План

1 Необходимость и виды хозяйственного учета, роль и место бухгалтерского учета в его системе.

2 Бухгалтерский учет как непрерывное, взаимосвязанное и документальное отражение средств и хозяйственных операций экономического субъекта в денежной форме, вид профессиональной деятельности и раздел экономической науки.

3 Объекты бухгалтерского учета.

4 Понятие хозяйственной операции и хозяйственного процесса.

5 Метод бухгалтерского учета.

6 Способы первичного наблюдения объектов бухгалтерского учета: документация и инвентаризация.

7 Способы стоимостного измерения объектов в бухгалтерском учете: оценка и калькуляция.

8 Способы текущего отражения, систематизации и обобщения информации об изменениях в состоянии объектов бухгалтерского учета: система бухгалтерских счетов и двойная запись.

9 Приемы обобщения информации о состоянии имущества организации, его финансовом положении и финансовых результатах деятельности за отчетный период: бухгалтерский баланс и бухгалтерская отчетность

**Необходимость и виды хозяйственного учета, роль и место бухгалтерского учета в его системе**

Основой существования и развития любого общества является материальное производство. Чтобы люди могли жить, из поколения в поколение необходимо удовлетворять их потребности в продуктах питания, одежде, жилище, а для этого нужны машины, оборудование, транспортные средства, используя которые в процессе производственной деятельности создаются предметы потребления, направленные на удовлетворение этих потребностей.

Для эффективной хозяйственной деятельности на предприятиях и в организациях необходима информация обо всех хозяйственных процессах деятельности организации.

Хозяйственные процессы различаются в зависимости от вида деятельности предприятия.

Промышленные предприятия создаются для производства готовой продукции, и его основными хозяйственными процессами являются:

снабжение

производство

реализация.

Торговые организации приобретают товары у производственных предприятий и других поставщиков для дальнейшей перепродажи из потребителям, их основные

хозяйственные процессы следующие:

приобретение товара

хранение

продажа.

Финансово–кредитные учреждения и посреднические организации (страховые компании, фондовые биржи и т.д.) аккумулируют временно свободные денежные средства предприятий и населения, организуют кредитное и расчетно–кассовое обслуживание, выпуск и продажу ценных бумаг, оказывают разного рода посреднические услуги. Их хозяйственная деятельность состоит из следующих процессов:

привлечение средств

размещение привлеченных средств

организация наличных и безналичных расчетов

предоставление гарантий, поручительств, консультаций.

Чтобы регулировать все хозяйственные процессы, необходимо вести учет.

Учет – это установление наличия чего–нибудь, его измерение с количественной и качественной стороны. Количественная сторона выражается числами, а качественная – степенью пригодности.

Хозяйственный учет – это количественное отражение и качественная характеристика средств и хозяйственных процессов для контроля и активного воздействия на их развитие.

В учете применяется три вида учетных измерителей:

Трудовой

Денежный

Натуральный

Для отражения затраченного времени и труда при начислении заработной платы

Для измерения основных средств, молодняка, сырья, материалов, топлива и т.д.

Для обязательной оценки всех объектов бухгалтерского учета

Чел.– часы, чел. – дни

Килограммы, метры, штуки, литры и т.д.

Рубли и др. валюта

Рисунок 1– Виды учетных измерителей

С помощью этих видов измерителей и получают учетную информацию, которая может быть необходима пользователям. Различают внутренних и внешних пользователей.

Пользователь – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Внутренние пользователи – это служащие, администрация предприятия, включающая в себя совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеров, руководителей специальных подразделений.

Внешние (сторонние) пользователи подразделяются на пользователей с прямым, косвенным финансовым интересом и без финансового интереса.

Сторонними пользователями с прямым финансовым интересом являются инвесторы, банки, поставщики и другие кредиторы. Они пользуются информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. По ее данным делается вывод о финансовом состоянии и перспективах предприятия.

К сторонним пользователям с косвенным финансовым интересом относятся органы, уполномоченные управлять государственным имуществом, налоговые, финансовые органы и др. Налоговые и финансовые органы в отличие от других внешних пользователей имеют право получать не только отчетную, но и всю учетную информацию, необходимую для проверки правильности начисления налогов.

К сторонним пользователям без финансового интереса относятся органы статистики, аудиторы, арбитраж.

В зависимости от методов получения данных хозяйственный учет подразделяют на статистический, оперативный и бухгалтерский Оперативный учет используется для повседневного, текущего руководства и управления предприятием и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К оперативному учету относятся, например, учет рабочего времени, отгрузки продукции и т.п. Такие данные могут быть получены из первичных документов, графиков, по телефону, телефаксу или в устной беседе.

