Учреждение образования
«Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины»

Тексты лекций
по курсу

«Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа»

для студентов специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в коммерческих и некоммерческих организациях)»
очной формы обучения

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф.СКОРИНЫ

Лекции – 40 часов

СОСТАВИТЕЛЬ:
Н.И. Барташевич – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности УО «ГГУ им. Ф. Скорины»

Гомель 2017

Введение

Бухгалтерский учет представляет собой систему регистрации и обобщения информации о хозяйственной деятельности предприятия. Он занимает центральное место в системе информационного обеспечения управления предприятием. Отчетность, составленная на основе учетной информации, позволяет раскрывать резервы повышения эффективности деятельности организации, является базой для анализа и прогнозирования финансовых показателей.

Тема 1: Бухгалтерский учет в системе управления деятельностью организации, его предмет и метод

1. Сущность и значение хозяйственного учета
2. Измерители, применяемые в учете
3. Виды хозяйственного учета
4. Основные задачи бухгалтерского учета и требования предъявляемые к нему
5. Предмет бухгалтерского учета и его объекты
6. Активы (средства) организации, их состав и классификация
7. Источники образования хозяйственных средств (пассивы) и их классификация
8. Хозяйственные процессы: снабжение, производство, реализация, как объекты бухгалтерского учета
9. Метод бухгалтерского учета и его элементы

1. Сущность и значение хозяйственного учета

Хозяйственный учет — это количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных явлений в целях контроля и активного на них воздействия. Хозяйственный учет обязан полностью удовлетворить потребности управления в информации о фактически совершившихся хозяйственных процессах и явлениях и отразить их таким образом, чтобы на основе количественных данных можно было получить их достоверную качественную характеристику.

Контроль за хозяйственными процессами и их результатами обеспечивается системой хозяйственного учета путем наблюдения, измерения и регистрации хозяйственных явлений.

Бухгалтерский учет является функцией управления, так как в системе бухгалтерского учета отражается фактическая информация по каждому виду имущества, материальных, трудовых и денежных ресурсов, что позволяет осуществлять управление эффективностью производственной и хозяйственно-финансовой деятельности организаций.

Наряду с управленческой значительная роль отводится контрольной функции бухгалтерского учета. На каждом предприятии учет должен обеспечивать действенный контроль за эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращать непроизводительные расходы и потери.

Бухгалтерский учет является основным поставщиком информации для внешних и внутренних пользователей.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в налогообложении, планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия.

2. Измерители, применяемые в учете

В практике ведения учета используются три вида измерителей: *натуральные, трудовые* и *денежные.*

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф.СКОРИНЫ

Натуральные измерители необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и др. натуральные измерители используются для отражения в учете однородных объектов в натуре и выражаются счетом - в штуках, массой - в граммах, килограммах, центнерах, тоннах, мерами длины – сантиметрах, метрах и т.д., объемом - в кубических метрах, литрах. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль за сохранностью различных форм собственности, объемом процесса заготовления, производства и реализации, соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели. Натуральными измерителями можно пользоваться для учета лишь однородных предметов. Суммирование натуральных показателей разнородных предметов недопустимо.

В отдельных случаях натуральные измерители приводятся к единому измерителю путем пересчета в условно-натуральные измерители. Например, расход топлива различных видов (уголь, торф, мазут, газ и др.) пересчитывается в условное топливо с теплотой сгорания 7000 Ккал/кг. Пересчет производится на основании данных лабораторных исследований проб расходуемого топлива.

Трудовыми измерителями пользуются при необходимости определения трудоемкости выполняемой работы, для начисления заработной платы, определения потерь от простоев и т.д., то есть этот измеритель может применяться там, где используется труд человека. На практике наиболее употребляемой единицей трудового измерителя является человеко-час и человеко-день.

Денежный измеритель является наиболее универсальным и находит основное применение в сфере экономики. Он применяется для измерения тех объектов, которые имеют стоимость. Использование денежного измерителя позволяет оценить любые разнородные объекты, имеющие стоимостное выражение, и получить совокупную стоимость их, что невозможно сделать в натуральных или трудовых измерителях. В учете стоимостные измерители могут использоваться в совокупности с натуральными или трудовыми.

3. Виды хозяйственного учета

Информацию о хозяйственной деятельности получают с помощью таких видов учета, как: *оперативно-технический, бухгалтерский и статистический.*

Оперативно-технический учет применяется в организациях при управлении внутренними подразделениями: цехами, отделами, бригадами, звеньями, технологическими процессами и т.д. Он призван оперативно обеспечить руководителей этих подразделений необходимой информацией внутри предприятия.

