

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

С. Л. ШАТРОВ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Конспект лекций

Вопросы

1. Общие понятия об учете, его стадии, виды и роль в системе управления организацией
2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы
3. Понятие, сущность и назначение бухгалтерского счета, его структура, строение в балансе изменений, вызываемых хозяйственными операциями
4. Предмет и объект бухгалтерского учета
5. Учет процесса снабжения
6. Учет процесса производства
7. Учет процесса реализации
8. Учетная политика как основа бухгалтерского менеджмента
9. Основные средства, их классификация и оценка
10. Документальное оформление и учет поступления объектов основных средств
11. Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств
12. Инвентаризация основных средств и отражение в учете ее результатов
13. Особенности учета нематериальных активов
14. Методы, порядок начисления и учет амортизации
15. Учет производственных запасов
16. Учет труда и средств, направляемых на его оплату
17. Учет затрат на производство
18. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
19. Учет операций на расчетном и других счетах в банках
20. Учет финансовых результатов
21. Понятие и виды отчетности
22. Сущность, классификация и требования к содержанию бухгалтерской отчетности
23. Основные показатели бухгалтерской отчетности, ее содержание и пользователи
24. Бухгалтерский баланс, его структура
25. Отчет о прибылях и убытках
26. Отчет об изменении собственного капитала
27. Отчет о движении денежных средств
28. Контроль как функция управления
29. История становления и развития экономического контроля в Республике Беларусь
30. Содержание, значение и функции экономического контроля, его место в системе управления
31. Основные элементы системы контроля

32. Технология и этапы процесса контроля
33. Виды и формы экономического контроля
34. Эффективность контроля
35. Предмет и метод экономического контроля
36. Способы и приемы документального контроля
37. Приемы фактического контроля
38. Экономическая сущность, содержание и формы государственного контроля
39. Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности
40. Планирование контрольной (надзорной) деятельности
41. Контролирующие органы и формы государственного контроля
42. Налоговый контроль
43. Особенности организации контроля на железнодорожном транспорте
44. Организационная структура контролирующих органов железной дороги
45. Контроль финансово-хозяйственной деятельности отделений железной дороги и их филиалов (структурных подразделений)
46. Организация системы контроля в форме внутреннего аудита
47. Понятие аудита, его виды и организация аудиторской деятельности в Республике Беларусь
48. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь
49. Международные стандарты и национальные правила аудиторской деятельности: понятие и содержание
50. Основные этапы аудита
51. Подготовка и планирование аудиторской проверки
52. Существенность и аудиторский риск
53. Аудиторская выборка
54. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения
55. Рабочая документация аудитора
56. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности
57. Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Общие понятия об учете, его стадии, виды и роль в системе управления организацией

Основой существования и развития человеческого общества является производство материальных благ и духовное развитие. Создаваемые в процессе производства материальные ценности распределяются, происходит их обмен и потребление.

Для обеспечения контроля и управления этими непрерывно повторяющимися хозяйственными процессами требуются сведения о них. Сведения о хозяйственных процессах получают путем систематического наблюдения, измерения в количественном выражении, регистрации и обобщения результатов, исходя из цели управления (рисунок 1.1).

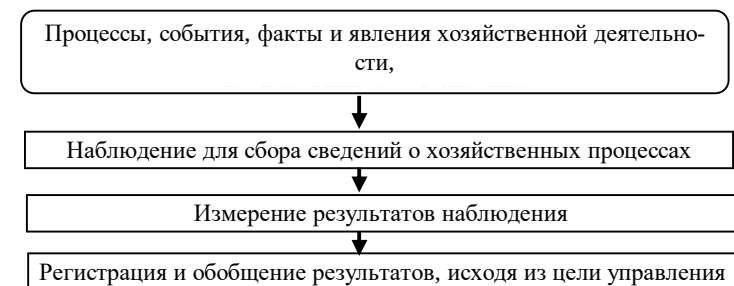


Рисунок 1.1 – Основные стадии учетного процесса

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику хозяйственной деятельности в целях контроля, воздействия на нее и управления ею.

Учет в организации является важнейшим звеном в формировании экономической политики, инструментом ведения бизнеса, одной из функций управления ее хозяйственным процессом (рисунок 1.2).

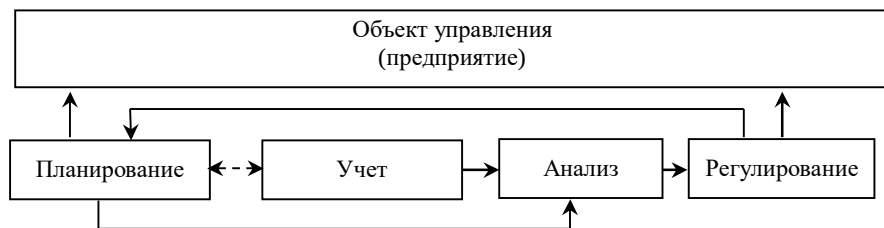


Рисунок 1.2 – Место учета в управлении предприятием

Содержание и задачи, а также методы и формы хозяйственного учета на всех стадиях развития человеческого общества неодинаковы и изменяются одновременно с изменением общественного строя и особенностями способа общественного производства, потребности которого обслуживает учет. Особенно необходимым учет становится, когда процесс производства начинает носить общественный и утрачивает чисто индивидуальный характер.

Для отражения и систематизации многообразия хозяйственной деятельности организаций используются виды хозяйственного учета, представленные на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Виды хозяйственного учета

Оперативный учет применяется для быстрого получения информации, необходимой для текущего, оперативного управления хозяйственной деятельностью. Учет ведется без применения какой-либо системы. Оперативный учет не охватывает всю деятельность организации с применением натуральных и трудовых измерителей.

Бухгалтерский учет – это регламентированная действующим законодательством информационная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организа-

ции и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В системе бухгалтерского учета выделяют такие виды учета, как:

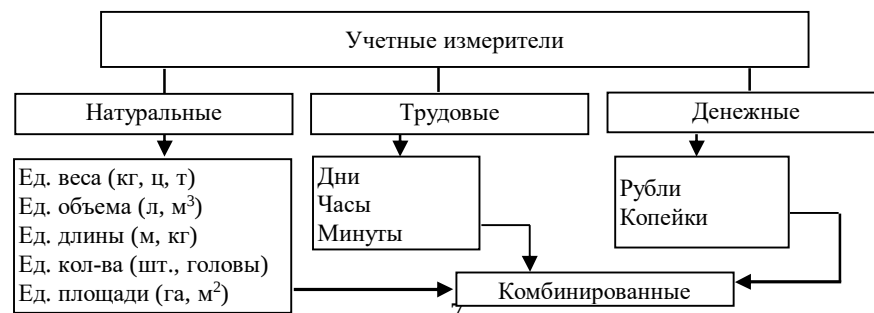
– *финансовый* – представляет собой систему сбора информации, необходимой для составления финансовой отчетности: данные о доходах и расходах организации в поэлементном разрезе, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций, состоянии собственного капитала и т. д. Его ведение строго регламентировано и обязательно для каждой организации. Для этого вида учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежной единицы измерения, периодичность обобщения получаемой информации;

– *управленческий* – предназначен для информирования работников аппарата управления организации, ответственных за достижение конкретных результатов, и принятия управленческих решений. Правила управленческого учета устанавливает сама организация, учитывающая специфику деятельности. Целью данного учета является предоставление администрации организации плановой, фактической и прогнозной информации о ее деятельности, а также внешнем окружении для подготовки и принятия управленческих решений;

– *налоговый* – направлен на получение информации, необходимой для исчисления налоговых обязательств.

Статистический учет служит для систематизации данных о массовых хозяйственных процессах в масштабах государства, отрасли, региона с целью изучения, обобщения и выяснения закономерностей в их развитии. При этом используются данные оперативного и бухгалтерского учета с применением всех видов измерителей в зависимости от содержания изучаемых явлений.

Для количественного отражения хозяйственных средств и процессов воспроизводства, а также отражения их качественной характеристики в учете применяются различные измерители: натуральные, трудовые, денежные (рисунок 1.4)



1.2 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Бухгалтерский учет характеризуется особым приемом отражения хозяйственных процессов: всему многообразию хозяйственных средств и процессов следует дать денежную оценку. Затем необходимо обоснованно сгруппировать экономически однородные хозяйственные средства и процессы. Применяющиеся в бухгалтерском учете принципы оценки и группировки едины для всех предприятий.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности предприятия.

Метод бухгалтерского учета включает следующие способы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета:

1) *документация* – первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в местах их совершения.

Ни одна запись в бухгалтерском учете не может быть сделана без соответствующего оформления ее документом. Так как хозяйственные операции в организациях совершаются ежедневно и непрерывно, то и документы по всем операциям оформляются также непрерывно;

2) *инвентаризация* – способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета.

Не все явления, происходящие в процессе хозяйственной деятельности, могут быть зафиксированы в документах. Это может быть вызвано ошибками в учетных записях, неточностями, отсутствием возможности отражения информации в учете (естественная убыль, усушка, утруска, хищения). Выявить незафиксированные в документах явления помогает инвентаризация.

