чтобы каждую накладную на отпуск материалов со склада отражать в учете отдельной записью, несколько таких однородных накладных записывают в одну накопительную ведомость. И только на общий итог этой ведомости производится одна бухгалтерская запись, т. е. ведется один мемориальный ордер. Группировочные ведомости составляются на несколько однородных документов за короткий промежуток времени (один или несколько дней). Накопительные же ведомости ведутся на все однородные операции за месяц по мере поступления первичных документов, отражающих эти операции. Ордер оформляется на специальном бланке или на самом документе в виде типографского штампа. В нем кратко излагается содержание записи (или делается ссылка на документ), приводится корреспонденция счетов и суммы. Мемориальные ордера подписываются главным бухгалтером или его заместителем. К ордеру прилагаются документы, на основании которых сделаны записи.

При мемориально-ордерной форме учета хронологическая запись операций отделена от систематической. Хронологическую запись производят в специальном регистре – регистрационном журнале, в который записывают все мемориальные ордера по мере их оформления, присваивая им текущие порядковые номера. В конце месяца в журнале подсчитывают итог записей. Это позволяет производить контроль за

сохранностью мемориальных ордеров, документов и приложений к ним, а также за соответствием общей суммы записей месячным оборотам по синтетическим счетам.

Для мемориальных ордеров по повторяющимся ежемесячно записям рационально применять постоянные номера. Например, мемориальному ордеру на итог накопительной ведомости по дебету счета 51 «Расчетные счета» присваивается первый номер, ордеру по кредиту счета 51 «Расчетные счета» – второй и т. д.

После записи в регистрационном журнале мемориальные ордера записываются в Главную книгу – систематический регистр синтетического учета. Здесь отражаются номера мемориальных ордеров, даты их оформления и суммы по операциям. В Главной книге записи группируются: обороты по каждому синтетическому счету как по дебету, так и по кредиту записываются отдельно в колонках по корреспондирующим счетам. В конце месяца на основании итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам по простой или шахматной форме. Структура Главной книги облегчает составление шахматной оборотной ведомости. Остатки по счетам в Главной книге не выводятся. Каждый мемориальный ордер записывается в Главной книге дважды: по дебету и кредиту соответствующих счетов. Например, мемориальный ордер с корреспонденцией счетов: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 51 «Расчетные счета» должен быть записан на левую (дебетовую) сторону счета 50 «Касса» и на правую (кредитовую) сторону счета 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме ведется в книгах, карточках и свободных листах. Записи в регистры аналитического учета делаются непосредственно с документов, приложенных к мемориальным ордерам. Карточки или свободные листы регистрируются в реестрах. Учет кассовых операций ведется в кассовой книге, аналитический учет материалов – путем раскладки первичных документов в картотеки. В конце отчетного месяца на основании записей в аналитических учетных регистрах составляются оборотные или сальдовые ведомости – одна на группу аналитических счетов, объединяемых соответствующим синтетическим счетом. Данные этих ведомостей служат для сверки итогов оборотов и сальдо аналитических счетов с объединяющими их синтетическими счетами. Такая сверка обязательна, она позволяет выявить и устранить многие ошибки. После сверки и исправления обнаруженных ошибок составляется баланс.

Журнально-ордерная форма учета

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета лежат принципы однократной записи, накапливания и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, позволяющие обеспечить в них как синтетический, так и аналитический учет средств организации, их источников и хозяйственных операций по ним без составления мемориальных ордеров. В зависимости от объема отражаемой в учете информации и с учетом необходимости представления бухгалтерской отчетности журналы-ордера могут открываться на месяц или квартал. В журналах-ордерах предусмотрено отражение хозяйственных операций как в хронологическом, так и в систематическом порядке одновременно, как единый процесс.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления производственно-финансовой деятельностью организации и удобных для составления форм периодической и годовой отчетности. При этом синтетический учет осуществляется в журналах-ордерах, а аналитический – во вспомогательных ведомостях к ним. Помимо журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей, могут также использоваться специальные разработочные таблицы, карточки аналитического учета и сальдовые ведомости.

В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций, т. е. данные первичных документов записываются в них по кредиту соответствующих счетов с одновременным отражением оборотов по дебету корреспондирующих счетов.

Итоговые данные журналов-ордеров представляют собой сводные бухгалтерские проводки, аналогичные мемориальным ордерам, которые используются затем для записей в Главную книгу, открываемую на год.

Журнально-ордерная форма учета по сравнению с мемориально-ордерной формой имеет ряд преимуществ. В частности, объединение синтетического и аналитического учета исключает применение промежуточных регистров, сокращает количество записей, позволяет одновременно вести синтетический и аналитический учет, что значительно сокращает объем учетной работы, ускоряет документооборот, повышает оперативность, наглядность и полезность учетной информации для управления. Журналы-ордера и ведомости к ним максимально приближены к требованиям по составлению форм отчетности.

Однако эта форма учета имеет и некоторые недостатки: она ориентирована на ручное ведение учетных регистров, сложным является строение некоторых регистров, структура которых обусловлена особенностями учета различных объектов, что и усложняет их заполнение, затрудняет овладение техникой учетной регистрации.

Автоматизированная форма учета

Автоматизированные формы бухгалтерского учета строятся на иных принципах. Применение соответствующих вычислительных машин обеспечивает получение итогов разных степеней без переписывания данных из одного регистра в другой. Операции по однородным признакам группируются в процессе машинной обработки информации. В результате создается возможность получения итоговой информации непосредственно на основе обработки исходных данных. Это принципиальное отличие автоматизированной формы учета от ручных форм бухгалтерского учета. Ее отличия от других форм учета можно свести к следующим:

- широкое использование персональных компьютеров;
- автоматизация логических операций;
- единство информационной базы;
- однократный ввод – многократный вывод информации в любом разрезе, исходя из запросов пользователей.

Применение электронно-вычислительных машин (ЭВМ) позволило автоматизировать рабочее место бухгалтера и поднять на новый уровень процесс измерения и регистрации хозяйственных операций. Результатом этого явилось создание принципиально новой формы бухгалтерского учета, которая получила название автоматизированной. Более правильным представляется назвать ее диалоговой, поскольку ЭВМ на современном уровне их применения из вспомогательного средства становятся определяющим фактором организации учетного процесса. Бухгалтер работает на машине в диалоговом режиме, имея обратную связь в процессе обработки информации и получения соответствующих выходных документов.

Единство информационной базы и полный автоматизированный технологический процесс обеспечивается за счет однократного ввода информации. Интеграция обработки данных первичного учета и адаптируемость программного обеспечения к задачам пользователей достигается применением различных программ для ЭВМ.

Современный уровень ЭВМ обеспечивает не только универсальный характер их применения исходя из общих методологических подходов организации бухгалтерского учета, но и использование программ, настроенных в конкретной организации с учетом предложений заказчика.

Учет может осуществляться путем заполнения журнала хозяйственных операций. Однако формирование корреспонденции счетов может отражаться в данном журнале и после заполнения первичных документов. Пользователь может получать печатные копии заполняемых им первичных документов. Реализован быстрый ввод проводок методом типовых операций, в основу которого положена типовая корреспонденция проводок.

Изменение или добавление типовых операций производится самим пользователем с помощью встроенного текстового редактора. Большой объем памяти ЭВМ позволяет работать с субсчетами всех уровней, что дает возможность без особой сложности выполнять накопительные операции (начисление амортизации, расчет заработной платы и т. п.).