Оперативный учет не постоянен во времени, так как надобность в нем возникает по мере необходимости.

Сферой применения статистического учета может быть отдельное предприятие, отрасль хозяйства и вся экономика в целом. Статистический учет изучает явления, которые носят массовый характер в области экономики, науки, культуры, образования и т.д. Этот учет широко использует выборочные методы наблюдения и регистрации. Сведения, полученные в результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее развитие.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе,  
обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни.

**Сущность, функции и виды бухгалтерского учета. Методологические  
основы ведения бухгалтерского учета.**

Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета и в отличие от других видов учета:

строго документален – основанием для любой бухгалтерской записи должен служить специально оформленный документ;

является сплошным и непрерывным во времени, так как при ведении бухгалтерского учета необходимо фиксировать все без исключения факты хозяйственной деятельности;

отражает все объекты помимо натуральных и трудовых измерителей в единой денежной оценке;

ведется на любом предприятии, осуществляющем хозяйственную деятельность, т.е. он ограничен рамками отдельного предприятия;

осуществляется специальной службой предприятия – бухгалтерией;

строго регламентирован законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет состоит из трех самостоятельных частей:

1 Теория бухгалтерского учета – наука, изучающая теоретические,   
методологические основы и практические рекомендации по организации системы бухгалтерского учета в целом.

2. Финансовый учет – это система сбора учетной информации, которая  
обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию фактов хозяйственной жизни, а также составление финансовой отчетности. Финансовый учет охватывает значительную часть бухгалтерского учета, аккумулирует информацию об имуществе и обязательствах организации – нематериальных активах, основных средствах, арендованном имуществе, финансовых вложениях, оборотных активах и обязательствах организации, денежных средствах, капитале, фондах и резервах, прибыли и убытках и т.д.

3. Управленческий учет – предназначен для сбора учетной информации, которая  
используется внутри организации руководителями различных уровней.  
Управленческий учет обобщает плановую нормативную и прогнозную  
информацию, а также наиболее полно отражает информацию об издержках  
производства.

Бухгалтерский учет выполняет следующие функции:

1. контрольная, которая состоит из установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в случае отклонений от установленных стандартов;

2) обеспечение сохранности собственности, инструментом для реализации этой  
функции является инвентаризация имущества предприятия;

3) информационная функция;

4) аналитическая – бухгалтерская информация используется для анализа  
финансово–хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений;

5) функция обратной связи – бухгалтерский учет обеспечивает работников  
управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений  
за определенный период, о состоянии имущества, источников его образования,  
обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, о формировании финансовых результатов, прибыли и ее использовании и т.д.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

Формирование полной и достоверной информации о деятельности  
организации;

Контроль за наличием и движением имущества, использованием материальных, денежных и трудовых ресурсов;

Контроль за формированием и использованием источников для создания мущества предприятий;

Обеспечение сохранности собственности, предотвращение потерь и выявление резервов;

Подготовка данных для составления достоверной бухгалтерской отчетности и предоставления ее в заинтересованные органы;

Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности

Принципы бухгалтерского учета

Принцип – основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как  
науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения. Основными принципами бухгалтерского учета можно считать следующие.

Принцип автономности – предполагает, что та или иная организация  
существует как единое самостоятельное юридическое лицо; имущество организации  
строго обособлено от имущества ее совладельцев, работников и других юридических лиц.

Принцип двойной записи – заключается в отражении фактов хозяйственной жизни, предопределенном использованием двойной записи на счетах бухгалтерского счета.

Принцип действующей организации – предполагает, что организация нормально  
функционирует и сохранит свои позиции на рынке в обозримом будущем, погашая  
обязательства перед поставщиками и потребителями и иными партнерами в  
установленном порядке.

Принцип объективности (регистрации) состоит в том, что все факты хозяйственной жизни должны находить отражение в бухгалтерском учете, быть  
зарегистрированными на протяжении всех этапов учета, подтверждаться  
оправдательными документами, на основании которых ведется учет.

Принцип осмотрительности (консерватизма) предполагает определенную  
степень осторожности в процессе формирования суждений, необходимых при  
расчетах, производимых в условиях неопределенности, что позволяет избежать  
завышения активов (или доходов) и занижения обязательств (или расходов).

Принцип начислений (условные факты хозяйственной деятельности) – все факты хозяйственной жизни записываются по мере их возникновения, а не в момент  
оплаты и относятся к тому отчетному периоду, когда была совершен данный факт  
хозяйственной жизни.