Документация и инвентаризация являются способами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

Для дальнейшего отражения в учете и обобщения разнородных хозяйственных операций их необходимо выразить в едином измерении. Это осуществляется с помощью их оценки;

3) *оценка* – способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников. С помощью оценки натуральные и трудовые измерители, содержащиеся в первичных документах, переводятся в денежные.

При ведении хозяйственного учета требуется точный подсчет затрат, относящихся к каждому объекту учета. Это достигается применением в учете такого способа, как калькуляция;

4) *калькуляция* – исчисление в денежном выражении себестоимости произведенной единицы продукции.

Все имущество организации после его оценки обобщается по экономически однородным показателям и объединяется в группы. Текущий учет имущества организации и его движение ведется с помощью системы бухгалтерских счетов. На каждую группу имущества организации и каждый вид источников его образования открывается отдельный счет;

5) *бухгалтерский счет* – способ группировки информации о состоянии и изменении экономически однородных объектов бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции в системе счетов бухгалтерского учета отражаются посредством двойной записи;

6) *двойная запись* является способом взаимосвязанного отражения и контроля каждой хозяйственной операции одновременно на двух счетах в одной и той же сумме.

Каждая хозяйственная операция обязательно вызывает изменение состояния как минимум двух объектов учета. Например, при записи на счетах операции по отпуску материалов со склада в производство взаимодействуют счета ценности на складе и затраты на производство. При отражении этой операции количество ценностей на складе становится меньше, одновременно затраты на складе увеличиваются.

Все записи на счетах обобщаются за отчетный период с помощью особого метода – балансового обобщения;

7) *бухгалтерский баланс* – способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу и источникам его образования в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс характеризуется равенством имущества организации по видам и размещению и источникам образования. Структура баланса, также как и система бухгалтерских счетов, с которой баланс органически связан, основана на экономической группировке хозяйственных средств.

Для осуществления контроля за выполнением плана, оценки финансового состояния, принятия управленческих решений и других целей в организациях наряду с балансом составляется отчетность за определенный период;

8) *отчетность* – это система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность за определенный период.

Отчетность составляется на основании итоговых записей в системе счетов бухгалтерского учета. В отчетности могут приводиться данные за прошлые

отчетные периоды, что позволяет судить об изменениях в деятельности предприятий.

1.3 Понятие, сущность и назначение бухгалтерского счета, его структура, строение

Рассматривая изменения статей баланса после каждой хозяйственной операции, можно заметить, что в нем отражаются только конечные итоги состава средств и источников организации, т. е. фиксируется состояние средств на определенный момент. Составление баланса после каждой хозяйственной операции привело бы к большой и ненужной работе. На практике бухгалтерские балансы составляются только один раз в месяц на первое число. Поэтому по бухгалтерскому балансу, составленному на определенную дату, нельзя повседневно наблюдать за изменениями в составе и размещении каждого объекта бухгалтерского учёта. Такие наблюдения - одна из основных задач бухгалтерского учета, которая достигается при помощи системы бухгалтерских счетов. Ведение их, во-первых, позволяет осуществлять текущий контроль за движением хозяйственных средств и за хозяйственными процессами и, во-вторых, даёт возможность в случае необходимости получить баланс на любую дату.

Бухгалтерские счета используются для отражения движения и состояния отдельных видов средств организации и их источников (Приложение Ж). Ведение счетов является способом группировки, текущего учета и контроля однородных по своему экономическому характеру хозяйственных операций, изменяющих состав средств (актив баланса) и источников их образования (собственные средства и обязательства, или, по-иному, пассив баланса).

Бухгалтерский счет – средство накопления и основная единица хранения информации в бухгалтерском учете, которая затем обобщается и используется для формирования сводных показателей и отчетности.

Таким образом, каждой статье баланса (объекту бухгалтерского учёта) соответствует определенный счет со своим наименованием и цифровым номером – номером счета.

Каждый счет бухгалтерского учета представляет собой разделённую на две части таблицу в виде свободного листа или листа книги. Одна часть (левая) условно именуется дебетом, другая (правая) - кредитом (таблица 1.1).

В левой (дебетовой) и правой (кредитовой) частях таблицы, как это видно

из схемы бухгалтерского счета, имеется место для документального обоснования записи, краткой характеристики операции и денежной её оценки.

Таблица 1.1 – Схема бухгалтерского счета

(наименование счета)							
Дебет				Кредит			
Документ		Содержание операции	Сумма, р.	Документ		Содержание операции	Сумма, р.
Дата	№			Дата	№		

«Дебет» и «Кредит» – стандартизованные методологические приемы бухгалтерского учета. Они раскрывают возможности хозяйственных процессов и их направление, и они же ставят границы этим возможностям.

«Debet» (лат.) в буквальном смысле переводится как «он должен», а «credit» – «он верит». То есть если организации кто-то должен, то этот субъект является дебитором, а сама организация, в свою очередь, кредитором.

Для упрощения изложения в дальнейшем термины «Дебет» и «Кредит» обозначаются сокращённо «Д-т» и «К-т», схема бухгалтерского счета заменяется более простой (рисунок 1.5).

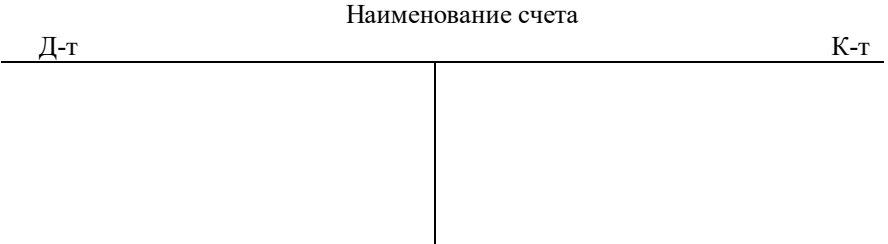


Рисунок 1.5 - Упрощенная схема бухгалтерского счета

На каждом бухгалтерском счете, прежде всего, отражается первоначальное состояние объекта учета, т. е. **остаток на начало месяца** конкретного вида хозяйственных средств или источника формирования. По окончании месяца, когда на счетах будут отражены все совершённые за этот период хозяйственные операции, определяют **остаток на конец месяца**. Эта величина в следующем месяце будет считаться остатком на его начало. Остаток, числящийся по счету, называется **сальдо**.

Сумма записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период без начального остатка называется соответственно **дебетовым** или **кредитовым оборотом**.

Применительно к экономической группировке по аналогии с делением баланса на актив и пассив счета делятся на активные и пассивные. На активных счетах отражаются операции, в результате которых происходят изменения в составе средств организации, то есть объектов учета, находящихся в активе баланса. Пассивные же отражают информацию об объектах, расположенных в пассиве баланса, и на них учитываются хозяйственные операции, в результате которых изменяются источники средств.

Хозяйственные операции изменяют остатки одновременно на двух счетах: на дебете одного и кредите другого. Если в результате бухгалтерской обработки документа дебетуется активный счет, то это значит, что его остаток увеличивается, если кредитуются, то его остаток уменьшается. На пассивных счетах эти операции имеют противоположное значение. Если пассивный счет дебетуется, то его остаток уменьшается, если кредитуются – то увеличивается. Активные счета могут иметь только дебетовое сальдо (то есть остаток), а пассивные – только кредитовое.

Общая схема записей хозяйственных операций на активных счетах приведена в таблице 1.2. Методика определения конечного остатка (сальдо) по активным счетам представлена на рисунке 1.6.

Т а б л и ц а 1.2 - Схема записи на активном счете

Дебет	Кредит
1 Начальный остаток (Сальдо начальное)	–
2 Увеличение средств (+)	3 Уменьшение средств (–)
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
4 Конечный остаток (Сальдо конечное)	

$$\boxed{\text{Сальдо конечное}} = \boxed{\text{Сальдо начальное}} + \boxed{\text{Дебетовый оборот}} - \boxed{\text{Кредитовый оборот}}$$

Рисунок 1.6 - Схема определения конечного сальдо по активным счетам

Конечный остаток в активных счетах определяется следующим образом: к начальному остатку по дебету счета нужно прибавить оборот по дебету счета и вычесть оборот по кредиту.

Общая схема записей хозяйственных операций на пассивных счетах приведена в таблице 1.3. Методика определения конечного сальдо по пассивным счетам показана на рисунке 1.7.

Конечный остаток в пассивных счетах определяется следующим образом: к начальному остатку по кредиту счета нужно прибавить оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету.

Если в результате хозяйственных операций начального остатка по счету нет, то конечный остаток получается как разность между суммами оборотов по дебету и кредиту счета. Этот остаток записывается на той стороне счета, где была записана большая сумма оборота. Если обороты по дебету и кредиту счета (вместе с начальным остатком) равны, то конечного остатка по счету не будет и на его месте в счете ставится прочерк.