Оборотная, шахматная и другие ведомости, а также баланс и другие выходные формы могут быть сформированы за любой период и в короткое время. Для некоторых отчетов возможна детализация вплоть до одной операции.

Быстрота и удовлетворение различных пользователей в соответствующей информации на основе единого ее массива – отличительная черта автоматизированной формы бухгалтерского учета. Первичная учетная информация фиксируется на машинных носителях. Эта процедура по операциям, имеющим экономическую однородность, производится по заранее определенной структуре записи с последующим вводом в ЭВМ. В качестве машинных носителей информации используются наиболее часто магнитные диски.

Учетными регистрами являются выходные формы, которые содержат всю необходимую информацию по аналитическим и синтетическим счетам.

Бухгалтерские записи, отражающие результаты ранее произведенных расчетов и группировок, формируются в ЭВМ автоматически. Обработка массива бухгалтерских записей одновременно по дебету и кредиту синтетических счетов, а также соответствующих объектов аналитического учета позволяет вести обработку указанного массива в пределах каждого основного счета. В то же время, привлекая входящий остаток по данному счету, становится возможным группировать его данные в последовательности, необходимой для составления регистров аналитического учета.

Характеризуя достоинства автоматизированной формы учета, следует отметить, что данная форма является экономичной, быстрой и гарантирует точность обработки информации. Кроме того, у бухгалтера появляется гораздо больше времени для проведения аналитической работы.

Упрощенная форма учета

Для организаций малого бизнеса, имеющих простой технологический процесс производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и незначительное количество хозяйственных операций, Министерством финансов Республики Беларусь была разработана и принята для практического применения упрощенная форма ведения бухгалтерского учета. Организация учета по упрощенной форме построена на основе рабочего плана счетов, разрабатываемого каждой малой организацией исходя из типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Упрощенная форма учета может вестись:

- по простой форме бухгалтерского учета (без использования учетных регистров имущества малого предприятия);
- по форме с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простой вариант упрощенной формы бухгалтерского учета без использования учетных регистров применяется в том случае, когда на малом предприятии совершается незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц) и содержанием хозяйственного процесса не является сфера материального производства, т. е. не имеет место выпуск продукции и выполнение отдельных видов работ; оно может вести учет всех хозяйственных операций только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности. Помимо этой Книги для учета расчетов с персоналом по оплате труда и подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно также вести ведомость учета заработной платы (ф. № В-8).

По своему строению Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета. В ней отражается наличие имущества и источников его формирования на определенную дату, что позволяет подготовить бухгалтерскую отчетность. Она является комбинированным учетным регистром, так как содержит весь перечень бухгалтерских счетов, применяемых малым предприятием, и необходимые аналитические счета.

В Книге возможно использовать вкладные листы, если она открывается помесечно. Если она открывается на год, то Книга должна быть прошнурована и пронумерована с указанием на последней странице количества страниц цифрами и прописью за подписью руководителя и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на предприятии (главного бухгалтера). Данная информация должна быть подтверждена оттиском печати малого предприятия.

Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием учетных регистров имеет место на малом предприятии, если оно занимается производством продукции или выполнением работ.

В отличие от журнала-ордера, в котором, как известно, хозяйственная операция записывается один раз в виде шахматной записи, в условиях применения упрощенной формы запись по любой хозяйственной операции оформляется в два приема: в одной ведомости – запись по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «корреспондирующий счет»), а в другой – по кредиту корреспондирующего счета с указанием одновременно номера дебетуемого счета.

Итоги ведомостей служат основанием для заполнения шахматной ведомости (ф. № В-9), в которой отражаются записи по дебету и кредиту каждого счета, представленного в соответствующей ведомости. Содержание шахматной ведомости включает по горизонтали номера ведомостей в порядке их возрастания, а по вертикали – в порядке возрастания коды (цифры) и наименования синтетических счетов. Запись производится путем переноса кредитовых оборотов по соответствующим счетам из ведомостей по графе «корреспондирующий счет» с разносной этих оборотов в дебет соответствующих счетов.

Данная ведомость является ежемесячным регистром синтетического учета и имеет контрольное значение. Она служит не только для целей обобщения информации за текущий месяц, но и для взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета. В частности, это устанавливается в процессе разnosки, в результате которой подсчитанная сумма дебетового оборота по каждому счету должна быть равна сумме оборота по дебету, отраженному по данному счету в соответствующей ведомости.

Выявленные итоги по дебету каждого счета суммируются. Полученный результат должен совпадать с общей суммой оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой исчисляется остаток по каждому счету на начало следующего отчетного периода.

9. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

9.1. Сущность и значение бухгалтерской отчетности. Общие требования, предъявляемые к отчетности

Отчетность – система взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих хозяйственную деятельность организации за отчетный период.

Отчетность составляется на основании данных всех видов учета (бухгалтерского, статистического и оперативно-технического). Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не предусмотрено законодательством. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными. Они используются для внутреннего управления, а также предоставляются внешним пользователям информации. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели. При этом отчетные данные, сгруппированные в учетных регистрах, не могут содержать таких оборотов, которых не было в текущих учетных данных. Между бухгалтерским учетом и отчетностью должна быть такая связь, при которой получаемые в учете итоговые данные входят в соответствующие отчетные формы в виде синтезированных показателей.

Сущность отчетности состоит в том, что ее показатели являются основой оценки деятельности организации и используются для составления бизнес-планов на предстоящий период.

В связи с этим показатели отчетности должны отвечать требованиям достоверности и точности, соответствия и сравнимости, своевременности и экономичности, а также установленному порядку ее представления и публикации.

Данные отчетности используются внешними пользователями (инвесторами, работодателями, поставщиками, подрядчиками, кредиторами, налоговыми органами и др.) для удовлетворения информационных потребностей определения эффективности деятельности организации, а внутри организации она предназначена для оценки и дальнейшего планирования показателей финансовой устойчивости и др.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- достоверность;
- своевременность;

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- тождество данных аналитического и синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- экономичность, полнота и соответствие международной системе отчетности, международным и национальным стандартам;
- сопоставимость.

9.2. Классификация отчетности и ее содержание

Отчетность служит исходной базой планирования, прогнозирования и контроля использования активов организации. Она должна обеспечить сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые отчетные периоды. В целях упорядочения и облегчения составления отчетности она классифицируется по ряду признаков.

По видам отчетность делится: на бухгалтерскую, статистическую, оперативную.

Бухгалтерская отчетность основывается непосредственно на данных синтетического и аналитического бухгалтерского учета и подтверждается бухгалтерскими документами. Поэтому показатели ее являются документально аргументированными.

Статистическая отчетность составляется не только по данным статистического учета, но также на основании бухгалтерского и оперативного учета. Она характеризует показатели экономического и социального развития общества, например, по объему производства, труду, себестоимости продукции, товарообороту и др.

Оперативная отчетность применяется для оценки наиболее важных показателей в момент совершения операций или сразу после их завершения. Например, ежедневная или 3–5-дневная отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении на складе материалов, товаров, о ходе выполнения работ и др.

По периодичности составления и представления бухгалтерская отчетность подразделяется на промежуточную и годовую.

Промежуточная бухгалтерская отчетность характеризует деятельность организации за месяц, квартал, полугодие и 9 месяцев, а годовая – за отчетный год.

По степени обобщения отчетных данных отчетность подразделяется на первичную (единичную) и сводную (консолированную).

Первичная (единичная) отчетность составляется в конкретной организации по данным текущего учета и характеризует ее хозяйственно-финансовую деятельность.