Принцип периодичности – регулярное, периодически повторяющееся балансовое  
обобщение учетной информации – составление бухгалтерского баланса и других  
форм отчетности за год, полугодие, квартал, месяц.

Принцип конфиденциальности заключается в том, что содержание внутренней  
учетной информации составляет коммерческую тайну организации, за разглашение  
которой и нанесение ущерба интересам хозяйствующего субъекта предусмотрена  
ответственность.

Принцип денежного измерения предполагает количественное измерение фактов  
хозяйственной деятельности и применение в качестве единицы измерения валюты  
страны.

Принцип преемственности – разумная приверженность национальным традициям, достижениям отечественной науки и практики.

Методы бухгалтерского учета

Основой методологии бухгалтерского учета является система способов и набор  
определенных приемов, которые применяются в определенной последовательности и взаимосвязи для отражения объектов учета.

Система способов и приемов составляет метод бухгалтерского учета и включает  
следующие основные элементы:

Документирование – это первичная регистрация фактов хозяйственной жизни с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Счета – являются инструментом кодировки, учета и группировки однородных  
хозяйственных средств и фактов хозяйственной жизни.

Двойная запись – прием, который означает, что группировка имущества,  
источников его образования, фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете  
осуществляется с помощью системы счетов с применением метода двойной записи.

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия  
имущества по данным бухгалтерского учета.

Оценка – способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и  
его источников.

Калькулирование – способ группировки затрат и определения себестоимости.  
Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщения  
информации об имуществе предприятия по составу, размещению и источникам их  
образования в денежной оценке на определенную дату.  
Отчетность – единая система показателей, характеризующих имущественное  
и финансовое положение организации и результаты ее хозяйственной деятельности.

**Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации**

Бухгалтерский учет в России регулируется Министерством финансов РФ и является обязательным для всех организаций, осуществляющих финансово– хозяйственную деятельность на территории РФ.

Основы регулирования бухгалтерского учета заложены в Федеральном законе  
«О бухгалтерском учете» №402–ФЗ от 06.12.2011г.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской  
Федерации включает четыре уровня.

1. Федеральные стандарты – это стандарты, которые являются обязательными к  
применению и устанавливают состав объектов бухгалтерского учета, их  
классификация, порядок признания их в учете, способы их оценки, порядок  
формирования отчетности, упрощенные способы ведения учета и отчетности для  
субъектов малого предпринимательства и т.д.

2. Отраслевые стандарты также являются обязательными и устанавливают  
особенности применения федеральных стандартов для отдельных видов экономической деятельности. (для строительства, добывающих отраслей).

3. Рекомендации – письма, инструкции, методические рекомендации, которые  
могут применяться в отношении конкретизации федеральных стандартов. На практике  
это реализуется по вопросам применения форм первичных учетных документов, налоговых разъяснений и т.д.

4. Стандарты экономических субъектов – это внутренние стандарты, которые  
разрабатываются организацией самостоятельно и в настоящее время реализуются  
через учетную политику.

Учетная политика – это совокупность способов ведения учета, выбранных  
организацией из числа имеющихся возможных, т.е. из числа тех способов, которые  
разрешены федеральными и отраслевыми стандартами. Учетная политика утверждается руководителем организации на предстоящий год.

Таблица 1 - Нормативно–правовые акты, регламентирующие ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование уровня | Документы |
| 1 Законодательный | Гражданский Кодекс РФ  Налоговый Кодекс РФ  Кодекс об административных правонарушениях  Федеральный закон от 06.12.2011 №402–ФЗ «О бухгалтерском учете» |
| 2. Нормативный | Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»  Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. №43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)  Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 г. №106н «Об утверждении Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) |
| 3. Методический | Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» Приказ Минфина РФ 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» |
| 4.Организационный | Учетная политика  Положение о подразделении  Рабочий план счетов  График документооборота  Должностная инструкция  Формы первичных учетных документов |

Организация бухгалтерского учета на предприятии

В соответствии со ст. 7 Закона 402–ФЗ ведение бухгалтерского учета и хранение  
документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического  
субъекта. Руководитель обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного  
бухгалтера (иное должностное лицо) либо заключить договор об оказании услуг по  
ведению бухгалтерского учета. Руководитель субъекта малого и среднего  
предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

В зависимости от объемов работы обязанности по ведению бухгалтерского  
учета могут быть возложены на:

введенную в штат бухгалтерскую единицу;

создать отдельное структурное подразделение бухгалтерии;

передать обязанности сторонней организации на основе договора  
обслуживания.