Бухгалтерский учет — это учет хозяйственной деятельности предприятия, организации, учреждения во всем ее многообразии. Именно бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества организации, источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности. *Во-первых,* он является документально обоснованным учетом. *Во-вторых,* это сплошной учет в смысле охвата хозяйственной деятельности организации и непрерывный во времени. *В-третьих,* он использует присущие только ему способы отражения и контроля хозяйственной деятельности организации.

Статистический учет, или **статистика,** изучает явления, которые носят массовый характер, в области экономики, культуры, образования, науки и т.д. Она готовит и собирает информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, ценах, складывающихся на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и др., о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

В настоящее время в системе бухгалтерского учета выделяют следующие виды учета:

Финансовый учет формирует информацию о доходах и расходах организации, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций и доходах от них, состоянии источников финансирования, которая необходима для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ведение финансового учета для хозяйствующего субъекта обязательно и регламентируется законодательными и нормативными актами.

Управленческий учет — охватывает те виды учетной информации, которые необходимы для принятия управленческих решений в пределах организации. В управленческом учете обычно формируется информация для управленческого аппарата, используемая для планирования, прогнозирования, нормирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Эта информация предназначена для внутреннего применения. Ведение управленческого учета законодательно не регламентировано.

Налоговый учет — это данные, необходимые для составления расчетов, деклараций и прочей налоговой отчетности. Показатели такого учета формируются по данным бухгалтерского учета путем корректировок учетной информации в целях налогообложения.

4. Основные задачи бухгалтерского учета и требования предъявляемые к нему

К бухгалтерской информации, которая в любых условиях должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной, на современном этапе становления рыночной экономики предъявляются высокие требования. Она должна быть качественной, эффективной, удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей, т.е. содержать минимальное число показателей, удовлетворяя при этом максимальное количество пользователей на разных уровнях управления. Кроме того, бухгалтерская информация должна формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

В условиях рыночной экономики основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:

– формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

– обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

5. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные средства организации (активы), источники их формирования (пассивы) и хозяйственные процессы, вызывающие изменение хозяйственных средств и источников их формирования.

Все изменения, связанные с объектами бухгалтерского учета в процессе кругооборота средств организации подлежат определенной степени познания. Поэтому следует определить предмет бухгалтерского учета.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации или совокупность фактов хозяйственной жизни, подтверждающих наличие и движение имущества организации по видам, составу, размещению, источникам образования (формирования), целевому назначению и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Одни и те же объекты, составляющие средства (имущество) организации, можно классифицировать по различным признакам. В основу бухгалтерского учета положены две основные классификации хозяйственных средств:

По роли в процессе производства (по виду);

По источникам образования (по принадлежности);

Первая классификация показывает, в качестве чего используются средства (активы), а вторая — за счет каких источников (пассивов) эти средства образованы (сформированы).

6. Активы (средства) организации, их состав и классификация

Все имущество по роли в процессе производства подразделяется на две группы: долгосрочные (внеоборотные) активы и краткосрочные (оборотные) активы.

К долгосрочным активам относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, вложения в долгосрочные активы, долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы.

К краткосрочным активам относятся запасы (сырье, материалы, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство, готовая продукция и товары), долгосрочные активы для реализации, краткосрочная дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и их эквиваленты, прочие краткосрочные активы.

В отличие от внеоборотных средств оборотные средства участвуют только в одном кругообороте имущества организации.

7. Источники образования хозяйственных средств (пассивы) и их классификация

По источникам образования все средства, находящиеся в распоряжении организации, делят на две группы: источники собственных средств и источники заемных средств.

К **источникам собственных средств** относятся: уставный капитал, собственные акции, резервный капитал, добавочный капитал, целевое финансирование и прибыль.

К **источникам заемных средств** относятся: долгосрочные и краткосрочные кредиты банка и займы, кредиторская задолженность организации поставщикам, персоналу организации по оплате труда, бюджету по налогам и сборам и другим кредиторам.

8. Хозяйственные процессы: снабжение, производство, реализация, как объекты бухгалтерского учета

Производственную деятельность организации можно представить в виде трех основных, относительно самостоятельных процессов — снабжения, производства и реализации. *Процесс снабжения* заключается в том, что организация приобретает все необходимое для своей деятельности — сырье, материалы, полуфабрикаты, инструмент и прочие средства у других предприятий - поставщиков за деньги.