Т а б л и ц а 1.3 - Схема записи на пассивном счете

Дебет	Кредит
	1 Начальный остаток (Сальдо начальное)
3 Уменьшение источника средств (–)	2 Увеличение источника средств (+)
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
	4 Конечный остаток (Сальдо конечное)

$$\boxed{\text{Конечное сальдо}} = \boxed{\text{Сальдо начальное}} + \boxed{\text{Кредитовый оборот}} - \boxed{\text{Дебетовый оборот}}$$

Рисунок 1.7 - Схема определения конечного сальдо по пассивным счетам

К **активным** относятся счета: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Касса», «Расчетные счета» и др.

К **пассивным** относятся счета: «Уставный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Кроме счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, имеющие структурные признаки активных и пассивных счетов. Такие счета называются **активно-пассивными**.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у организации сумма выручки превысила сумму расходов и

налогов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, сумма выручки меньше суммы расходов и налогов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяются на одном счете для того, чтобы не открывать разных счетов для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счёта: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

Совокупность бухгалтерских счетов позволяет полностью отражать в учете все хозяйственные операции, изменяющие состав средств и источников их образования.

С помощью бухгалтерских счетов учитывается первоначальное состояние определенной группы объектов, отдельно регистрируются приходные и расходные операции со средствами данной группы. В любой момент по бухгалтерскому счету возможно установить количественное состояние средств рассматриваемой группы. Так, по данным записей на счете «Материалы» можно судить об остатках материальных ценностей, их движении с момента поступления до выбытия или использования.

Однако при отражении хозяйственной операции только на одном счете, например «Материалы», нельзя проследить за источниками поступления материальных ценностей, что необходимо для полной характеристики хозяйственных операций. При оплате задолженности поставщикам за полученные материальные ресурсы необходимо отражать не только уменьшение средств на расчетном счете, но и показывать соответствующее сокращение кредиторской задолженности поставщикам. В бухгалтерском учете это достигается особым приёмом, получившим название метода (приема) двойной записи.

Методический прием **двойной записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция получает одновременное и взаимосвязанное отражение на дебете одного и кредите другого счета в одинаковых суммах. Прием

двойной записи вытекает из тех изменений, которые вызывает в балансе каждая хозяйственная операция.

В двойной записи находит свое выражение взаимная связь и обусловленность явлений. На самом деле, каждая хозяйственная операция влечет за собой увеличение одного показателя и уменьшение другого. Например, получение денежных средств с расчетного счета в кассу записывается как увеличение остатка денег в кассе и уменьшение его на расчетном счете на ту же сумму. Однако эта закономерность не всегда проявляется прямо. Например, погашение задолженности поставщикам с расчетного счета по существу влечет за собой уменьшение остатка денежных средств на расчетном счете и увеличение их у поставщика. Но в балансе организации отражается не остаток денежных средств у поставщика, а уменьшение задолженности ему, что в конечном счете приведет к увеличению остатка денежных средств на расчетном счете у поставщика.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, возникающая при отражении хозяйственных операций, называется **корреспонденцией счетов**, а счета, участвующие в этом взаимосвязанном сочетании – корреспондирующими.

Имеет место другое определение корреспонденции счетов: это информационная связь между бухгалтерскими счетами, возникающая в связи с регистрацией хозяйственных операций. Корреспонденция счетов отражает как информационные связи между объектами бухгалтерского учета, так и отношения между хозяйствующими субъектами.

Прежде чем установить верную корреспонденцию счетов по хозяйственным операциям, необходимо:

- исходя из содержания хозяйственной операции, определить объекты учета, которые изменяются, и счета, которые она затрагивает;
- определить вид взаимосвязанных счетов по отношению к сторонам баланса (*активные или пассивные*);
- установить характер изменения на взаимосвязанных счетах (*увеличение или уменьшение*);
- исходя из экономического содержания хозяйственных операций, установить корреспонденцию счетов (*какой счет по операции дебетуется, а какой кредитруется*).

Пример совершенной хозяйственной операции: получены деньги в кассу организации с расчетного счета в сумме 10 000 р.

1-й этап (*название объектов учета*) – «Касса», «Расчетные счета»;

2-й этап (*вид счета*) – «Касса» – активный, «Расчетные счета» – активный;

3-й этап (*характер изменения на счетах*) – «Касса» (увеличение), «Расчетные счета» (уменьшение);

4-й этап (корреспонденция счетов) – Дебет счет 50 «Касса» – 10 000 р.; Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 10 000 р.

Краткая запись, отражающая корреспонденцию счетов, называется **учетной записью**, или **бухгалтерской проводкой**.

Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными:

– *простая бухгалтерская проводка* составляется из двух корреспондирующих счетов, один из которых дебетуется, а другой кредитруется;

– *сложная бухгалтерская проводка* составляется в случае, когда в счетную формулу включаются три корреспондирующих счета и более; один из них дебетуется, а все остальные кредитуются или, наоборот, один кредитуются, а все остальные дебетуются.

При составлении бухгалтерских проводок следует четко указывать корреспонденцию счетов. Если будет составлена бухгалтерская проводка, в которой одновременно дебетуется и кредитуются по несколько счетов, то взаимосвязь между отдельными хозяйственными явлениями установить будет нельзя. Поэтому в практике бухгалтерского учета бухгалтерские проводки с неясной корреспонденцией счетов запрещены. Если операция отражается сложной бухгалтерской проводкой, то итог сумм по нескольким счетам, корреспондирующим с одним счетом, должен равняться сумме этого одного счета.

Таким образом, **бухгалтерская проводка (учетная запись)** – это указание дебета и кредита счетов, затрагиваемых данной хозяйственной операцией, а также ее суммы, и последующее отражение этой суммы в отчетных документах.

Для правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи и перед составлением бухгалтерской проводки, прежде всего, необходимо проверить наличие документа, подтверждающего факт совершения хозяйственной операции.

В бухгалтерском учете применение приема двойной записи имеет большое контрольное значение. В результате отраженных хозяйственных операций на бухгалтерских счетах методом двойной записи итог оборотов по дебету всех счетов должен быть равен итогу оборотов по кредиту всех счетов. Нарушение равенства итогов показывает, что в записи хозяйственных операций на бухгалтерских счетах допущена ошибка, которую необходимо найти и исправить. Корреспонденция бухгалтерских счетов позволяет уяснить сущность каждой записи, раскрыть экономическое содержание хозяйственных операций, совершаемых в организациях.

При записи хозяйственных операций на бухгалтерских счетах их группируют по экономически однородным признакам, т. е. записывают по опреде-

ленной системе. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется **систематической записью** (регистрацией).

Наряду с систематической записью организации применяют хронологическую, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в той последовательности, в которой они совершаются. Различия в экономическом содержании хозяйственных операций при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся журналы регистрации, кассовые книги и другие регистры.

Только правильное применение методического приема двойной записи операций на счетах бухгалтерского учета обеспечивает нормальное завершение цикла учетных работ.

1.4 Отражение в балансе изменений, вызываемых хозяйственными операциями

В процессе хозяйственной деятельности в организациях и других различных хозяйствующих субъектах происходит непрерывное движение и изменение имущества, оборотных средств, наличия собственного капитала и обязательств.

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, отражаемые на валюте баланса.

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату.

Каждая хозяйственная операция фиксируется на счетах бухгалтерского учета и оказывает влияние на баланс, изменяя отдельные статьи бухгалтерского баланса, разделы, а в отдельных случаях и сам баланс. То есть существует неразрывная связь баланса с текущим учетом хозяйственных операций.

По своему влиянию на бухгалтерский баланс все хозяйственные операции подразделяются на четыре группы:

1 **Первая группа** включает хозяйственные операции, в результате которых запись в бухгалтерии осуществляется по двум и более счетам, расположенным в активе баланса (см. рисунок 1.7). После отражения операции один из счетов увеличивается, а второй уменьшается на одну и ту же сумму, однако итоговая сумма актива, как и итоговая сумма пассива, остается неизменной, а равенство двух частей баланса сохраняется:

**АКТИВЫ + $\Delta\uparrow$ – $\Delta\downarrow$ = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)**

Пример. На расчетный счет поступила сумма 100 млн р. в погашение дебиторской задолженности, срок погашения которой наступил более 12 месяцев назад. В результате данной хозяйственной операции денег на расчетном счете стало больше на 100 р. (увеличение по счету 51 «Расчетный счет»), одновременно сумма долгосрочной дебиторской задолженности уменьшилась на 100 р. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.8.