Бухгалтерскую службу организации возглавляет главный бухгалтер, который  
назначается и освобождается от должности руководителем организации. Основная  
задача главного бухгалтера заключается в том, чтобы организовать руководство  
процессом функционирования и развития системы бухгалтерского дела в структуре  
управления организации. Круг обязанностей главного бухгалтера устанавливается  
нормативными правовыми актами, трудовым договором, а также должностной  
инструкцией.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.  
Главный бухгалтер обеспечивает соответствие совершаемых фактов хозяйственной жизни законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны применяться к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным  
бухгалтером по осуществлению отдельных фактов хозяйственной жизни документы  
по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя  
организации, который несет всю полноту ответственности за последствия таких  
фактов хозяйственной жизни.

Предмет и объекты бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является финансово–хозяйственная деятельность организации.

Перечень объектов бухгалтерского учета с 1 января 2013 г. существенно  
изменился, так в соответствии со ст. 5 Закона 402–ФЗ объектами бухгалтерского учета теперь являются:

– факты хозяйственной жизни;

– активы и обязательства;

– источники финансирования деятельности;

– доходы и расходы;

– иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Все объекты бухгалтерского учета можно классифицировать следующим образом:

– по составу и размещению;

– по источникам формирования имущества;

– факты хозяйственной жизни.

Рисунок 2 – Группировка объектов бухгалтерского учета

I Имущество организации по составу и размещению подразделяется на две  
основные группы:

Внеоборотные активы (основной капитал):

1) основные средства (счет 01) – совокупность материально–технических  
ценностей, которые используются в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг и имеют срок полезного использования более 1 года;

2) доходные вложения в материальные ценности (счет 03) – это имущество, предоставляемое организацией для передачи в лизинг, по договору проката за плату во временное пользование с целью получения дохода;

3) нематериальные активы (счет 04) – это объекты длительного пользования, не имеющие материально–вещественной формы, но обладающие стоимостной оценкой и приносящие доход;

4) вложения во внеоборотные активы (счет 08) – это вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, но пока еще не используются;

5) отложенные налоговые активы (счет 09) – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога организации, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих периодах (это фактически переплата налога на прибыль в бюджет);

6) долгосрочные финансовые вложения (счет 58) – вложения организации на  
приобретение государственных и иных ценных бумаг, а также инвестиции в уставные капиталы других организаций. Это вложения свободных денежных средств организации, срок погашения которых превышает один год.

Оборотные активы (оборотный капитал):

1) оборотные средства:

– предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.), которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию (10 «Материалы», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие  
производства и хозяйства», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и др.);

- готовая продукция и товары для перепродажи (43 «Готовая продукция», 41 «Товары»).

2) денежные средства (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и т.д.) – сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке;

3) краткосрочные финансовые вложения - это вложения (инвестиции) организации на приобретение государственных и иных краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (акций, облигаций, векселей и т.д.), а также инвестиции в уставные (складочные) капиталы других организаций, в дочерние, зависимые общества и предоставленные другим организациям займы.

4) дебиторская задолженность – это задолженность организации юридических и физических лиц за товары и услуги, продукцию и т.д.:

- задолженность покупателей и заказчиков;

- задолженность поставщиков и подрядчиков;

- задолженность подотчетных лиц и т.д.

II. Классификация хозяйственных средств по источникам формирования имущества.

Собственные средства:

1) уставный капитал (счет 80) – основной источник формирования собственного имущества организации; совокупность вкладов в денежном выражении учредителей в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств) организации при ее создании, основной источник обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами;

2) резервный капитал (счет 82) – создается путем отчислений от чистой прибыли в соответствии с действующим законодательством. Размер резервного капитала определяется уставом акционерного общества в пределах 5% уставного капитала, а размер ежегодных отчислений составляет не менее 5% годовой чистой прибыли. Он используется на выплату доходов учредителям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этой цели, на покрытие непредвиденных потерь и убытков организации за отчетный год, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций;

3) добавочный капитал (счет 83) – состоит из прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, а также возникающего в случае продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость;

4) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (счет 84) – прибыль организации, которая остается после налогообложения. Может полностью или частично распределяться на выплату доходов учредителям, обеспечение производственного развития организации, приобретение нового имущества и другие цели;

5) целевое финансирование (счет 86) - это средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения (средства, поступившие от др. организаций и лиц; бюджетные средства)

6) доходы будущих периодов (счет 98) – доходы, полученные (начисленные) в  
отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей, а также безвозмездные поступления (полученные авансом платежи по аренде);

7) прибыль (счет 99) – обобщающий показатель финансово–хозяйственной  
деятельности организации и главный источник формирования собственного имущества организации;

8) резервы предстоящих расходов (счет 96) создаются за счет внутренних ресурсов путем равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство и в расходы на продажу в отчетном году. Создаются в ходе деятельности организации и используются по целевому назначению. Они могут быть предназначены на:

– предстоящую оплату отпусков;

– ремонт основных средств;

– выплату ежегодных вознаграждений по итогам года, за выслугу лет и т.д.

9) резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14), резервы под обеспечение вложений (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63) создаются для уточнения оценки отдельных объектов бухгалтерского учета.

Заемные средства:

Поступают в распоряжение организации на некоторый фиксированный срок, по истечении которого эти средства должны быть возвращены их собственнику. Они относятся к внешним источникам ресурсов предприятия.

1) краткосрочные обязательства (счет 66) – подлежат погашению в течение  
года:

– краткосрочные кредиты банков;

– краткосрочные ссуды, займы, полученные от физических и юридических лиц.

2) кредиторская задолженность поставщикам за товарно–материальные ценности, работникам по оплате труда, финансовым органам и т.д.

3) долгосрочные обязательства (счет 67):

– долгосрочные кредиты банков;

– долгосрочные выданные векселя;

– прочие долгосрочные займы выданных физических и юридических лиц

4) отложенные налоговые обязательства (счет 77) – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет (недоплата налога на прибыль в бюджет).

III. Факты хозяйственной жизни Факт хозяйственной жизни – это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое  
положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (п. 8 ст. 3 Закона № 402–ФЗ). Факты хозяйственной жизни условно можно разделить по сферам финансово–хозяйственной деятельности предприятия.

Сфера снабжения – это совокупность фактов хозяйственной жизни, в результате  
которых организация обеспечивает себя покупными предметами и средствами труда, необходимыми для производства. В ходе этих фактов организация приобретает у поставщиков производственные запасы (сырье, материалы, топливо и др.), являющиеся предметами труда. При покупке производственных запасов организация уплачивает поставщику их стоимость, а также несет дополнительные расходы, связанные со снабжением (расходы по погрузке, перевозке, выгрузке и др.).

Сфера производства – совокупность фактов хозяйственной жизни, в результате которых предметы труда превращаются в готовую продукцию с помощью работников, которые воздействуют на них средствами труда и придают им новый вид или  
свойства, т.е. создают готовую продукцию.

Сфера продаж и финансовых результатов организации представляют собой совокупность фактов хозяйственной жизни, связанных со сбытом и продажей продукции (оказанием услуг), основных средств и прочих активов, а также определением финансовых результатов (прибыль или убыток) деятельности.

Счета бухгалтерского учета и двойная запись

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете. В нем приведены номера и наименование счетов и субсчетов. На основании данного Плана счетов организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Внешне каждый счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: вначале указывается номер и наименование счета; левая часть счета – дебет, правая часть – кредит.

Для обозначения остатков на счетах пользуются термином «сальдо» (ит. – расчет) – С. Сальдо бывает начальное (С1) – остаток на начало периода; конечное (С2) – остаток на конец периода.

Суммы изменений на счетах называются оборотами. Обороты бывают дебетовые и кредитовые.

Счета бухгалтерского учета бывают активные, пассивные и активно–пассивные. Активные счета – это счета, на которых отражается движение имущества организации.

*Схема записей на активных счетах*

|  |  |
| --- | --- |
| Сальдо начальное – наличие (остаток) средств на начало периода |  |
| Оборот по дебету – сумма хозяйственных операций, вызвавших увеличение хозяйственных средств в течение периода | Оборот по кредиту – сумма хозяйственных операций, вызвавших уменьшение хозяйственных средств в течение периода |
| Сальдо конечное – наличие (остаток) средств на конец периода |  |

На активных счетах сальдо может быть только дебетовым. Увеличение средств отражается по дебету, уменьшение – по кредиту. Конечное сальдо также записывается в дебет. Конечное сальдо для активного счета определяется по формуле:

Сальдо конечное (С2) = Сальдо начальное (С1) + Обороты по дебету (Од) – Обороты по кредиту (Ок)

Пассивные счета – это счета, на которых отражается движение источников  
имущества и обязательств организации.