Сущность *процесса производства* сводится к тому, что работники предприятия воздействуют с помощью орудий труда (основных средств и инструментов) на предмет труда (сырье, материалы). Результатом процесса производства является готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги.

В процессе производства расходуется сырье, материалы, топливо и другие материальные ценности, начисляют заработную плату работникам. В себестоимость готовой продукции включается также износившаяся часть основных средств (амортизация) и затраты, связанные с управлением (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Все эти затраты формируют производственную себестоимость готовой продукции.

Готовая продукция со складов организации отгружается по договорам покупателям (другим предприятиям, организациям и лицам). Покупатели оплачивают отгруженную в

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

их адрес реализованную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) путем перечисления денежных средств на расчетный (валютный) счет поставщика или наличными деньгами в кассу. Этот процесс у предприятия-поставщика и называется **реализацией.**

На предприятии осуществляются расходы, связанные с реализацией продукции.

Расходы на реализацию продукции на производственных предприятиях называются *коммерческими расходами*.

В процессе реализации формируется полная себестоимость продукции. Она складывается из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией.

Важность заключительного этапа кругооборота средств процесса реализации заключается ***в выявлении итогового финансового результата деятельности предприятия — прибыли или убытков***. Если сумма вырученных денег будет больше, чем сумма затраченных, то предприятие получит прибыль, если наоборот — убытки.

Процессом реализации заканчивается кругооборот средств предприятия. Новый цикл деятельности (оборот средств) предприятие может начинать, используя вырученные в процессе реализации возросшие денежные суммы.

9. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Всю совокупность применяемых в бухгалтерском учете приемов, способов называют **методом бухгалтерского учета**. Он включает отдельные элементы, из которых главными являются:

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

Методические аспекты бухгалтерского учета регулируются нормативно-правовыми актами: Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», положениями и инструкциями по бухгалтерскому учету и отчетности, учетной политикой организации.

Тема 2: Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета

1. Бухгалтерский баланс, его сущность и значение
2. Строение и содержание баланса
3. Различные виды балансов
4. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

1. Бухгалтерский баланс, его сущность и значение

Бухгалтерский баланс является заключительным элементом метода бухгалтерского учета и одной из важнейших форм бухгалтерской отчетности, позволяющим в обобщенном стоимостном виде представить данные о предмете учета — средствах (активах) организации, находящихся в ее распоряжении, и источниках их образования (пассивах) на определенную дату. Как правило, датой составления баланса является 1-е число каждого месяца.

Важнейшим **свойством баланса** является постоянное равенство актива и пассива. Это равенство объясняется тем, что и в активе, и в пассиве баланса отражаются одни и те же хозяйственные средства, но сгруппированные по составу (актив) и источникам образования (пассив).

Форма баланса единая для всех промышленных предприятий и утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.10.2011 № 111.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

2. Строение и содержание баланса

По своему строению баланс представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется *Активы*, а правая — *Собственный капитал и обязательства* (ранее называлась - пассив). В Активах отражаются средства организации по видам и размещению, а в Собственном капитале и обязательствах — по источникам образования. Итоги обоих разделов должны быть равны.

Наименование отдельных видов средств и их источников называется *статьями баланса*. Для более удобного использования информации в управлении отдельные взаимосвязанные статьи баланса объединены в разделы.

Статьи Активов сгруппированы в два раздела, а статьи Собственного капитала и обязательств — в три раздела.

Содержание, структура и методика заполнения бухгалтерского баланса регламентируется законодательными и нормативными документами.

3. Различные виды балансов

Статьи баланса в активе могут располагаться по мере уменьшения, убывания ликвидности или наоборот. **Ликвидность** — скорость превращения имущества и обязательств в денежные средства.

Существует классификация балансов и по другим признакам.

По времени составления бухгалтерские балансы могут быть:

1) вступительный или начальный баланс – перед его составлением на предприятии проводится инвентаризация и оценка всего имущества;

2) текущий баланс – периодически составляется в течение всего времени деятельности организации. Текущий баланс бывает трех видов:

а) начальный (входящий) – составляется на начало отчетного периода;

б) заключительный (исходящий) – составляется на конец отчетного периода;

в) промежуточный баланс – составляется за период между началом и концом отчетного периода;

3) ликвидационный баланс – характеризует имущественное состояние предприятия на дату прекращения его деятельности за отчетный период;

4) разделительные балансы – составляются в ходе разделения крупной организации на некоторое число более мелких структурных подразделений или в процессе передачи одного, или нескольких структурных подразделений данной организации другой организации;

5) объединительный баланс – составляется в процессе объединении нескольких организаций в одну крупную организацию или в процессе присоединении одной или нескольких структурных подразделений к данной организации.