2 Вторая группа включает такие хозяйственные операции, в результате которых в бухгалтерском учете производится запись по двум или более счетам, расположенным в пассиве бухгалтерского баланса. В результате отражения этих операций один из счетов уменьшается, другой увеличивается на одну и ту же сумму, однако итоговая сумма пассива (и актива) останется неизменной, следовательно, равенство баланса сохраняется:

АКТИВЫ	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
Долгосрочная дебиторская задолженность 100	IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
Денежные средства и их эквиваленты 100	
БАЛАНС	БАЛАНС

**АКТИВ + 100 – 100 = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)**

Рисунок 1.8 – Изменения в балансе, вызываемые первой группой хозяйственных операций

**АКТИВ = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ) + $\Delta\uparrow$ – $\Delta\downarrow$**

Пример. Из начисленной заработной платы рабочих произведено удержание подоходного налога на сумму 200 р. В результате данной хозяйственной операции сумма начисленной заработной платы, подлежащей к выдаче, уменьшится на величину подоходного налога, одновременно долг предприятия перед бюджетом возрастет на величину начисленного налога. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.9.

АКТИВЫ	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам + 200
	Краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда – 200
БАЛАНС	БАЛАНС

**АКТИВ = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ) + 200 – 200**

Рисунок 1.9 – Изменения в балансе, вызываемые второй группой хозяйственных операций

3 Третья группа включает хозяйственные операции, в результате которых запись осуществляется по двум или более счетам, причем один из них расположен в активе баланса, а другой – в пассиве, но оба этих счета увеличиваются на одну и ту же сумму, увеличивая итог как актива, так и пассива. При этом равенство баланса сохраняется:

**АКТИВ + $\Delta\uparrow$ = СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ) + $\Delta\uparrow$**

Пример. Предприятие получило в банке долгосрочный кредит на сумму 500 р. В результате сумма денежных средств на расчетном счете увеличилась, но одновременно возрос долг предприятия перед банком. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.10.

АКТИВЫ	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
Денежные средства и их эквиваленты 500	Долгосрочные кредиты и займы + 500
	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
БАЛАНС	БАЛАНС

$$\text{АКТИВ} + 500 = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} + 500$$

Рисунок 1.10 – Изменения в балансе, вызываемые третьей группой хозяйственных операций

4 Четвертая группа включает хозяйственные операции, в результате отражения которых запись производится по двум или более счетам, причем один из них находится в активе, другой – в пассиве баланса. Оба счета уменьшаются, уменьшая при этом итоговые суммы актива и пассива, однако равенство баланса сохраняется:

$$\text{АКТИВ} - \Delta \downarrow = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} - \Delta \downarrow$$

Пример. С расчетного счета предприятия перечислено 800 р. в счет погашения долга в бюджет. Это приводит к уменьшению остатка денежных средств на расчетном счете, одновременно величина долга бюджету уменьшится на эту же сумму. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.11.

АКТИВЫ		СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Денежные средства и их эквиваленты	–	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
800		Краткосрочная кредиторская задолжен- ность по налогам и сборам	–
		800	
БАЛАНС	–	БАЛАНС	–
800		800	

$$\text{АКТИВ} - 800 = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} - 800$$

Рисунок 1.11 – Изменения в балансе, вызываемые четвертой группой хозяйственных операций

1.5 Предмет и объект бухгалтерского учета

Процесс воспроизводства на каждом хозяйствующем субъекте включает, как правило, следующие стадии: производство, распределение, обмен, по-

требление. Задачей хозяйственного учета является полное и достоверное отражение процесса воспроизводства, а каждого из его видов (оперативного, статистического, бухгалтерского) – определенных сторон воспроизводства, его стадий, т. е. каждый вид хозяйственного учета имеет свой предмет как часть единого общего предмета хозяйственного учета.

Первая стадия процесса воспроизводства – *производство* необходимых для общества товаров, услуг и работ – осуществляется в пределах конкретных организаций. Те элементы производства, которые отражаются с помощью денежного измерителя, являются предметом бухгалтерского учета (денежные и материальные затраты на производство и реализацию продукции). Элементы производства (численность и состав рабочей силы, состояние трудовой дисциплины, использование рабочего времени и т. п.), которые отражаются с использованием других измерителей (натуральных и трудовых), являются предметом оперативного и статистического, но не бухгалтерского учета.

Созданный в процессе производства общественный продукт (товары, услуги и работы) подлежит последующему распределению: одна часть направляется на возмещение материальных затрат, другая – для индивидуального потребления работниками, остальная часть идет в накопление.

В бухгалтерском учете находят отражение все направления распределения созданного в процессе производства общественного продукта: отчисления для возобновления средств производства, начисление заработной платы, отчисления в доход государства, на социальные нужды и др.

Обращение (обмен) – следующая стадия процесса воспроизводства, которая представляет процесс продвижения созданного общественного продукта от места производства к месту потребления. Предметом бухгалтерского учета на этой стадии являются: обращение товаров, денежные средства, а также возникающие в процессе обращения товаров расчеты.

Конечным этапом процесса воспроизводства является *потребление*, которое делится на производственное и непроизводственное. Предметом бухгалтерского учета является производственное потребление, которое отражается одновременно с *производством*. При непроизводственном потреблении продукты производства используются для удовлетворения личных потребностей отдельных членов общества и в непроизводственной сфере (просвещение, здравоохранение, управление и т. д.), поэтому личное потребление (совершающееся за пределами организаций) не является предметом бухгалтерского учета.

В самых общих чертах можно сказать, что предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации (хозяйствующего

субъекта).

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация или учреждение приобретает средства производства: здания, машины, оборудование, материалы и т. д. Бухгалтерский учет должен отражать их поступление, наличие, движение, состояние и использование, т. е. средства производства являются объектом бухгалтерского учета. Средства формируются за счет различных источников: бюджетных, собственных фондов накопления, кредитов банка и т. д. Учет источников образования средств также осуществляется с помощью бухгалтерского учета.

Предмет бухгалтерского учета детализируется на его объекты (рисунок 1.12).

Предмет бухгалтерского учета – финансово-хозяйственная деятельность организации за определенный период времени, включающая процессы производства, распределения, обмена и потребления.

Объектами бухгалтерского учета в организации являются имущество и источники его формирования, хозяйственные операции и события, приводящие к образованию доходов и расходов.



Рисунок 1.12 – Объекты бухгалтерского учета

Имущество (экономические ресурсы, хозяйственные средства) – совокупность хозяйственных средств организации, использование которых в процессе хозяйственной деятельности принесет ей экономическую выгоду. В бухгалтерском учете экономические ресурсы квалифицируются как *активы*.

По составу и характеру использования имущество организации условно подразделяется на две группы (рисунок 1.13):

- долгосрочные активы;
- краткосрочные активы.



Рисунок 1.13 – Классификация имущества организации

Долгосрочные активы – материальные активы, имеющие длительный срок их использования (более 12 месяцев). К долгосрочным активам относятся:

- *основные средства* (здания, сооружения, машины, оборудование и т. д.) используются в хозяйственной деятельности длительное время, сохраняя при этом свою первоначальную форму, постепенно изнашиваются и переносят частями свою стоимость на вновь создаваемый продукт;

- *нематериальные активы* (лицензии, патенты, товарные марки, знаки, программное обеспечение и т. д.) – это активы долгосрочного пользования, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие материально-вещественной формы;

- *доходные вложения в материальные активы* – вложения организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, передаваемое организацией по договорам финансовой аренды (лизинга, найма, проката);

- *вложения в долгосрочные активы* – вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов;

- *долгосрочные финансовые вложения* – вложения в ценные бумаги со сроком погашения свыше 12 месяцев, уставные капиталы других организаций и т. д. с целью получения доходов;

- *отложенные налоговые активы* – часть налога, начисленного в соответствии с Налоговым кодексом, признаваемого в бухгалтерском учете в будущих отчетных периодах;

- *долгосрочная дебиторская задолженность* – сумма долгов, причитающихся организации от других субъектов хозяйствования и физических лиц со сроком погашения более 12 месяцев;

- *прочие долгосрочные активы* – суммы долгосрочных активов, в том числе суммы расходов будущих периодов, подлежащих отнесению на расходы отчетного периода более, чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Краткосрочные активы – активы, которые полностью потребляются в течение одного производственного цикла, теряют или видоизменяют первоначальную натуральную форму, полностью перенося свою стоимость на вновь созданную продукцию. К краткосрочным активам относятся:

- *запасы* – активы, которые потребляются в процессе производства и управления, а также предназначенные для реализации (сырье, материалы, топливо, запасные части, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство, готовая продукция, товары и др.);

- *долгосрочные активы для реализации* – активы, предназначенные для немедленной реализации, а не для дальнейшего использования;

- *расходы будущих периодов* – затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции в последующих периодах (оплата отпусков и арендной платы, оплата счетов по подписке на периодические издания и др.);

- *краткосрочная дебиторская задолженность* – сумма долгов, причитающихся организации от других субъектов хозяйствования и физических лиц, со сроком погашения до 12 месяцев;

- *денежные средства и их эквиваленты* – наличные деньги, находящиеся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в банках, а также эквиваленты денег.

Источники формирования хозяйственных средств показывают, откуда, сколько и на какие цели получены средства, а также конкретные формы существования средств, полученных за счет этих источников (рисунок 1.14).

Источники образования хозяйственных средств подразделяются:

- на собственные (или собственный капитал);
- заёмные (заёмный капитал).