Сводную (консолидированную) отчетность составляют вышестоящие или материнские организации на основании единичных отчетов подведомственных организаций. Она составляется по тем же формам, что и отчетность субъектов хозяйствования. Основное количество показателей определяется суммированием соответствующих показателей отчетных форм юридического лица и его подведомственных подразделений. Некоторые показатели определяются расчетным путем.

По объему отражаемых результатов отчетность подразделяется на полную и сокращенную.

Полная бухгалтерская отчетность отражает всю деятельность организации.

Сокращенная бухгалтерская отчетность отражает отдельные показатели деятельности организации.

В зависимости от категории пользователей отчетность подразделяется на внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя отчетность представляется учредителям или собственникам организации в соответствии с учредительными документами. Ею пользуются также персонал и администрация организации. Состав внутренней отчетности определяется самой организацией.

Внешняя отчетность представляется вышестоящим государственным органам управления, банкам и иным пользователям, на которые в законодательном порядке возложена проверка отдельных сторон деятельности организации. Отчетность может представляться и другим внешним пользователям, т. е. юридическим и физическим лицам, заинтересованным в информации о деятельности организации.

В зависимости от степени использования вычислительной техники отчетность делится на составляемую вручную и с применением ПЭВМ.

По способу отправления отчетность делится: на почтовую, телеграфную, доставляемую исполнителем.

По срокам хранения она классифицируется на отчетность постоянного и временного хранения.

Бухгалтерская отчетность организаций состоит:

- из бухгалтерского баланса (форма 1);
- отчета о прибылях и убытках (форма 2);
- приложений, предусмотренных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности (форма 5);

- отчета об изменении капитала (форма 3);
- отчета о движении денежных средств (форма 4);
- пояснительной записки.

9.3. Общий порядок и сроки составления, представления отчетности. Публикация отчетности

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Она составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря.

Организации представляют 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.

Организации, за исключением финансируемых из бюджета, представляют бухгалтерскую отчетность в следующие сроки:

- промежуточную – в течение 30 дней по окончании отчетного периода, за который составляется такая отчетность;
- годовую – в течение 90 дней по окончании года.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности независимо от периода, к которому они относятся (после их утверждения), необходимо исправить в первом периоде (квартале, с начала года), следующем за отчетным. Исправления осуществляются путем соответствующих оговорок за подписью руководителя и главного бухгалтера с указанием даты.

Годовая бухгалтерская отчетность организации может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации в определенных объемах.

Если достоверность годовой бухгалтерской отчетности организации в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь

подлежит обязательному аудиту, бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Если в опубликованную бухгалтерскую отчетность в результате дополнительной аудиторской проверки или проверок соответствующими контрольными органами вносятся изменения, то эти изменения должны быть опубликованы.

10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

10.1. Основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета. Государственное регулирование и методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью

Рациональная организация бухгалтерского учета представляет собой такое построение учетного процесса, при котором обеспечиваются своевременное получение достоверной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществление контроля за использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

Основными принципами организации бухгалтерского учета, согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», являются:

- непрерывность деятельности организации;
- непрерывность бухгалтерского учета;
- достоверность формируемой в учете информации;
- предусмотрительность (осторожность);
- преобладание содержания над формой;
- сопоставимость получаемой из учета информации;
- нейтральность информации, обеспечиваемой бухгалтерским учетом;
- обеспечение контроля соответствия доходов и расходов отчетного периода;
- обеспечение возможности признания и оценки активов и обязательств.

В Республике Беларусь в целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности информации проводится государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности, которое осуществляется Президентом Республики Беларусь, Национальным собранием

Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь и иными государственными органами в пределах их компетенции.

Министерство финансов Республики Беларусь в соответствии с законодательством Республики Беларусь осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью и принимает обязательные для исполнения организациями нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, а также утверждает нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, разработанные и внесенные в установленном порядке государственными организациями, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь.

Республиканские органы государственного управления, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь и осуществляющие регулирование и управление в определенной отрасли экономики, осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики и принимают нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, не противоречащие нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь.

10.2. Организация и ведение бухгалтерского учета. Компетенция руководителя и главного бухгалтера организации

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения. Он 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.

При функционировании в организации бухгалтерии как самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером, на нее возлагаются функции по ведению и организации бухгалтерского учета.

Бухгалтерская служба организации – это специализированное подразделение или отдел, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские отчеты организации. Задачи и компетенция отделов и их работников оформляются должностными инструкциями.

В зависимости от размеров и специализации организации, а также объема выполняемых учетных работ могут быть выбраны варианты организации бухгалтерской службы в организации.

Бухгалтерский учет по форме организации подразделяется на централизованный, частично централизованный и децентрализованный. Учет считается полностью централизованным, если ведется только в центральной бухгалтерии, а бухгалтерские службы в структурных подразделениях не создаются.

При частичной централизации бухгалтерского учета в некоторых структурных подразделениях могут создаваться свои бухгалтерии, функции которых определены ведением учета в подразделении, а также составлением отчетности и представлением ее в центральную бухгалтерию.

При децентрализации учет ведется в бухгалтериях структурных подразделений.

Мировая практика показывает, что максимальная эффективность ведения учета обеспечивается разумным сочетанием централизованного и децентрализованного подходов.

Степень полной или частичной централизации или децентрализации определяется конкретными нуждами управления организации, а также возможностями обеспечить рациональное ведение учета, контроль за качеством учетных и отчетных данных и быстрый доступ менеджеров к необходимой информации.

Выбор оптимальной модели построения бухгалтерского учета является определяющим для управления и организации производственными процессами организации. Бухгалтерский учет обеспечивает все звенья организации нужными сведениями для планирования, анализа и контроля.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» руководитель организации должен создать необходимые условия для правильного ведения учета. Он 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 его ведению, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от нее 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.

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

В компетенцию главного бухгалтера организации входит:

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

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации. Он обеспечивает контроль за движением активов и выполнением обязательств.

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.

Организация работы штатного персонала бухгалтерской службы может осуществляться по двум вариантам:

- централизованно, т. е. весь цикл учетных работ осуществляется в бухгалтерии организации;
- децентрализованно, т. е. определенная часть учетных работ осуществляется в структурных подразделениях организации.

10.3. Учетная политика организации, ее содержание и принципы формирования. Теоретические, методические, технические и организационные аспекты учетной политики

В соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» учетная политика представляет собой

совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятых в организациях. Так как бухгалтерский учет в организациях должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих принципов, утвержденных законодательными актами, выбранные правила и принципы ведения бухгалтерского учета организации должны быть закреплены документально, т. е. посредством оформления учетной политики.

Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается приказом руководителя организации. Однако в нормативных документах не всегда содержится полное описание способов ведения учета различных активов, обязательств и хозяйственных операций, поэтому приказ об учетной политике должен содержать точную и обоснованную информацию по следующим группам вопросов:

- выбор методов ведения учета, предусмотренных в различных вариантах в нормативных документах по бухгалтерскому учету;
- описание методов ведения учета, не предусмотренных в нормативных документах по бухгалтерскому учету;
- методы ведения учета, обусловленные структурой организации, численностью персонала и отраслевой принадлежностью.

Методы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при составлении учетной политики, применяются последовательно от одного периода к другому, начиная с 1 января.

В учетной политике должны быть раскрыты организационно-технический и методический аспекты бухгалтерского учета.