*Схема записей на пассивных счетах*

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сальдо начальное – наличие (остаток) источников средств на начало периода |
| Оборот по дебету – сумма хозяйственных операций, вызвавших уменьшение источников хозяйственных средств в течение периода | Оборот по кредиту – сумма хозяйственных операций, вызвавших увеличение источников хозяйственных средств в течение периода |
|  | Сальдо конечное – наличие (остаток) источников средств на конец периода |

На пассивных счетах сальдо отражается по кредиту. Увеличение источников  
средств отражается по кредиту, уменьшение – по дебету. Конечное сальдо записывается в кредит. Конечное сальдо для пассивного счета определяется по формуле:  
Сальдо конечное (С2) = Сальдо начальное (С1) + Обороты по кредиту (Ок) – Обороты по дебету (Од)

Кроме активных и пассивных счетов существуют активно–пассивные счета. К таким счетам относятся счета, на которых отражаются финансовые результаты, расчеты между отдельными предприятиями и лицами.

*Схема записей на активно–пассивных счетах*

|  |  |
| --- | --- |
| Сальдо начальное – наличие дебиторской задолженности на начало периода | Сальдо начальное – наличие кредиторской задолженности на начало периода |
| Оборот по дебету – увеличение дебиторской задолженности, уменьшение кредиторской задолженности | Оборот по кредиту – уменьшение дебиторской задолженности, увеличение кредиторской задолженности |
| Сальдо конечное – наличие дебиторской задолженности на начало периода | Сальдо конечное – наличие кредиторской задолженности на начало периода |

Если начальное сальдо было по кредиту, то конечное сальдо считается по формуле пассивного счета; если начальное сальдо было по дебету – то конечное сальдо считается по формуле активного счета.

Каждый факт хозяйственной жизни вызывает взаимосвязанные изменения не менее чем в двух объектах учета. Отражение этих изменений производится методом двойной записи.

Двойная запись – отражение на счетах бухгалтерского учета одной суммы дважды: в дебет одного счета и в кредит другого, корреспондирующего с ним, счета. Этот метод обусловливает существование таких понятий как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь между счетами, которая возникает при методе двойной записи.

Бухгалтерская проводка – оформление корреспонденции счетов. Например, отразим факт хозяйственной жизни «израсходованы материалы на нужды вспомогательного производства» – 100 рублей.

Счет Материалы 23 Вспомогательное производство

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Д | К |  | Д | К |
|  | 100 |  | 100 |  |

На расчетный счет зачислен краткосрочный кредит банка – 100 руб.

Счет Расчетный счет 66 Краткосрочные кредиты

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Д | К |  | Д | К |
| 100 |  |  |  | 100 |

Алгоритм составления бухгалтерской записи:

1) определяем два счета, которые участвуют в факте хозяйственной жизни;

2) выявляем тип каждого счета по отношению к балансу: активный, пассивный,  
активно–пассивный;

3) выявляем характер изменений, вызванных фактом хозяйственной жизни на  
каждом счете: увеличение или уменьшение;

4) определяем, по какой стороне счета (по дебету или по кредиту) должно быть  
записано данное изменение.

Бухгалтерские проводки могут быть простые и сложные. Простая проводка заключается в том, что факт хозяйственной жизни записывается по дебету только одного и кредиту только одного счета в одинаковой сумме.

Сложная проводка заключается в том, что факт хозяйственной жизни  
записывается по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета либо по дебету  
одного счета и кредиту нескольких счетов.

**Классификация счетов бухгалтерского учета**

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 имущества |  | а) в сфере производства : 01, 10…. |
|  |  | б) в сфере обращение: 50,43…. |
| 2 источников формирования имущества |  | а) собственные источники |
|  |  | б) привлеченные источники |
| 3 хозяйственных процессов и их результатов |  | а) процесса производства |
|  |  | б) процесса обращение |
|  |  | в) финансовых результатов |

Такая классификация счетов по экономическому содержанию с разделением на счета, учитывающие имущество с указанием сферы его нахождения, счета источников формирования имущества и счета хозяйственных процессов и результатов, позволяет выделить все необходимые для учета счета, установить единство и различия в  
методике отражения на них информации и получения необходимых показателей для  
контроля за расходованием средств, сохранностью имущества, выполнением  
производственно–хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Классификация счетов по назначению и структуре в бухгалтерском учете не связывает счета с конкретными экономическими показателями, которые на счетах отражаются. Эта группировка показывает особенности построения и назначения  
счетов в информационной системе бухгалтерского учета. Группировка счетов  
бухгалтерского учета по назначению и структуре указывает на общие черты,  
свойственные строению отдельных счетов, на способы получения в них показателей  
оборотов и сальдо. При классификации счетов по назначению и структуре используют  
метод учета имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов.  
Счета бухгалтерского учета по назначению и структуре подразделяются на пять  
групп: основные счета, регулирующие счета, операционные счета, финансово-  
результатные счета, забалансовые счета.