По источникам составления балансы подразделяются на:

1) инвентаризационные балансы – составляются в соответствии с проведенной описью средств предприятия;

2) книжный баланс – составляется на основании данных текущего бухгалтерского учета (на основании текущей документации);

3) генеральный баланс составляется на основании учетных записей бухгалтерского учета и данных проведенной инвентаризации.

По объему информации балансы подразделяются на:

1) единичные балансы – отражают информацию о деятельности только одной организации;

2) сводные балансы – отражают информацию о деятельности нескольких организаций, составляются с помощью механического суммирования средств, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива. В

Ф.СКОРИНЫ

таких балансах отдельные графы отражают состояние средств отдельных организаций, а графа «Всего» характеризует общее состояние средств всех организаций в целом.

По характеру деятельности бывают:

1) баланс основной деятельности – соответствующий уставной политике в организации;

2) баланс неосновной деятельности – отражает прочие виды деятельности организации (транспортные хозяйства, жилищно-коммунальные и т. д.).

По способу очистки:

1) баланс-брутто – включает в себя регулирующие статьи, используется для научных исследований, а также для совершенствования информационных функций;

2) баланс-нетто – исключает регулирующие статьи, используется в настоящее время сальдовый баланс-нетто, так как отражает реальную стоимость имущества организации.

4. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций Хозяйственная деятельность каждой организации вызывает необходимость совершать различные операции. Хозяйственные операции отражают изменения в составе, размещении средств либо в увеличении или уменьшении источников средств. Каждая операция затрагивает две статьи баланса и приводит к изменению их суммы в одинаковом размере. Поэтому равенство между общей суммой хозяйственных средств и общей суммой их источников в балансе сохраняется. Посредством хозяйственных операций происходит четыре типа балансовых изменений.

Первый тип хозяйственных операций характеризуется изменением только в активе баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на одну и ту же сумму хозяйственной операции. Происходит изменение состава хозяйственных средств (актива), но общая сумма их остается неизменной. Итог баланса также не изменяется.

Второй тип хозяйственных операций характеризует изменения только в пассиве баланса, отражающем источники средств. В результате хозяйственной операции одна статья пассива уменьшается, другая — увеличивается. Итог баланса при этом не изменяется.

Третий тип хозяйственных операций характеризуется одновременным изменением на равную сумму статей актива и пассива. Увеличение хозяйственных средств по статье актива вызывает увеличение их источников по статье пассива баланса. Итог актива и пассива баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Четвертый тип хозяйственной операции характеризуется уменьшением актива и пассива на одну и те же сумму. Итог актива и пассива баланса уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Тема 3: Счета и двойная запись

1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и строение
2. Запись хозяйственных операций на счетах, подсчет оборотов и выведение остатков
3. Двойная запись на счетах
4. Синтетический и аналитический учет на счетах, понятие о субсчетах
5. Проверка и обобщение данных текущего учета, оборотные и сальдовые ведомости, их контрольное значение
6. План счетов бухгалтерского учета, его назначение и строение
7. Сущность, назначение и порядок записи на забалансовых счетах

1. Счета бухгалтерского учета, их назначение и строение

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ имени Ф. Скорины

Баланс отражает наличие средств и источников их образования организации только на определенную дату. Организациям необходимо знать наличие средств и их источников в движении (поступление, выбытие, остаток на начало и конец отчетного периода) причем как в денежном, так и в натуральном выражении.

Средством для ведения текущего учета служит система бухгалтерских счетов. На счетах фиксируется наличие средств или источников на определенную дату, и отражаются операции по их движению на основе бухгалтерских документов.

На каждый вид активов (средств) и его источников (пассивов) открывается отдельный счет.

Название счета

Дебет	**Кредит**

Рисунок 1 — Простейшее представление бухгалтерского счета

Графически счет представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона которой называется дебет, а правая — кредит. Сверху пишется название или шифр счета. В бухгалтерском обиходе такой простейший регистр называется «самолетиком».