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80, требует, чтобы в учетной политике было отражено:

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

При формировании учетной политики организации необходимо исходить:

- из обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических или физических лиц;
- непрерывности деятельности организации;

- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности. Принятая учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Учетная политика организации представляет собой объемный документ, состоящий из распорядительной и констатирующей части, в котором определены практически все элементы учетного процесса. К приказу об учетной политике оформляется ряд приложений, в состав которых могут быть включены:

- структура и состав организации, юридический статус и подчиненность ее структурных подразделений;
- организационная структура бухгалтерии, а также основные функции, выполняемые этим подразделением;
- разработанные в организации формы первичной учетной документации;
- график документооборота;
- рабочий план счетов с указанием субсчетов и используемых уровней аналитического учета;
- порядок контроля хозяйственной деятельности, в том числе сроки и организация инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

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.

Вносить изменения в учетную политику возможно в случаях реорганизации (слияния, присоединения, преобразования) организации; изменения законодательства Республики Беларусь; изменения условий деятельности, оформленных соответствующим решением руководителя организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Изменения учетной политики, повлиявшие на финансовые результаты деятельности организации, подлежат раскрытию в бухгалтерской

отчетности. Объявляются они в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

10.4. Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности

В качестве причин, вызвавших необходимость разработки международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), можно выделить основные:

- глобализация экономики;
- потребность аналитиков.

Разнообразие действующих систем бухгалтерского учета и результатов отчетности создает ряд проблем. Можно выделить три потенциальные выгоды от стандартизации бухгалтерских систем:

- уменьшатся расходы на подготовку бухгалтерских отчетов;
- снизится количество необходимых корректировок бухгалтерских документов при сведении их воедино, т. е. при консолидации, что также уменьшает расходы организации;
- организации станет легче объединить внутренние и внешние отчетные документы и разработать единые показатели своей деятельности.

Что касается потребности аналитиков, то один из основных аргументов, который приводится в пользу МСФО, – стремление облегчить работу финансовых аналитиков по следующим направлениям:

- оценка риска инвестиций;
- ретроспективный анализ бухгалтерской отчетности для прогнозирования показателей работы организации;
- возможность доступа к бухгалтерской отчетности;
- валютные проблемы;
- используемые формы отчетности;
- бухгалтерские школы;
- язык и терминология.

Действующие системы бухгалтерского учета различных стран существенно различаются. Это различие обусловлено социально-экономическими и политическими факторами развития государств, что затрудняет осуществление совместной деятельности организаций на международном уровне.

В целях создания унифицированных подходов в учетной работе и обеспечения общепринятых принципов составления финансовой от-

четности организаций, интегрированных в международную экономику, производится обобщение опыта ведения бухгалтерского учета в разных странах и разрабатываются международные стандарты. Международные стандарты разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам учета (КМСФО), созданным в 1973 г. в результате соглашения профессиональных организаций бухгалтеров многих стран (более чем 100 стран). К настоящему времени комитетом было издано 37 стандартов.

Стандарт представляет собой документ по отдельному направлению представления финансовой отчетности, в котором приведены основные термины и характеристики, определены нормы принятия решений по формированию отдельных показателей отчетности и границы их применения при допущении вариантности, а также даты введения стандарта.

Международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер, однако вследствие расширения интеграционных процессов в мировой экономике они помогают организациям в разных странах адаптироваться в этих процессах.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему взаимосвязанных нормативных документов.

Международные стандарты предусматривают различные варианты решения учетных ситуаций, однако учесть все национальные особенности системы бухгалтерского учета разных стран при их разработке просто невозможно. Национальные особенности систем бухгалтерского учета являются своего рода препятствием к установлению международной стандартизации бухгалтерского учета. Поэтому использовать международные стандарты следует только с учетом специфики национальных систем учета.

Необходимо детальное исследование каждого стандарта и разработка методических рекомендаций по увязке их с действующими национальными нормативными документами. Такая необходимость возникает, конечно же, у субъектов предпринимательства, привлекающих иностранный капитал (совместные и иностранные предприятия, которые должны представлять два варианта отчетности: в соответствии с действующим законодательством своей страны и согласно принципам организации учета страны-инвестора).

Адаптация к международным стандартам финансовой отчетности должна производиться в рамках всего государства. Этот процесс перехода будет зависеть от степени интеграции страны в мировое сообщество.

11. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

11.1. Исторические предпосылки возникновения хозяйственного учета

Хозяйственный учет возник и развивался одновременно с появлением человеческой цивилизации. Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях. История хозяйственного учета насчитывает шесть тысяч лет. Неотъемлемой частью этой истории была эволюция бухгалтерского учета, его практики и теории.

Учет возник в глубокой древности. Свое начало он берет в Древнем Египте и Шумере. Древний учет называют примитивным, но он постоянно развивался и совершенствовался.

Первоначально функцию учета выполняли примитивные действия наблюдения, необходимые для того, чтобы выжить:

- человек наблюдал за небесными светилами и вел учет времени;
- наблюдая за животными, вел учет добычи (пищи);
- наблюдая за самим собой, вел учет своих запасов.

На первых стадиях цивилизации учет был отражением деятельности людей в уме человека. О возникновении хозяйственного учета можно говорить лишь с того момента, когда люди научились фиксировать данные на внешних материальных носителях.

Развитие экономической жизни общества привело к тому, что уже на определенной ступени его развития простой способ учета не мог отображать такие результаты человеческой деятельности, как появление излишков продуктов и начало обмена, которые произошли в результате распада родового строя, выделения семьи из общины. Появление семьи обусловило возникновение самостоятельных индивидуальных субъектов хозяйственных отношений, которые должны были вести учет своего имущества. Такой учет вначале осуществлялся только в натуральных показателях.

11.2. Характерные черты древнего учета

Характерными чертами учета в Древнем мире являлись:
– натуральные объекты учета и их измерители;

– знаковая, узловая и цветовая запись информации по результатам счета;

– материальные носители информации – первые документы;

– начало обобщения итогов подсчета.

Натуральные учетные объекты и их измерители.

Принято выделять два этапа в развитии искусства счета. На первом из них предмет воспринимался на ощупь и визуально. На втором – один объект приравнивался к другому по числу единиц. В древней общине пища и орудия труда делились поровну, добыча потреблялась полностью, личное накопление не допускалось. Возникший избыток делился поровну. Такое деление породило двоичную систему исчисления.

Постепенно распределение поровну осуществлялось лишь в экстремальных ситуациях, а продукт распределяли по долевой системе. Развитию счета способствовало образование излишков продукта и начало обмена. В качестве подручных средств стали применять камешки, палочки.

Знаковая, узловая и цветовая запись информации.

Запись подсчитанного в виде зарубок и нарезок, узелков фиксировалась на древних учетных «документах» в строгом порядке. В качестве «документов» выступали кости млекопитающих, пластины из бивней мамонтов и др. На костях делали насечки, на пластинах – мелкие нарезки по краям и выемки с обеих сторон, которые отличались направлением и формой. Чередование линий, комбинации однотипных знаков были строго упорядочены.

При подсчете имел значение цвет. Разными цветами делали «записи» прихода и расхода (добычи и съеденного). Счетный набор инков – квипус – имел шнуры разных цветов. Один шнур служил основанием, другие крепились на нем узлами. Каждый узел на шнуре – «запись» об объекте. Простые узлы соединялись в более сложные. Учет осуществлялся посредством комбинаций цвета и числа узлов. Узловой учет применялся в Китае, Японии, Африке вплоть до начала XX в.

Материальные носители информации – документы.

Древние носители информации – деревянные бирки с зарубками – использовались до XIX в. в Европе. В качестве своеобразных документов в IX–VIII тысячелетиях до н. э. использовались скульптурные изображения: шарики, цилиндры, диски, конусы. Например, цилиндр при подсчете обозначал овцу, конус – кувшин масла.