Основными являются счета, посредством которых осуществляют учет и контроль за наличием и движением имущества, принадлежащего предприятию, и источников его образования. Основные счета подразделяются на инвентарные (материальные), фондовые (капитала), счета учета расчетов.

Инвентарные (материальные) счета применяются для учета наличия и движения по видам имущества материальных ценностей и денежных средств. К ним относятся сч. «Основные средства», «Материалы», «Готовая продукция», «Касса», «Расчетные счета» и др.

Все инвентарные счета активные. По дебету этих счетов отражаются наличие и  
поступление, а по кредиту – выбытие объектов учета. Сальдо на этих счетах всегда  
дебетовое.

Фондовые счета применяются для учета собственных источников образования имущества. К ним относятся сч. «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал» и др. Все фондовые счета пассивные. По кредиту отражаются образование и последующее увеличение собственного капитала, а по дебету – уменьшение в процессе использования капитала. Сальдо этих счетов только кредитовое.

Счета учета расчетов предназначены для учета расчетных взаимоотношений данной организации с поставщиками, покупателями, кредитными учреждениями, финансовыми органами, работниками предприятия, разными дебиторами и кредиторами.

Счета для учета расчетов могут быть активными (сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др.), пассивными (сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), активно–пассивными (сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Регулирующие счета предназначены для уточнения (регулирования) оценки объектов, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета подразделяются на   
дополнительные, контрарные, контрарно–дополнительные.

Дополнительными регулирующими счетами называют счета, если уточнение действительной величины стоимости объектов, учитываемых на основных активных и пассивных счетах, осуществляется путем прибавления суммы регулятива регулирующего счета к их учетной цене. Дополнительным регулирующим счетам активным соответствует структура активного счета, а пассивным – пассивные счета.

Контрарные регулирующие счета предназначены для определения действительной величины стоимости регулируемого объекта, учитываемого на основном активном или пассивном счете, путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета. Контрарные счета бывают контрактивными (пассивными) и контрпассивными (активными).

Контрактивные регулирующие счета применяются для регулирования показателей активных основных счетов. К ним относятся сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 63 «Резервы по сомнительным долгам» и др. Структура этих счетов соответствует пассивному счету. Например, для определения остаточной стоимости основных средств нужно вычесть из суммы остатка по сч. 01 «Основные средства» сумму накопленной амортизации по сч. 02 и т.д.

Контрпассивные (активные) счета используются для регулирования показателей основных пассивных счетов. К ним, например, можно отнести сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», являющийся регулирующим по отношению к сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» в части учета НДС. т.е. уменьшения суммы, подлежащей взносу в бюджет. Этот регулирующий счет используется для отражения в учете суммы НДС, уплаченной поставщикам, но еще не принятой к зачету по расчетам с бюджетом. Структура этого счета 19 соответствует активному счету.

Контрарно–дополнительные счета сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов. Примером таких счетов может служить сч. 16 «Отклонение в  
стоимости материальных ценностей». Отклонение – это разница в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости  
приобретения и учетных ценах. Отклонения фактической себестоимости от учетных  
цен могут быть положительными (перерасход) или отрицательными (экономия).  
Положительные отклонения (перерасход) прибавляются к стоимости учитываемых материальных ценностей, а отрицательные (экономия) – вычитаются из учетной  
стоимости материальных ценностей для определения фактической себестоимости. Этот счет является активно–пассивным, т.е. перерасход отражается по дебету счета, а  
экономия – по кредиту.

Операционные счета предназначены для учета и контроля хозяйственных процессов и делятся на распределительные, калькуляционные, сопоставляющие. Распределительные счета предназначены для контроля за некоторыми  
расходами в процессе кругооборота средств и обеспечения правильности распределения их между различными объектами учета. Распределительные счета делятся на собирательно–распределительные и бюджетно–распределительные.

К собирательно–распределительным счетам относятся счета, предназначенные  
для собирания расходов по тому или иному хозяйственному процессу с целью  
дальнейшего их отнесения по назначению на соответствующие счета, учитывающие  
все затраты по данному процессу. Эти счета дают необходимые сведения для контроля за исполнением смет расходов. Такими счетами являются сч. 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. Все эти счета являются активными, по дебету собираются расходы, а по кредиту – списываются на соответствующие счета, например на сч. 20, сч. 90. Собирательно–распределительные счета сальдо на конец месяца не имеют и в балансе не показываются. Принадлежность этих счетов к активным определяется их первоначальной записью по дебету счета.