Рисунок 1.14 – Классификация источников образования имущества организации

Источники формирования имущества – указывают на принадлежность имущества организации. По источникам формирования хозяйственные средства организации подразделяются на две группы:

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

В бухгалтерском учете источники средств рассматриваются как пассивы.

Собственный капитал (собственные средства) образуется в процессе хозяйственной деятельности и определяет способность организации к самофинансированию. В его состав входят (рисунок 1.15):

- *уставный капитал* – сумма средств, первоначально вложенная учредителями при создании организации для обеспечения ее уставной деятельности;

- *резервный капитал* – часть чистой прибыли организации, накапливаемой для определенных целей: покрытия возможных убытков или расходов за счет прибыли при отсутствии нераспределенной прибыли;

- *добавочный капитал* – прирост (уменьшение) чистых активов (собственного капитала), образующихся в результате изменения стоимости имущества и получения иных доходов, отличных от прибыли (переоценка долгосрочных активов, эмиссионный доход акционерного общества и др.);

- *нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)* – часть чистой прибыли, которая остается в распоряжении организации после выплаты доходов учредителям;

- *чистая прибыль (убыток) отчетного периода* – прибыль, полученная в результате хозяйственной деятельности организации за отчетный период, после вычета налоговых платежей, производимых из прибыли;

- *целевое финансирование* – средства, получаемые некоммерческой организацией от юридических и физических лиц на определенные цели. Расходование таких средств должно осуществляться только на те цели, на которые оно выделено.



Рисунок 1.15 – Классификация собственных источников

Заемный капитал (заемные средства, обязательства) – привлеченные источники финансирования, предоставляемые организации во временное пользование на определенный срок, по истечению которого они возвращаются владельцам (рисунок 1.16).



Рисунок 1.16 – Классификация заемных источников

В учете выделяют две группы обязательств:

- краткосрочные обязательства (срок погашения в течение 12 месяцев с даты возникновения);

- долгосрочные обязательства (срок погашения свыше 12 месяцев).

Обязательствами являются:

- *кредиты и займы* – задолженность организации перед банками и сторонними организациями по поводу полученных от них средств в виде кредитов и займов;

- *кредиторская задолженность* – совокупность долгов организации юридическим и физическим лицам (кредиторам): поставщикам за товары и услуги, персоналу по оплате труда, государству по налогам и сборам и т. д.;

- *доходы будущих периодов* – доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (плата за коммунальные услуги, арендная плата и др.);

- *резервы предстоящих платежей* – это расходы, принимаемые к учету в текущем периоде, но используемые в будущих периодах (резерв на оплату отпусков, подготовку новых производств и др.).

Хозяйственные операции и события – факты хозяйственной жизни, приводящие к изменению имущества и источников его формирования, а также к образованию доходов и расходов.

Все хозяйственные операции и события можно отнести к следующим хозяйственным процессам:

– *процесс снабжения* – начальная стадия кругооборота хозяйственных средств, в процессе которой организация обеспечивает себя покупными предметами и средствами труда, необходимыми для производства продукции. При этом деньги превращаются в предметы труда, образующие производственные запасы. Дополнительно могут пополняться средства труда и рабочая сила;

– *процесс производства* – основная стадия кругооборота средств, на которой создается готовая продукция посредством взаимодействия рабочей силы со средствами труда. После изготовления рабочая сила попадает в сферу обращения для реализации.

– *процесс реализации* – заключительная стадия кругооборота средств, на которой происходит реализация готовой продукции с целью получения денежных средств для возмещения затрат на ее производство и реализацию, а также для получения прибыли.

Все процессы: снабжение, производство и реализация – состоят из многочисленных хозяйственных операций (рисунок 1.17).



Рисунок 1.17 – Операции хозяйственных процессов

1.6 Учет процесса снабжения

Для осуществления процесса производства каждая организация должна иметь необходимые средства производства, т. е. средства труда (станки, машины, оборудование и т. д.) и предметы труда (сырье, материалы, топливо и т. д.). Все это заготавливается в процессе снабжения.

Стоимость имущества организации и сумма источников его формирования **равны**

При этом одна часть необходимых материальных ресурсов получается в результате переработки и изготовления в процессе собственного производства, а другая – приобретается у поставщиков на основе договоров купли-продажи. Покупная стоимость материальных ценностей указывается поставщиками в выписываемых ими товарных и расчетных документах (счетах-фактурах, товарных накладных, товарно-транспортных накладных). Кроме покупной стоимости товарно-материальных ценностей, поставщикам возмещаются также причитающиеся им транспортно-заготовительные расходы, т. е. фактическая себестоимость приобретенных предметов (покупная стоимость материальных ресурсов плюс транспортно-заготовительные расходы).

Снабжение представляет собой совокупность операций, в результате которых субъект хозяйствования обеспечивает себя материальными и нематериальными активами, необходимыми для производства. Этот процесс должен осуществляться непрерывно и равномерно, так как и излишек, и недостаток материальных запасов негативно сказывается на конечных результатах хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском учете процесса снабжения объектом учета являются затраты, которые сопровождают процесс заготовки средств и предметов труда.

Основными задачами учета затрат на приобретение предметов труда являются:

- получение показателей о количестве и видах приобретенных материальных ценностей и исчисление их фактической себестоимости;
- контроль за состоянием материальных запасов и соответствием их установленным нормативам;
- контроль за использованием и сохранностью товарно-материальных ценностей.

Для решения этих задач используются следующие счета бухгалтерского учета, на которых отражаются наличие и движение средств и предметов труда: 01 «Основные средства», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов». В сельскохозяйственных организациях к этой группе счетов относится и счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Названные счета являются активными. По дебету отражается остаток соответствующих ресурсов и их поступление (увеличение), а по кредиту – списание (уменьшение, расход). Общий объем заготовления материальных ценностей в стоимостном выражении определяется по сумме дебетовых оборотов данных счетов.

Задолженность поставщикам за поставленные материальные ценности (имущество) отражается по кредиту пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а погашение задолженности (оплата) – по дебету

данного счета в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

В зависимости от принятой субъектом хозяйствования учетной политики, учет поступления материальных ценностей может быть организован с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без их участия на счете 10 «Материалы». И в том, и другом случае транспортно-заготовительные расходы, представляющие собой отклонение фактической себестоимости материалов от учетных цен, по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах, учитываются обособленно.

Учетные цены – это цены (стоимостная оценка), по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах бухгалтерского учета. Как правило, в качестве учетных цен выступают договорные цены поставщиков (фактурная стоимость). Следует помнить, что учетные цены отражают стоимость актива без налога на добавленную стоимость.

Таким образом, учетные цены представляют собой средства предприятия, уплачиваемые поставщикам за приобретаемые материальные ценности, и они не включают в себя затраты, понесенные при заготовке и транспортировке их в организацию, а транспортно-заготовительные расходы учитываются на счетах отдельно.

Транспортно-заготовительные расходы – это дополнительные расходы, которые несет предприятие в связи с покупкой и доставкой средств и предметов труда на собственные склады.

Таким образом, стоимость материальных ценностей, оплаченная поставщикам по договорным ценам, и транспортно-заготовительные расходы составляют фактическую себестоимость их заготовления, по которой они отражаются в балансе и включаются в затраты процесса производства.

В целях определения фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и отпущенных (списанных) на производство производится распределение учетных обособленно отклонений фактической себестоимости от учетных цен пропорционально их стоимости по учетным ценам. Порядок записей хозяйственных операций снабжения на счетах бухгалтерского учета и определения фактической себестоимости заготовленных ценностей представлен следующим примером.

Пр и м е р. Допустим, что начальное сальдо по счетам составляло, р.:

Расчетный счет	112501
Материалы	45000
В том числе: по учетным ценам	43000
транспортно-заготовительные расходы	2000

Операция 1. Получены основные материалы от поставщика по учетным ценам (без учета налога на добавленную стоимость), р.:

Материал «А» 3500 кг по 2 р. за 1 кг	7000
Материал «Б» 2000 шт. по 2,5 р. за 1 шт.	5000
Итого	12000

В результате первой хозяйственной операции произошло увеличение количества и стоимости материалов и задолженности поставщику. Учетная запись, отражающая первую совершенную хозяйственную операцию, имеет вид, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	12000
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12000

Операция 2. Получен акт выполненных работ от автотранспортной организации за перевозку материалов «А» и «Б» на сумму 400 р.

В данном случае произошло увеличение транспортно-заготовительных расходов, которые включаются в стоимость приобретенных материалов, следовательно, увеличивается счет 10. В то же время увеличилась задолженность данной организации автотранспортной организации.

По второй хозяйственной операции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	400
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	400

Операция 3. Начислена заработная плата рабочим за выгрузку материалов в сумме 75 р.

Сумма заработной платы рабочих также относится к транспортно-заготовительным расходам. Так как зарплата еще не выплачена рабочим, то в учете следует отразить увеличение задолженности организации рабочим следующей записью, р.:

Д-т сч 10 «Материалы»	75
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	75

Операция 4. Произведены отчисления на социальные нужды в размере 34 % от начисленной заработной платы.