Начало обобщения итогов подсчета.

На самых древних документах итогов подсчета не было. Отсутствовали и качественные признаки счета: учет во времени, по наименованиям объектов. Чтобы узнать результат подсчета, необходимо было каждый раз пересчитывать знаки. До появления специальных знаков – итога – человек искал решение этой проблемы: делали зарубки разной длины и глубины и т. д. Символы итогов появились позже – в Древнем Египте.

11.3. Учетная система Древнего Египта

С изобретением папируса в качестве носителя информации, с развитием письма связан учет в Древнем Египте. Объектами учета были земля, скот, все производимые продукты. Чтобы учитывать все, что произведено в хозяйстве, необходимо было овладеть техникой письма, счетом, запомнить много знаков. Функцию счетных работников в Древнем Египте выполняли писцы. Эти люди имели много власти и авторитета; их считали людьми вежливыми и внимательными: «Тонкий умом, терпеливый сердцем, любящий людей, радующийся делам праведным, он поворачивается спиной к несправедливости». Покровителем писцов был бог письменности, счета, мудрости Тот. Жена Тота – богиня Маат – олицетворяла истину и порядок. Это супружество означало гармонию в учете. Бухгалтерия была предметом почитания, египтяне ею восторгались.

Материалом для письма служил появившийся впервые в долине Нила папирус. Записи делали на свитках папируса (свободных листах), длина которых достигала 4–5 м, а высота – 18–24 см. Позднее стали использоваться глиняные черепки и дерево. Для счета египтяне применяли абак – доску, разделенную на разряды для обозначения цифр, на которой использовали камешки, которые передвигались слева направо.

Писцы все имущество в натуральных показателях записывали в описях, в которых имущество перечислялось в бессистемном порядке, что вызывало неудобства при подсчете. Возникла необходимость группировки имущества по определенным признакам, в результате чего появились новые документы – инвентарные описи, т. е. описи имущества по определенному признаку. Так зарождалась самая древняя форма учета – инвентарная, особенностью которой в первую очередь явилось то, что инвентари выполняли одновременно роль счетов, отчетов, первичных документов и в них учитывали все то, что видели,

что нужно пересчитать и запомнить. Здесь не отражалось движение имущества и отсутствовал стоимостный показатель (использовались только натуральные показатели), при этом инвентарные описи составлялись ежедневно, что требовало определенных затрат труда и времени.

Основными направлениями развития инвентарного учета являлись:

1) детализация средств, их описание и учет каждого вида средств. Такой учет связан с организацией складского хозяйства и ответственностью должностных лиц;

2) классификация объектов в описях как учетных регистрах по группам средств и с подсчетом итогов. Такой учет означал обобщение в рамках натуральных единиц измерения учетных объектов.

Благодаря усилиям египтян инвентарный учет превратился в приходно-расходный.

Сущность приходно-расходной бухгалтерии состоит в ежедневном составлении отчетов, в которых записывали приход отдельно, расход отдельно, подсчитывали итог поступившего и выбывшего и выводили остаток на конец дня.

Основным объектом учета Древнего Египта была земля и ее использование. Изначально функцию денег выполняло зерно; другим важнейшим ресурсом был скот. Каждые два года в стране проводилась перепись скота, по данным которой составлялись сводные списки скота. Хозяйственная жизнь Древнего Египта была связана с Нилом, который ежегодно разливался, и год египтяне делили на три сезона по четыре месяца. Ежегодно составлялись кадастры – описи полей до и после разлива Нила, в которых указывали площади участков по категориям земель, пользователей и урожайности.

Таким образом, инвентарные и приходно-расходные счета Древнего Египта и Вавилона – уникальные памятники древнего учета. Для Древнего Египта была характерна практика ежедневного учета и выведения остатков. Учет был ориентирован на регистрацию учетных объектов и их изменений в натуральных измерителях. Древнеегипетский учет называют имущественным учетом. Именно в Древнем Египте зарождается принцип документирования фактов хозяйственной жизни. Появившийся в Египте принцип – сначала зафиксировать отпуск материальных ценностей в первичном документе, а потом выдавай их – дошел, как известно, и до наших дней. Группировка ценностей по их наименованиям является прообразом товарного отчета.

Учетная система Древнего Египта была олицетворением соответствующего уровня развития экономики.

11.4. Особенности древнегреческого учета

Для Древней Греции характерно свое направление развития учета: учетного инструментария и стоимостного измерения объектов учета. Учет древние греки вели преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом. Дощечки скреплялись с одного боку ремешком или кольцом по 2–3 и более. Применялся папирус, но он был очень дорог. Для вычислений использовали абак (как и в Египте, с той лишь разницей, что у египтян камешки передвигались слева направо, а у греков – снизу вверх).

Для древнегреческого учета характерна приблизительность в вычислениях и подсчетах. Объекты учета уже были подвержены классификации – имущество делилось на видимое (земля, рабы, скот, дома) и невидимое (деньги наличные и отданные займы).

Текущий учет отражал все факты хозяйственной деятельности по мере их совершения, т. е. в хронологической последовательности. Для этого использовался специальный журнал для учетных записей. Систематизация учетных записей по какому-либо признаку отсутствовала. Для того чтобы составить отчет за определенный период, делалась рекапитуляция (систематизация всех записей фактов хозяйственной деятельности). Такая систематизация учетных записей привела к появлению счета как способа группировки однородных по своему содержанию хозяйственных фактов.

В эпоху античного мира (эллинизма) развитие земледелия, в том числе виноградарства, животноводства и других направлений хозяйствования, привело к необходимости учета по каждому виду деятельности. При этом каждый факт хозяйственной деятельности подлежал оформлению документом в соответствии с установленными правилами их оформления и хранения. Это говорит о том, что была регламентирована система документооборота. Поскольку объекты учета уже были подвержены классификации, то накапливание информации на основании документов производилось в журналах (учетных регистрах) на основе систематической записи с выделением материальных, финансовых и личных счетов.

Развитие товарного обмена привело к появлению в Древней Греции денежного обращения. Монетные деньги появились именно в Древней Греции. Вначале монеты выступали в качестве самостоятельного объекта учета, а затем стали исполнять роль стоимостного эквивалента в учетных записях, что позволяло уже получать системную (обобщающую) информацию о разнородных объектах учета. Появились меняль-

ные конторы (трапезы), что позволяло производить обмен одних монет на другие.

Движение денег (выдача клиентам) оформлялось документами. Учетные записи производились в учетных книгах (журналах) отдельно по приходу и расходу. Такие банковские операции с клиентами привели к появлению безналичных расчетов, при которых взнос и перечисление (перевод) денег производился с использованием своеобразного платежного документа – диаграфе. Для удовлетворения личности вкладчика использовался символ (кольцо-печатка, табличка, монета). Учетные книги вел сам банкир.

Интересны взгляды греков на материальную ответственность работников. Греки рассматривали воровство только как материальный вред. Они создали такие условия, что государству были выгодны недостатки у материально ответственных лиц. На должность с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. Любая недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица. Если недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда иное, в отличие от настоящего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета ответственного лица за определенный промежуток времени. Инициатива проведения инвентаризации также исходила от него – как доказательство достоверности отчетов.

Появление монетных денег, банков и безналичных расчетов породило возникновение многообразных форм счетов и способов учетной регистрации. Банкиры вели книги, стремились все учесть и ничего не пропустить, оставаясь юридически беззащитными.