Бюджетно–распределительные счета предназначены для учета и распределения доходов и расходов исходя из принципа их временной определенности к соответствующему отчетному периоду. К таким счетам относятся сч. 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 96 «Резервы предстоящих расходов». Счет 97 является активным, счет 98 – пассивным. Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» является пассивным и предназначен для учета созданною  
резерва для покрытия расходов, относящихся к последующим отчетным периодам,  
например создание резерва на оплату отпусков и др.

Калькуляционные счета используются для определения фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ и услуг. К ним относятся сч. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные  
производства» и др. По дебету этих счетов отражаются затраты, из которых складывается фактическая себестоимость заготовленных материальных запасов или произведенной продукции, а по кредиту отражается списание затрат, вошедших в фактическую себестоимость материальных ценностей, продукции, т.е. списывается фактическая себестоимость. Дебетовый остаток показывает затраты на не поступившие на склад материальные ценности либо незаконченную производством продукцию, т.е. себестоимость незавершенного производства.

Сопоставляющие счета применяются для выявления результатов по хозяйственным процессам. Особенностью этих счетов является то, что на них по  
дебету и кредиту отражаются различные оценки, характеризующие один и тот же  
процесс. Результаты определяются путем сопоставления этих оценок. Например, для  
выявления результата от продажи продукции сопоставляют полную фактическую  
себестоимость проданной продукции с суммой выручки в продажных ценах. Такое сопоставление производится по сч. 90 «Продажи» путем записи полной фактической себестоимости проданной продукции по дебету этого счета и выручки по продажным ценам по кредиту. При этом превышение кредитового оборота над дебетовым показывает прибыль, а дебетового над кредитовым – убыток. Остаток на сч. 90 «Продажи» не остается, так как результат списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансово–результатные счета служат для выявления конечного финансового результата деятельности организации. Сюда относятся сч. 99 «Прибыли и убытки», который является активно–пассивным; по его дебету отражаются убытки, а по кредиту – доходы, прибыль. Дебетовый остаток этого счета показывает чистый убыток, кредитовый – чистую прибыль. По окончании отчетного года финансовый результат со сч. 99 списывается на сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Забалансовые счета. Прежде всего, следует подчеркнуть, что все имущество и источники его формирования, принадлежащие организации, учитываются на балансовых счетах. Имущество, которое находится в пользовании организации, но не принадлежит ей или находится на ответственном хранении у организации, а также совершающиеся факты хозяйственной жизни, не влияющие в данный момент на состояние баланса и результаты деятельности организации, но требующие специального контроля, учитываются на забалансовых счетах и показываются в приложениях к балансу (т.е. за итогом баланса). К забалансовым счетам относятся, например, сч. 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно–материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и др.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет на них ведется без применения метода двойной записи. Забалансовые счета не корреспондируют между собой и с другими балансовыми счетами, они могут быть активными и пассивными.

В зависимости от степени детализации учета счета подразделяются на: синтетические, аналитические, субсчета.

Синтетические счета предназначены для обобщенного учета объектов и ведутся только в денежном выражении. Например, на счете № 10 «Материалы» (синтетический) учитываются все виды материалов в целом без разделения на конкретные объекты.

Для оперативного управления деятельностью организации необходимы более конкретные сведения о каждом объекте учета. Для этого в бухгалтерском учете параллельно с синтетическими счетами ведут счета аналитического учета.

Аналитические счета, на которых учитывается имущество, имеют конкретную материальную форму и ведутся не только в денежных измерителях, но и натуральных.

К синтетическому счету № 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» открываются аналитические счета расчетов с каждым работником организации.

В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

Физически аналитические счета представляют собой разного рода карточки, или лицевые счета (карточка учета материалов, лицевой счет работника по оплате труда).

Субсчета – синтетические счета второго порядка, они являются промежуточными между аналитическими и синтетическими счетами. Предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах одного синтетического счета.

Учет на субсчетах ведется в натуральных и денежных измерителях.

Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов составляют синтетический счет.

Данные аналитического и синтетического учета обобщаются в оборотных ведомостях: оборотная ведомость синтетического учета и оборотная ведомость аналитического учета.

Оборотная ведомость визуально выглядит как таблица, в которой указывается:

* Номер счета
* Сальдо на начало отчетного периода по дебету и кредиту
* Обороты за текущий период по дебету и кредиту
* Сальдо на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Оборотная ведомость имеет три итога равенств: из них первый итог совпадает с балансом на начало периода, второй итог совпадает с итогами журнала регистрации фактов хозяйственной жизни за текущий период; третий итог – балансу на конец отчетного периода.