Отчисления на социальные нужды являются производственными расходами и относятся в дебет тех же счетов, что и начисленная заработная плата. Одновременно увеличивается задолженность организации Фонду социальной защиты населения, которая отражается на пассивном счете «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – по кредиту. Следовательно, по четвертой операции составляется учетная запись, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	25,5 (34 % от 75)
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	25,5

Операция 5. Произведен платеж в Белгосстрах (в размере 0,6 % от сумм начисленной заработной платы).

Данный платеж увеличивает затраты хозяйствующих субъектов и учитывается по дебету счетов, на которых отражены начисленные суммы заработной платы, и кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отражение операции следующее, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	0,5 (0,6 % от 75)
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	0,5

Операция 6. Перечислено с расчетного счета в банке, р.:

Поставщику за полученные материалы	12000
Автотранспортной организации за перевозку материалов	400
Работникам заработная плата	75
Фонду социальной защиты	25,5
Белгосстраху	0,5

Итого 12501

В результате шестой операции произошло уменьшение денежных средств на расчетном счете организации и задолженности поставщикам. Эти изменения в счетах бухгалтерского учета отражаются так, р.:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12000
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	12000
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	400,5
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	400,5
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	75
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	75
Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	25,5
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	25,5

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции найдут следующее отражение, р.:

Счет «Расчетный счет»	Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
-----------------------	--

Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо 112501	6) 12000 400,5 75 25,5	Сальдо – 6) 12000	Сальдо – 1) 12000
Оборот –	Оборот 12501	Оборот 12000	Оборот 12000
Сальдо 100000		Сальдо –	
Счет «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»		Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
6) 25,5	Сальдо – 4) 25,5	Сальдо – 6) 400,5	Сальдо – 2) 400 5) 0,5
Оборот 25,5	Оборот 25,5	Оборот 400,5	Оборот 400,5
	Сальдо –	Сальдо –	Сальдо –

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Д-т	К-т
6) 75	Сальдо – 3) 75
Оборот 75	Оборот 75
	Сальдо –

Условимся, что по дебету счета 10 «Материалы» отражена фактическая себестоимость материалов, имеющих в организации в размере 57505 р. Она состоит из стоимости материалов по учетным ценам – 55000 р. и транспортно-заготовительных расходов – 2501 р. Однако синтетический счет 10 «Материалы» аккумулирует в себе информацию о стоимости ценностей, уже находящихся на складах, и стоимости приобретенных материальных ценностей в отчетном периоде. Так, стоимость приобретенных материалов по учетным ценам составляет 12000 р., а величина транспортно-заготовительных расходов, приходящаяся на них, – 501 р., следовательно, сумма транспортно-заготовительных расходов в сумме 501 р. связана как с приобретением материала А, так и с приобретением материала Б. При помощи калькуляции фактической себестоимости определяется размер затрат, произведенных в процессе приобретения отдельных видов материалов.

Для определения доли, в которой транспортно-заготовительные расходы должны включаться в себестоимость каждого вида приобретенных ценно-

стей, необходимо сделать следующий расчет.

Определяется отношение суммы транспортно-заготовительных расходов к стоимости материалов, оцененных по учетной (договорной) цене. Этим самым устанавливается их размер на единицу стоимости материальных ценностей.

В нашем примере расчет будет иметь следующий вид, р.:

$$\frac{501}{12000} = 0,042.$$

В соответствии с этим соотношением транспортно-заготовительные расходы по приобретенным ценностям распределяются следующим образом, р.:

- материал «А» – 295 (7000 · 0,042);
- материал «Б» – 210 (5000 · 0,042).

Активный счет «Материалы» должен отразить фактическую себестоимость заготовленных материалов, поэтому записи по данному счету показаны в более детальном и развернутом виде, р.:

Счет «Материалы»

Д-т	К-т						
Номер хозяйственной операции	По учетной цене	ТЗЗ	Фактическая себестоимость	Номер хозяйственной операции	По оптовым ценам	ТЗР	Фактическая себестоимость
Сальдо	43000	2000	45000				
1)	12000	–					
2)	–	400					
3)	–	75					
4)		25,5					
5)		0,5					
Оборот	12000	501	12501				
Сальдо	55000	2501	57501				

Таким образом, фактическая себестоимость заготовления материала «А» составляет 7295 р. (7000 + 295), а материала «Б» – 5210 р. (5000 + 210).

Существует и другой вариант отражения и калькулирования на счетах фактической себестоимости приобретаемых материальных запасов с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». В этом случае ТЗЗ отражаются по дебету счета 16 и списываются с кредита этого счета в части, приходящейся на отпущенные в производство материалы по учетной цене.

Приобретение объектов основных средств, как правило, осуществляется за счет вложений в долгосрочные активы.

Вложения в долгосрочные активы – это затраты денежных и других

средств, связанных с приобретением (покупкой, строительством, проектированием, монтажом и т. п.) объектов основных средств. Организацию, которая приобретает объекты основных средств, чаще всего называют *заказчиком*. Она «заказывает» построить (купить, смонтировать, спроектировать и т. п.) объект другой организации – *подрядчику*.

Подрядчики – это строительные, монтажные, проектные и другие аналогичные специализированные организации, для которых эти работы являются специализированным видом деятельности. Заказчиком может быть любая организация любой отрасли и сферы деятельности, имеющая средства (деньги) для оплаты своего заказа – объекта основных средств.

Учет вложений в долгосрочные активы у заказчика до ввода объекта в эксплуатацию (оформляется актом приема-передачи основных средств) осуществляется на активном калькуляционном счете 08 «Вложений в долгосрочные активы». По дебету этого счета отражаются затраты по приобретению объекта, по кредиту – фактическая себестоимость готовых объектов основных средств, принятых в эксплуатацию. Эта фактическая себестоимость называется первоначальной стоимостью. После выполнения всех работ по приобретению или строительству объекта согласно договору подрядчик предъявляет заказчику счет для оплаты.

Пример. Допустим, что основное средство закупается у поставщика, доставка осуществляется сторонней организацией:

Операция 1. Получено основное средство от поставщика (без учета налога на добавленную стоимость), р.:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	50000
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50000

В результате первой хозяйственной операции произошло увеличение количества и стоимости основных средств и задолженности поставщику.

Операция 2. Получен акт выполненных работ от автотранспортной организации за доставку основного средства на сумму 1000 р.

В данном случае произошло увеличение транспортно-заготовительных расходов, которые включаются в стоимость приобретенных основных средств, следовательно, увеличивается счет 08. В то же время увеличилась задолженность данной организации автотранспортной организации.

По второй хозяйственной операции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	1000
---	------

К-т сч. 76 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1000
--	------

Операция 3. Кредиторскую задолженность подрядчику заказчик погашает (оплачивает) перечислением соответствующей суммы, например, со своего расчетного счета, р.:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50000
К-т сч. 51 «Расчетный счет»	50000

Операция 4. Кредиторскую задолженность автотранспортной организации заказчик погашает (оплачивает) перечислением соответствующей суммы, например, со своего расчетного счета, р.:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1000
К-т сч. 51 «Расчетный счет»	1000

Операция 5. После приемки объекта в эксплуатацию и калькулирования его фактической себестоимости (первоначальной стоимости = 50000 + 1000) в бухгалтерском учете составляется учетная запись, р.:

Д-т сч. 01 «Основные средства»	51000
К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	51000

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции найдут следующее отражение, р.:

Счет «Вложения в долгосрочные активы»		Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо –		Сальдо –	
1) 50000	5) 51000	3) 50000	1) 50000
2) 1000			
Оборот 51000	Оборот 51000	Оборот 50000	Оборот 50000
Сальдо –			Сальдо –
Счет «Расчетный счет»		Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо 100000		Сальдо –	
	3) 50000	4) 1000	2) 1000
	4) 1000		
Оборот –	Оборот 51000	Оборот 1000	Оборот 1000
Сальдо 49000		Сальдо –	Сальдо –

Активный счет «Основные средства» должен отразить первоначальную стоимость поступающих основных средств, р.:

Счет «Основные средства»	
Д-т	К-т
Сальдо —	Сальдо —
5) 51000	
Оборот 51000	Оборот —
Сальдо 51000	

Аналогично отражается в учете и покупка объектов (машин, оборудования, приборов, животных и т. п.) основных средств и нематериальных активов у поставщиков.

Таким образом, в результате вложений в долгосрочные активы у организации-заказчика вместо денег появляются объекты основных средств – здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, приборы и другие орудия или средства труда, или объекты нематериальных активов.

1.7 Учет процесса производства

Процесс производства является одним из основных в хозяйственной деятельности и представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции.

В организациях различают несколько видов производств:

- 1) основное производство – вид деятельности или производство продукции (работ, услуг), для которой создана организация;
- 2) вспомогательное производство – подразделения, цехи и службы в организации, продукция (услуги, работы) которых потребляется основным производством, но сами они в изготовлении основной продукции не участвуют (ремонтные, транспортные, энергетические, строительные, инструментальные и т. п.);
- 3) обслуживающие производства и хозяйства – жилищно-коммунальные хозяйства, бытовое обслуживание, столовые и буфеты, дошкольные учреждения, культурно-просветительные, оздоровительные и тому подобные подразделения.