11.5. Характеристика римской системы учета

Самым могущественным государством I и II вв. до н. э. был Рим, экономика которого представляла собой преемственное развитие завоеванных стран. Многие были заимствованы из греческой культуры и Древнего Египта.

Римская учетная система из Египта позаимствовала абак – «касса пифагорейская» (Пифагору приписывалось изобретение абака). Материалом для письма служили холст, камень, деревянные доски, внутренняя сторона древесной коры. Деревянные таблички скреплялись

вместе с одного края, что явилось прообразом бухгалтерской книги-гроссбуха. Широко использовался папирус. Около 180 г. до н. э. в Пергаме был изобретен новый писчий материал – пергамент.

Одним из величайших достижений древности является римское право, которое представляло собой узаконенную систему частных и публичных взаимоотношений. Это позволило защищать и обосновывать хозяйственные сделки, оно имело прямое влияние на бухгалтерский учет и подчеркивало необходимость обнародования учетных данных. Прежде всего, необходимость ведения бухгалтерского учета была обусловлена системой взимания налогов, величина которых зависела от исчисляемой по данным учета облагаемой базы.

В Риме были разработаны гибкие, узаконенные и цивилизованные нормы правоотношений – частных и с государством. Римские юристы поняли ошибку древних греков, которые больше внимания уделяли не учетному процессу, а последствиям несовершенного учета, и обратились к самому учету, серьезно и квалифицированно разбирались в особенностях бухгалтерии. Появились новые кодексы – приходно-расходная книга (применялась в торговле и в домашнем хозяйстве) и книга счетов клиентов. Счета обеих книг корреспондировали между собой, хотя специального термина для обозначения этой взаимосвязи еще не было.

Банковская бухгалтерия Древней Греции была воспринята в Древнем Риме. Первыми банкирами в Риме были греки. Римские банки выросли из меняльных контор. Они играли ведущую роль в истории римской бухгалтерии. Римляне разделили счета клиентов банка и распорядителей кредитов и разместили их в разные книги. Появились приходно-расходная книга и книги счетов клиентов. Счета из обеих книг корреспондировали между собой.

В попытках следовать многочисленным инструкциям и предписаниям в целях осуществления вместе с инвентарным и текущего учета римляне изобрели новый регистр – эфемериду, которая, видоизменившись, существует и в настоящее время (журнал хозяйственных операций и Главная книга).

В Древнем Риме завершилось развитие бухгалтерского учета. Он стал строго рационалистическим, т. е. стали применяться счета, которые собирались в книги. Римлянам принадлежит идея разделения счетов клиентов банка и распорядителей кредитов при создании учетных регистров – кодексов. До наших времен сохранилась римская терминология: депозит, акцепт, операция, таблица и т. п.

12. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

12.1. Развитие предпринимательства в эпоху Возрождения и потребность в учетной информации. Версии возникновения двойной записи

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что используются: два вида записей – хронологическая и систематическая; два уровня регистрации – аналитический и синтетический учет; две группы счетов – материальные (основные средства, товары, касса и т. п.) и личные (дебиторы, кредиторы и т. п.); два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете; два раза в одной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни; две точки у каждого информационного потока – вход и выход; два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни – одно отдает, другое получает; два раза выполняется любая бухгалтерская работа – сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы. Идея двойной бухгалтерии – это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

Представителями двойной бухгалтерии в Италии были Б. Котрульи и Л. Пачоли. В книге «О торговле и совершенном купце» (автор – Б. Котрульи, 1458) отдельная глава была посвящена двойной бухгалтерии. Однако опубликован этот труд был только через 115 лет после написания.

Подробное описание двойной бухгалтерии и ее применения в практике торгового предприятия дается францисканским монахом Л. Пачоли в трактате «О счетах и записях», который был размещен в книге под названием «Итоги (сумма) всей арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», изданной в Венеции в 1494 г. Благодаря данному труду двойная запись существует уже более шести столетий.

В трактате «О счетах и записях» Л. Пачоли была описана система учета, основанная на принципе двойной записи, получившая впоследствии название староитальянской. Им был описан закон двойной записи, сущность которого состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть записана на два различных счета в одной и той же

сумме. Ученый доказал, что, используя этот закон, в любом хозяйстве можно построить целую систему счетов и книг. Сущность системы счетов и двойной записи состоит в группировке имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете на счетах, на которых систематизируется и накапливается текущая информация об объектах учета способом двойной записи.

12.2. Двойная бухгалтерия во Франции

С XIII в. до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехе был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли. Возникнув в Италии, двойная бухгалтерия постепенно распространилась по всей Европе, а затем и по всему миру. Во Франции двойную бухгалтерию применяли в отдельных фирмах. Бухгалтерскую деятельность французы называли счетоводством, подчеркивая при этом, что суть учета составляют счета и двойная запись. Долгое время этот термин применялся в России и означал практическую счетную деятельность (счетоведение – наука об учете).

Расцвет французской учетной мысли приходится на вторую половину XVII в.

Заслуги французов в области учета:

1. Дали свое толкование двойной записи.
2. Разделили учет на синтетический и аналитический, счета соответственно на синтетические и аналитические.
3. Разработали первую классификацию счетов.
4. Предложили счета для отражения конечного финансового результата.
5. Систематизировали счета в формах учета.

Именно французам принадлежит идея получения конечного результата от продажи товаров на счете реализации, они достигли значительных успехов в развитии идей Л. Пачоли, особенно в части унификации и гармонизации учета, систематизации практических аспектов учета.

12.3. Учет в России до реформ Петра I

В России хозяйственный учет начал развиваться еще в IX в. в Новгороде, Киевской Руси. В это же время учет широко использовался князьями, боярами, монастырями и церквями в виде приходно-расходных книг. Бухгалтерский учет России эпохи правления Петра I

имел огромные достижения. Зарождение учета в России относится к середине XVII в., когда был утвержден специальный Приказ счетных дел, который ведал учетом государственных доходов и расходов и ревизией государственных учреждений. Первые упоминания о должности бухгалтера и его обязанностях относятся к 1714 г., когда был издан приказ, по которому ответственность за состояние учета и отчетности переносилась на руководителей государственных учреждений и предполагалось введение должности бухгалтера. Первоначально бухгалтерская профессия в России была представлена немцами, состоящими на русской службе. Поэтому слово «бухгалтер» (в переводе – книгодержатель) немецкого происхождения легко прижилось на российской почве.

Приказом Коммерц-коллегии от 11 сентября 1732 г. главным бухгалтером Петербургской таможни был назначен Тимерман – первый русский бухгалтер. В его обязанности входило вести учет операций таможни с применением двойной записи.

Учет в допетровской России носил приказной характер.

Причины, сдерживающие развитие учета:

- низкий уровень грамотности;
- низкий уровень математических знаний;
- низкий уровень правосознания.

Идеей двойной бухгалтерии в России заинтересовались довольно поздно, когда были переведены с европейских языков три книги:

- французского – «Торг Амстердамский» (1762);
- английского – «Ключ коммерции» (1783);
- немецкого – «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей» (1788).

В эпоху правления Петра I была пересмотрена организация учета, проведены административные реформы, принято много законодательных актов и инструкций.

Первым законодательным актом, регламентирующим порядок учетных записей на торговых предприятиях, был Воинский устав Петра I, изданный в 1716 г. Раздел «О купеческих книгах и грамотах» был посвящен порядку ведения учета и составлению отчетности. В 1735 г. специальным приказом были введены новые книги, порядок учета в которых был значительно упрощен.

На развитие учета в торговых предприятиях в XVIII в. оказал влияние разработанный Татищевым и утвержденный Сенатом в 1734 г. «Заводской устав», который регламентировал правила организации

бухгалтерского учета, в частности, порядок открытия бухгалтерских книг, записи в них, составление отчетности, сохранение бухгалтерских документов и т. д.

В 1834 г. был издан специальный закон об учете в торговле, который получил дальнейшее развитие в торговых уставах 1857 г., 1887 г. и 1893 г. Эти законодательные акты требовали обязательного ведения торговыми предприятиями бухгалтерских книг. Их делили на три разряда: мелкие, розничные и оптовые. Для мелких и розничных торговых предприятий устав предусматривал ведение книг с использованием простой записи, для оптовых – с использованием двойной записи.

В XVIII в. была сформирована русская национальная школа счетоводства. Ее представителем был М. Д. Чулков (1740–1792).

Заслуги М. Д. Чулкова:

1. Дал первое описание французской формы счетоводства.
2. Был одним из первых толкователей двойной бухгалтерии в России.

Определяя становление учета в период правления Петра I, следует отметить, что именно в это время был учрежден Приказ счетных дел, по которому должны были вести учет денежных средств и контролировать государственные финансы. В этот же период Петром I была введена в армии должность аудитора. Аудиторы занимались расследованием дел, связанных с имущественными спорами. Аудиторов тогда называли присяжными бухгалтерами.

12.4. Возникновение учета как науки. Основоположники учета как науки, их идеи и влияние на развитие учета

Бурное развитие бухгалтерский учет в России получил в XIX в., т. е. в период развития промышленности и торговли. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого освещался опыт отечественной и зарубежной теории и практики ведения хозяйственного учета.

Уже в конце XVIII в. учет становится предметом научной деятельности. Из набора правил он превратился в орудие исследования хозяйственной деятельности. Однако наукой учет становится только в середине XIX в., когда появляются различные теории, по-разному истолковывающие одни и те же явления хозяйственной жизни. Появление науки об учете – счетоведения – связано с развитием научной мысли (практическую деятельность в области учета называли счетоводством), в частности, с открытием учетных парадоксов. Первые научные теории

появились в Италии, затем учет становится наукой во Франции, Швейцарии, Германии.

Наука о бухгалтерском учете возникла тогда, когда на практике уже господствовала двойная бухгалтерия. Первыми теоретиками были: Бенедетто Котрульи, Лука Пачоли и Жак Савари.

С именем Б. Котрульи связано первое теоретическое направление в области бухгалтерского учета, которое рассматривает учет как орудие управления отдельным предприятием. В 1458 г. им был написан труд «О торговле и совершенном купце». Это был первый в истории счетоведения труд, в котором излагались практические приемы выполнения счетной работы. Он был написан Б. Котрульи по просьбе купца Франческо Стефани из Рагузы и состоял из четырех книг. Наибольший интерес представляет та книга, в которой автор говорит о порядке ведения купеческих книг. Это краткий очерк по ведению бухгалтерского учета. Для записей операций, выполняемых купцом, Котрульи рекомендует вести три книги: главную книгу с оглавлением, журнал и мемориал. Вначале рекомендовалось записи делать в мемориал в текущем порядке, из мемориала переносить их в журнал и из журнала – в главную книгу. Несмотря на значимость данной работы, отпечатан этот труд был в Венеции только в 1573 г.

Другое направление в развитии бухгалтерского учета как науки связано с развитием идей Л. Пачоли, которые сводились к рассмотрению бухгалтерского учета как универсальной методологической науки. В 1487 г. Л. Пачоли начал писать свой труд по математике «Совершенство арифметики, геометрии, пропорций и отношений», который закончил в 1493 г. В 11-м трактате «О счетах и записях» излагается порядок записей по счетным книгам.

Жак Савари оказал большое влияние на последующее развитие науки. Для него учет – это составная часть науки об управлении отдельным, единичным предприятием.

В 1675 г. вышел его труд «Совершенный купец», в котором он говорит о торговом, вексельном и морском праве, о технике выполнения торговых операций и о бухгалтерии. Ж. Савари рекомендует вести как основные, так и вспомогательные книги, и он был первым, кто указал на такую необходимость.

Ж. Савари сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов на синтетические и аналитические, тем самым создал двухступенчатую систему регистрации данных, что имело огромное влияние на развитие бухгалтерского учета как науки.

В России рождение науки связано с именами К. И. Арнольда, И. Ф. Ахматова и Э. А. Мудрова.

Заслуги К. И. Арнольда:

1. Разграничил теорию и практику бухгалтерского учета. Теория – это «способность составлять счета, их вести и пересматривать»; практика – это «круг всех к счетам принадлежащих дел».

2. Объяснял двойную запись математическими методами. Бухгалтерия – это наука, занимающаяся верным сличением прихода с расходом. Цель бухгалтерии – вскрыть причины изменений в составе имущества.

3. Дал определение предмету и методу бухгалтерского учета.

4. Предложил новую форму регистрационного журнала: дебет счета, сумма, кредит счета, сумма, название хозяйственной операции.

Заслуги И. Ф. Ахматова:

1. Описал простую и двойную (итальянскую) бухгалтерию.

2. Утверждал, что бухгалтерский учет должен рассматриваться как часть политической экономии. По его мнению, «сия наука есть самая важная, нужная и полезная».

3. Предметом учета считал не само хозяйство, а его изображение на счетах, не хозяйственные процессы, а методы их учетного изображения.

В своей работе «Итальянская или опытная бухгалтерия» все бухгалтерские операции И. Ф. Ахматов объединял в четыре типа, на которых впоследствии была основана балансовая теория.

В 1846 г. вышла работа Э. Мудрова «Счетоводство для всех родов торговли». Это была первая работа на русском языке, в которой впервые была изложена теория персонификации. Э. Мудров считал бухгалтерию искусством записывать хозяйственные операции по определенным правилам и различал простое и двойное счетоводство. «Счетоводство, – писал он, – есть искусство записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на перемены, в нем происходящие, всегда можно было усмотреть настоящее его положение со значением того, что последовало от перемен, в нем произведенных». Предмет учета он определял как «всякий промысел, всякий труд, имеющий целью прибыль». Счета Э. Мудров делил на три группы – имущественные, личные и вспомогательные (счет капитала и результатные счета), излагал в книге немецкую форму счетоводства.

Таким образом, в XIX в. наметились два направления в трактовке учета: предметное и методологическое. Предметное (имущество, капитал, прибыль) представляли К. И. Арнольд и Э. А. Мудров, методологическое (построение счетов) – И. Ф. Ахматов.

К началу XX в. быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Все это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. В совершенствование и разработку новых форм и методов учета большой вклад внесли также отечественные ученые, как Н. Лунский, Р. Вейцман, Е. Сиверс, А. Галаган, Р. Рудановский и др.