Для осуществления процесса производства используются различные средства производства: сырье и материалы, топливо, энергия, основные средства, нематериальные активы, расходуются денежные средства на оплату труда персонала предприятия, на его социальные нужды (в виде перечислений средств в Фонд социальной защиты и другие аналогичные фонды), оплачиваются различные производственные услуги других организаций, а также производится оплата различных прочих сборов и отчислений. Сумма всех этих затрат, которые и являются объектом бухгалтерского учета, составит фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Если организация выпускает несколько различных видов продукции, то эти затраты на производство необходимо не только собрать, но и распределить между этими видами продукции. Часть затрат может относиться к незавершенному производству, другая – к готовой продукции. Фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции сначала определяют на весь ее объем, а затем на натуральную единицу ее измерения.

Для калькулирования фактической себестоимости произведенной продукции, прежде всего, необходимо собрать и отразить в системе счетов все затраты, связанные с ее производством. Действующим планом счетов для этих целей предусмотрены следующие счета:

счет 20 «Основное производство»;

счет 23 «Вспомогательные производства»;

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Все три счета активные, калькуляционные. По дебету этих счетов в течение отчетного периода отражаются затраты различных средств с кредита соответствующих счетов – 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других. По кредиту калькуляционных счетов эти затраты списываются в виде фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг), но после соответствующих калькуляционных расчетов. Часть затрат с кредита этих счетов может списываться и на другие счета по учету средств и источников.

Процесс производства продукции связан с затратами различных видов средств. Эти экономически однородные виды затраченных средств называют элементами затрат.

Деление всей совокупности затрат по элементам позволяет ответить на вопросы: что затрачено на производство продукции, какой вид средств и на какую сумму. Эту информацию получают на основе кредитовых оборотов тех счетов, на которых учитывается тот или иной вид средств (элемент), потребляемый в производстве. Для калькулирования фактической себестоимости каждого вида выпускаемой продукции необходимо определить, на какие цели затрачены те или другие средства (элементы), с какой продукцией и как они связаны. Поэтому по связи с процессом производства той или иной продукции затраты делят на основные и общехозяйственные (накладные). **Основные** затраты непосредственно связаны с производством, а **общехозяйственные** – с управлением и обслуживанием производства.

К основным затратам относят затраты сырья и материалов, из которых производится продукция; заработную плату рабочих, непосредственно участвующих в процессе производства; затраты технологического топлива и энергии; износ специальной оснастки и другие аналогичные расходы. К затратам по управлению относится заработная плата управленческого персонала, затраты по содержанию

зданий и других объектов административно-хозяйственного назначения, почтово-телеграфные, канцелярские и другие затраты. На основе этой классификации строится номенклатура (перечень) калькуляционных статей затрат.

Большая часть основных затрат при учете и калькулировании может быть прямо отнесена на конкретные виды продукции. Это так называемые прямые затраты. Если некоторые затраты будут связаны с производством нескольких или всех видов продукции, то их называют косвенными. К косвенным расходам относятся все накладные расходы и незначительная часть основных расходов. При учете и калькулировании отдельных видов продукции косвенные расходы подлежат распределению между ними пропорционально экономически (или технически) обоснованному базису (весу, трудоемкости, стоимости, по прямым затратам, заработной плате, коэффициентам сложности и т. п.).

Для того чтобы не распределять косвенные затраты по каждому отдельному документу, в бухгалтерском учете их группируют, собирают и учитывают в течение месяца отдельно от прямых затрат.

К *прямым* относятся затраты, которые связаны с конкретными видами изделий и прямо входят в их себестоимость (заработная плата производственных рабочих, расход сырья, материалов и т. д.). Прямые затраты в течение месяца учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов изделий. При определении себестоимости они распределяются между изделиями пропорционально каким-то величинам: заработной плате производственных рабочих, объему выполненных работ и т. д. К косвенным затратам относятся, например, заработная плата аппарата управления, расходы на освещение помещения администрации и т. д.

Косвенные затраты собираются на активных собирательно-распределительных счетах – 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». В течение месяца в дебет этих счетов относят затраты различных видов средств с кредита соответствующих счетов. В конце месяца подсчитывают дебетовый оборот по счету 25 в разрезе отдельных цехов и производств, а по счету 26 – в целом по предприятию. Собранные суммы общепроизводственных и общехозяйственных затрат распределяют между видами продукции и списывают полностью в дебет счета 20 «Основное производство» счет 25, а счет 26 распределяют между видами продукции и списывают полностью в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В результате на собирательно-распределительных счетах сальдо не остается и они в балансе не показываются.

Рассмотрим пример учета расходов на производство.

Пр и м е р. Предположим, что начальное сальдо по счетам составляет, р.:

Материалы 57501

В том числе: по учетным ценам	55000
транспортно-заготовительные расходы	2501
Касса	15
Расчетный счет	49000
Уставный капитал	157516
Основные средства	51000

За анализируемый период на предприятии произошли следующие хозяйственные операции.

Операция 1. Отпущены в производство материалы по учетным ценам на следующие цели, р.:

Основное производство	10000
В том числе: на изделие «В»	6000
на изделие «Д»	4000
Общепроизводственные нужды	800
Общехозяйственные нужды	1200
Итого	12000

Эта операция вызвала уменьшение запасов материалов на складе и одновременно увеличение производственных расходов. По счетам операция записывается следующим образом, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	10000
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	800
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	1200
К-т сч. 10 «Материалы»	12000

Расход материалов по учетным ценам на производство продукции отражается по дебету счета «Основное производство», на общепроизводственные нужды – по дебету счета «Общепроизводственные затраты», на общехозяйственные нужды – по дебету счета «Общехозяйственные затраты» и кредиту счета «Материалы».

Счета, задействованные в данной операции, являются активными. К синтетическому счету 20 «Основное производство» должны быть открыты аналитические счета для аккумуляции расходов отдельно продукции «В» и «Д».

Операция 2. Списываются транспортно-заготовительные затраты пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Согласно первой операции израсходовано материалов по учетным ценам на 12000 р. На эти материалы нужно отнести 546 р. транспортно-заготовительных расходов, сумма которых находится в такой последовательности. Определяем, какой процент составляют транспортно-заготовительные расходы от учетной цены материалов, р.:

$$\frac{2501}{55000} = 0,045.$$

По установленному проценту (4,5 %) рассчитываем величину транспортно-заготовительных затрат, если учетная цена материалов составляет 12000 р.:

$$12000 \cdot 0,045 = 540.$$

В том числе, р.:

Основное производство 450 (10000 · 4,5/100)

Из них: на изделие «В» 270

на изделие «Д» 180

Общехозяйственные затраты 54 (1200 · 4,5/100)

Общепроизводственные затраты 36 (800 · 4,5/100)

На счетах бухгалтерского учета вторая операция отражается следующей проводкой (р.):

Д-т сч. 20 «Основное производство» 450

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» 36

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» 54

К-т сч. 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» 540

В результате использование материалов в производственном процессе будет отражено по фактической себестоимости их заготовления.

Операция 3. Начислена заработная плата, р.:

Рабочим за изготовление продукции 15000

В том числе: за изготовление продукции «В» 9000

за изготовление продукции «Д» 6000

Цеховому персоналу 2800

Персоналу заводоуправления 2300

Итого 20100

Третья хозяйственная операция вызывает увеличение производственных расходов и одновременный рост задолженности предприятия по оплате труда перед работниками за выполненную ими работу.

Счета учета затрат являются активными, следовательно, начисленные работникам суммы заработной платы будут отражены по дебету этих счетов, а счет «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором отражаются расчеты по заработной плате, является пассивным. Поэтому начисленная работникам сумма заработной платы отражается по кредиту данного счета.

Запись данной операции будет следующей, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство» 15000

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» 2800

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» 2300

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 20100

В аналитическом учете произведенные расходы по заработной плате отражаются в разрезе конкретных видов производимой продукции.

Операция 4. Произведены отчисления на социальные нужды в размере 34 % от начисленной заработной платы.

Отчисления на социальные нужды являются производственными расходами и относятся в дебет тех же счетов, что и начисленная заработная плата, т. е. по четвертой операции составляется бухгалтерская проводка, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство» 5100 (34 % от 15000)

в том числе: по продукции «В» 3060

по продукции «Д» 2040

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» 952 (34 % от 2800)

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» 782 (34 % от 2300)

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию» 6834

Операция 5. Произведен платеж в Белгосстрах (в размере 0,6 % от сумм начисленной заработной платы, р.):

Рабочим, занятым изготовлением продукции 90

В том числе: занятым производством продукции «В» 54

занятым производством продукции «Д» 36

Цеховому персоналу 17

Общехозяйственному персоналу 14

Отражение операции следующее, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство» 90

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты» 17

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты» 14

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 121

Операция 6. Начислен износ по основным средствам, р.:

Производственного оборудования 4000

Заводоуправления 2000

Итого 6000

Сумма начисленного износа ежемесячно относится к издержкам производства с одновременным отражением по кредиту контрактивного счета «Амортизация основных средств».