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

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

Из сказанного следует, что современный бухгалтерский учет является системой информационного обеспечения и функцией управления.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник / П. Я. Папковская. – Минск : Информпресс, 2014. – 251 с.
2. Чечеткин, А. С. Основы теории бухгалтерского учета : учеб. пособие / А. С. Чечеткин. – Минск : ИВЦ Минфина, 2014. – 242 с.
3. Чечеткин, А. С. Теория бухгалтерского учета : учеб.-метод. пособие / А. С. Чечеткин. – Горки, 2013. – 232 с.
4. Соболевская, А. Н. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита : конспект лекций / А. Н. Соболевская. – Минск : Информпресс, 2006. – 104 с.
5. Стражев, В. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / В. И. Стражев. – Минск : Выш. шк., 2010. – 144 с.
6. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г., № 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
7. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.12.2019 г., № 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
8. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 г., № 52-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Типовой план счетов бухгалтерского учета

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I		
ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные активы	03	1. Инвестиционная недвижимость 2. Предметы финансовой аренды (лизинга) 3. Прочие доходные вложения в нематериальные активы
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные долгосрочные займы 3. Вклады по договору о совместной деятельности
Оборудование к установке и строительные материалы	07	1. Оборудование к установке на складе 2. Оборудование к установке, переданное в монтаж 3. Строительные материалы
Вложения в долгосрочные активы	08	1. Приобретение и создание основных средств 2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости 3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) 4. Приобретение и создание нематериальных активов 5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II		
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы

1	2	3
		7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Временные сооружения 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости запасов	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости материалов	16	
	17	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
	19	
Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	По видам основного производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	
Вспомогательные производства	23	По видам вспомогательных производств
	24	
Общепроизводственные затраты	25	
Общехозяйственные затраты	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	По видам обслуживающих производств и хозяйств
	30	
	31	

Продолжение

1	2	3
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел IV		
ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Товары, переданные для подготовки на сторону 6. Предметы проката
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	
Товары отгруженные	45	
	46	
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	47	
	48	
	49	
Раздел V		
ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
Касса	50	
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Депозитные счета 2. Счета в драгоценных металлах 3. Специальный счет денежных средств целевого назначения
	56	
Денежные средства в пути	57	1. Инкассированные денежные средства 2. Денежные средства для приобретения иностранной валюты 3. Денежные средства в иностранных валютах для реализации

1	2	3
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные краткосрочные займы
Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	
Раздел VI РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
Отложенные налоговые обязательства	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода) 4. Расчеты по подоходному налогу 5. Расчеты по прочим платежам в бюджет
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению ущерба

1	2	3
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный капитал 2. Расчеты по выплате дивидендов и других доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты по договору доверительного управления имуществом 7. Расчеты, связанные с выбывающей группой
Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	
Раздел VII СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли в уставном капитале)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	
	87	
	88	
	89	
Раздел VIII ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Доходы и расходы по текущей деятельности	90	1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 4. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 5. Управленческие расходы

1	2	3
		6. Расходы на реализацию 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности 9. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности 10. Прочие расходы по текущей деятельности 11. Прибыль (убыток) от текущей деятельности
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Налог на добавленную стоимость 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов 4. Прочие расходы 5. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
Страховые взносы (премии)	93	
Недостачи и потери от порчи имущества	94	
Страховые резервы	95	
Резервы предстоящих платежей	96	По видам резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов будущих периодов
Доходы будущих периодов	98	По видам доходов будущих периодов
Прибыли и убытки	99	
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Наименование счета		Номер счета
Арендованные основные средства		001
Имущество, принятое на ответственное хранение		002
Материалы, принятые в переработку		003
Товары, принятые на комиссию		004
Оборудование, принятое для монтажа		005
Бланки строгой отчетности		006
Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность		007
Обеспечения обязательств полученные		008
Обеспечения обязательств выданные		009
		010
Основные средства, сданные в аренду		011
		012
		013
Потеря стоимости основных средств		014
		015
Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении		016
Именные приватизационные чеки «Имущество»		017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ.....	4
1.1. Понятие учета как системы количественного отражения реальной деятельности.....	4
1.2. Измерители, применяемые в учете.....	6
1.3. Виды хозяйственного учета и их характеристика.....	7
1.4. Пользователи бухгалтерской информации.....	10
2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	11
2.1. Общая характеристика предмета бухгалтерского учета.....	11
2.2. Классификация активов по функциональной роли в процессе воспроизводства, источникам образования.....	13
2.3. Метод бухгалтерского учета. Элементы метода бухгалтерского учета и их характеристика.....	18
2.4. Принципы бухгалтерского учета, задачи и требования, предъявляемые к нему.....	20
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС.....	22
3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса.....	22
3.2. Классификация балансов.....	25
3.3. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями.....	28
4. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	29
4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета, их сущность и назначение.....	29
4.2. Двойственное отражение хозяйственных операций на счетах, его сущность и значение.....	33
4.3. Понятие учетной записи. Простая и сложная учетная запись.....	34
4.4. Синтетические и аналитические счета, их назначение и взаимосвязь. Субсчета.....	36
4.5. Оборотные и сальдовые ведомости, их контрольное значение.....	38
5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	44
5.1. Понятие и основные принципы формирования и содержания классификации счетов.....	44
5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию.....	44
5.3. Классификация счетов по структуре и назначению.....	46
5.4. План счетов бухгалтерского учета, его назначение и содержание.....	51
6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ.....	53
6.1. Оценка объектов бухгалтерского учета, ее цели и принципы.....	53
6.2. Сущность калькуляции. Принципы группировки затрат.....	55
6.3. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса приобретения имущества (активов).....	58
6.4. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса производства продукции.....	64
6.5. Отражение на счетах бухгалтерского учета процесса реализации продукции и товаров.....	69

7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ, ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ.....	72
7.1. Место первичного наблюдения в бухгалтерском учете.....	72
7.2. Документация, ее сущность и значение. Классификация документов.....	72
7.3. Требования, предъявляемые к оформлению документов. Порядок приемки документов, их бухгалтерская обработка и хранение.....	77
7.4. Инвентаризация, ее сущность и значение. Виды инвентаризации.....	79
7.5. Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов. Отражение результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.....	84
8. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	85
8.1. Учетные регистры, их сущность и значение.....	85
8.2. Виды и содержание учетных регистров, их классификация.....	86
8.3. Приемы исправления ошибок в учете.....	91
8.4. Понятие о формах бухгалтерского учета. Принципы построения форм бухгалтерского учета.....	92
9. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	100
9.1. Сущность и значение бухгалтерской отчетности. Общие требования, предъявляемые к отчетности.....	100
9.2. Классификация отчетности и ее содержание.....	101
9.3. Общий порядок и сроки составления, представления отчетности. Публикация отчетности.....	103
10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	104
10.1. Основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета. Государственное регулирование и методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью.....	104
10.2. Организация и ведение бухгалтерского учета. Компетенция руководителя и главного бухгалтера организации.....	105
10.3. Учетная политика организации, ее содержание и принципы формирования. Теоретические, методические, технические и организационные аспекты учетной политики.....	107
10.4. Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности.....	110
11. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА.....	112
11.1. Исторические предпосылки возникновения хозяйственного учета.....	112
11.2. Характерные черты древнего учета.....	112
11.3. Учетная система Древнего Египта.....	114
11.4. Особенности древнегреческого учета.....	116
11.5. Характеристика римской системы учета.....	117
12. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ.....	119
12.1. Развитие предпринимательства в эпоху Возрождения и потребность в учетной информации. Версии возникновения двойной записи.....	119
12.2. Двойная бухгалтерия во Франции.....	120
12.3. Учет в России до реформ Петра I.....	120
12.4. Возникновение учета как науки. Основоположники учета как науки, их идеи и влияние на развитие учета.....	122
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	126
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	127

Учебное издание

Купцова Екатерина Александровна

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Курс лекций

В двух частях

Часть 1

Редактор *Н. А. Матасёва*
Технический редактор *Н. Л. Якубовская*
Корректор *Е. В. Ширалиева*

Подписано в печать 06.05.2022. Формат 60×84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 7,90. Уч.-изд. л. 7,05.
Тираж 50 экз. Заказ .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.
Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.