По данной операции составляется следующая бухгалтерская проводка, р.:

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	4000
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	2000
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»	6000

Операция 7. Списываются общепроизводственные затраты на счет «Основное производство». Для этого они распределяются между изделиями пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Сумма общепроизводственных затрат в примере составляет, р.:

Материалы (операция первая и вторая)	836
Заработная плата (операция третья)	2800
Отчисления на социальные нужды (операция четвертая)	952
Платеж в Белгосстрах (операция пятая)	17
Амортизация основных средств (операция шестая)	4000
Итого	8605

Данные расходы относятся в дебет счета «Основное производство» с кредита счета «Общепроизводственные затраты», где они были учтены. Следовательно, счет «Общепроизводственные затраты» закрывается и указанные расходы распределяются между изделиями «В» и «Д» пропорционально заработной плате производственных рабочих. Ведомость распределения общепроизводственных затрат (в примере база распределения – заработная плата основных производственных рабочих), имеет следующую форму (таблица 1.4).

Т а б л и ц а 1.4 - Ведомость распределения общепроизводственных затрат

В рублях		
Изделия	Сумма заработной платы производственных рабочих	Общепроизводственные затраты
«В»	9000	5163
«Д»	6000	3442
Итого	15000	8605

До начала распределения в ведомости заполняются только итоги (дебетовый оборот) общепроизводственных расходов (8605 р.), а также частные и общая суммы базы для распределения. Частные суммы по изделиям (кредитовые обороты) общепроизводственных расходов получают пропорциональным распределением на основе коэффициентов по итогу:

$$\frac{8605}{15000} = 0,5737.$$

Используя полученный коэффициент, осуществляем распределение расходов по видам продукции, р.:

изделие «В» – 5163 (9000 · 0,5737);
изделие «Д» – 3442 (6000 · 0,5737).

Седьмая операция отражается следующей учетной записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	8605
К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	8605

Операция 8. Списываются по окончании месяца общехозяйственные затраты и распределяются между изделиями пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Сумма общехозяйственных затрат в нашем примере составляет, р.:

Материалы (операция первая и вторая)	1254
Заработная плата (операция третья)	2300
Отчисления на социальные нужды (операция четвертая)	782
Платеж в Белгосстрах (операция пятая)	14
Амортизация основных средств (операция шестая)	2000
Итого	6350

Распределение этой суммы общехозяйственных затрат приведено в таблице 1.5. Коэффициент распределения находится аналогично, как и при распределении общепроизводственных затрат.

Коэффициент распределения, р.

$$\frac{6350}{15000} = 0,423(3).$$

Т а б л и ц а 1.5 - Ведомость распределения общехозяйственных затрат

В рублях		
Изделия	Сумма заработной платы производственных рабочих	Общехозяйственные затраты
«В»	9000	3810
«Д»	6000	2540
Итого	15000	6350

Используя полученный коэффициент, осуществляем распределение расходов по видам продукции, р.:

изделие «В» – 3810 (9000 · 0,423(3));

изделие «Д» – 2540 (6000 · 0,423(3)).

По восьмой операции при реализации продукции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	6350
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	6350

Операция 9. На склад приходятся полученные из производства готовые изделия по себестоимости ее производства 39245 р., в том числе, р.:

продукция «В» 1000 шт. (условно) в сумме – 23547,
продукция «Д» 500 шт. (условно) в сумме – 15698.

Выход готовой продукции из производства отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство» в разрезе видов выпускаемой продукции. Данные для этого формируются на аналитических счетах, открываемых к синтетическому счету 20 «Основное производство» по производству каждого вида продукции. Операция по оприходованию готовой продукции отражается учетной записью, р.:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»	39245
К-т сч. 20 «Основное производство»	39245

В результате все учтенные по дебету счета 20 «Основное производство» затраты на изготовление продукции списываются на счет 43 «Готовая продукция». Остатка незавершенного производства на счете 20 «Основное производство» по примеру не будет.

1.8 Учет процесса реализации

Заключительным этапом кругооборота средств организации является реализация (продажа) выпущенной им продукции. В результате у хозяйствующего субъекта появляется возможность выполнить свои обязательства перед бюджетом, кредиторами, банками по взятым ссудам, работниками по оплате труда и т. д.

Реализация – это процесс продажи готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг. В процессе реализации, при условии его ритмичного и умелого осуществления, товаропроизводители возвращают в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, а также получают определенную сумму прибыли. *Сумма прибыли* определяется исходя из объема реализованной продукции по продажным ценам и ее полной фактической себестоимости. *Полная себестоимость реализованной продукции* складывается из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией, которые называются *внепроизводственными (коммерческими)* расходами. Эти расходы по сбыту называются коммерческими расходами. Для учета этих расходов в организациях предназначен собирательно-распределительный активный счет 44 «Расходы на реализацию». В течение месяца все расходы предприятия-поставщика, связанные с реализацией продукции, относят в дебет этого счета.

Формирование полной (фактической) себестоимости продукции отража-

ется учетными записями, р.:

Операция 1. Списана производственная себестоимость продукции:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	39245
К-т сч. 43 «Готовая продукция»	39245

Операция 2. Отражены управленческие расходы:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	6350
К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	6350

По видам продукции она составила, р.:

– по изделию «В» – 27357 (23547 + 3810);
– по изделию «Д» – 18238 (15698 + 2540).

Себестоимость единицы продукции составила, р.:

– по изделию «В» – 27,4 (27357 / 1000);
– по изделию «Д» – 36,5 (18238 / 500).

Прибыль или убыток от реализации является основным финансовым показателем, характеризующим успешность хозяйственной деятельности. В этой связи перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят следующие задачи:

- 1) определение количества и стоимости отгруженной продукции;
- 2) расчет количества и стоимости реализованной продукции;
- 3) учет на аналитических и синтетических счетах отгруженной и реализованной продукции;
- 4) отнесение на реализованную продукцию расходов по ее упаковке, транспортированию к месту назначения (внепроизводственных расходов);
- 5) учет поступления денег от покупателей;
- 6) определение и отражение на счетах прибыли или убытков от реализации продукции, контроль за выполнением обязательств по договорам поставки продукции.

Своевременность отражения выручки за реализованную продукцию определяется установленным моментом реализации. *Моментом реализации* по методу начисления считается дата отгрузки.

Для отражения операций, связанных с реализацией продукции (работ, услуг), предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», особенностью которого является то, что по дебету и кредиту отражается одна и та же реализованная продукция (одинаковое количество) в разных оценках: по дебету – в сумме фактических затрат, без налога на добавленную стоимость и отчислений, производимых от выручки, а по кредиту – в сумме выручки по ценам реализации с налогом на добавленную стоимость. Эта особенность позволяет выявлять на данном счете результат процесса реализации – прибыль или убыток. Сумма пре-

вышения кредитового оборота по счету 90 над дебетовым свидетельствует о получении прибыли и относится в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Превышение оборота по дебету означает убыток и относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Этим самым производится уравнивание оборотов по счету 90 в размере, не превышающем суммы разницы.

Финансовый результат целесообразно отражать в разрезе реализуемых изделий. Так, по изделию «В» финансовый результат от реализации составит, р.:

Счет «Доходы и расходы по текущей деятельности»	
Д-т	К-т
Сальдо —	Сальдо —
1) 23547	3) 36000 (условно)
2) 3810	
4) 6000 (НДС)	
Оборот 33357	Оборот 36000
Сальдо 2643	

По изделию «Д» финансовый результат от реализации составит, р.:

Счет «Доходы и расходы по текущей деятельности»	
Д-т	К-т
Сальдо —	Сальдо —
1) 15698	3) 21000 (условно)
2) 2540	
4) 3500 (НДС)	
Оборот 21738	Оборот 21000
	Сальдо 738

Таким образом, в примере по изделию «В» получена прибыль в размере 2643 р., а по изделию «Д» — убыток — 738 р. В целом за отчетный период организация получила прибыль в размере $2643 - 738 = 1905$ р., что отражается учетными записями:

Операция 3. Продукция отгружена покупателям. Условимся, что стоимость отгруженной продукции — 47500 р. без НДС (НДС — 20 %). Тогда стоимость с НДС составит 57000 р. Учетные записи по отражению отгрузки, р.:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	57000
К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	57000

Операция 4. Отражается начисление НДС, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	9500
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	9500

Операция 5. Отражается финансовый результат от реализации (прибыль), р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	1905
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»	1905

Операция 6. Отражается поступление средств от покупателей, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	9500
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	9500

Счет 90 остатка не имеет, так как результат от реализации выявляется по истечении каждого месяца и отражается в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки», т. е. счет реализации закрывается.