Значение дебета и кредита зависит, от того какой это счет - активный или пассивный. На активных счетах отражаются средства организации, на пассивных - источники. На активных счетах по дебету отражается увеличение, приход, поступление, по кредиту – уменьшение, расход, выбытие. На пассивных счетах, наоборот – по кредиту отражается увеличение, по дебету – уменьшение.

Активный счет

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
Увеличение, приход, поступление	Уменьшение расход, выбытие

Пассивный счет

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
Уменьшение	Увеличение

Рисунок 2 – Схема записей на счетах бухгалтерского учета

2. Запись хозяйственных операций на счетах, подсчет оборотов и выведение остатков

Операции на счете регистрируются в течение определенного отчетного периода (обычно месяца). Остаток по счету на начало месяца и на конец месяца называется **сальдо.** Сальдо счета на начало текущего месяца записывается равным конечному сальдо за прошлый месяц. Сумма операций по счету, производимые в течение месяца, называются **оборотами** счета. Сумма операций по дебету счета называется дебетовым оборотом, сумма операций по кредиту счета – кредитовым оборотом. На активных счетах сальдо отражается по дебету, на пассивных по кредиту.

Активный счет

Дебет	*Кредит*
*Сальдо (***Сн***)* Остаток актива на начало периода	
Обороты по дебету Записи, отражающие увеличение актива	*Обороты по кредиту* Записи, отражающие уменьшение актива
Итого обороты по дебету (**Одт**)	*Итого обороты по кредиту* (**Окт**)
Сальдо (**Ск**) Остаток актива на конец периода	

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Рисунок 3 — Схема активного счета

Сальдо на конец периода по активному счету выводится в следующем порядке (обозначения соответствуют схеме): Ск = Сн + Одт – Окт. (1)

Пассивный счет

Дебет	Кредит
	Сальдо (**Сн**) Остаток пассива на начало периода
Обороты по дебету Записи, отражающие уменьшение пассива *Итого обороты по дебету* (**Одт**)	*Обороты по кредиту* Записи, отражающие увеличение пассива *Итого обороты по кредиту* (**Окт**)
	Сальдо (**Ск**) Остаток пассива на конец периода

Рисунок 4 — Схема пассивного счета

И сальдо по пассивному счету выводится следующим образом:

Ск = Сн + Окт – Одт. (2)

Кроме активных и пассивных счетов существуют еще активно-пассивные счета. Такие счета предназначены для учета расчетов с дебиторами и кредиторами, а также для учета доходов и расходов и финансовых результатов деятельности организации. На активно-пассивных счетах расчетов сальдо может быть одновременно по дебету и кредиту. Такое сальдо называется развернутым.

3. Двойная запись на счетах

Каждая хозяйственная операция отражается в учете дважды: по дебету одного бухгалтерского счета и по кредиту другого. Взаимосвязь счетов при отражении операции на них методом двойной записи («Дебет одного счета — Кредит другого счета») называется **корреспонденцией бухгалтерских счетов**.

Использование двойной записи имеет большое контрольное значение, так как требует обязательной сбалансированности (равенства) итогов записей на счетах. Какие бы операции не совершались, если соблюдается принцип двойной записи, сумма дебетовых оборотов равна сумме кредитовых оборотов соответственно в начальных сальдо, в оборотах, в конечных сальдо всех используемых для учета счетов. Нарушение этого тождества свидетельствует об ошибке, допущенной в записях или подсчетах.

Указание корреспондирующих счетов и суммы операции называется бухгалтерской проводкой (бухгалтерской записью). Различают простые и сложные бухгалтерские проводки. В простой бухгалтерской проводке затрагиваются только два счета, а на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором по кредиту. В сложной бухгалтерской проводке дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов и кредит одного счета – дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту различных счетов должны быть равны.

4. Синтетический и аналитический учет на счетах, понятие о субсчетах

По характеру формирования информации об объектах бухгалтерского учета счета делятся на синтетические и аналитические.

Счета, на которых осуществляется учет средств, источников их формирования и хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям называются синтетическими. Запись хозяйственных операций на

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

таких счетах называется синтетическим учетом. Счета, на которых детализируется информация, обобщенная на синтетических счетах, называются аналитическими, а процесс отражения на них информации об учитываемых объектах аналитическим учетом. Для получения дополнительных показателей аналитические счета объединяются в промежуточные счета, которые называются субсчетами. Синтетические счета называются счетами первого порядка (главными счетами или балансовыми счетами). Субсчета называются счетами второго порядка, аналитические счета – именуются счетами третьего порядка.

Аналитический учет это детализация синтетического учета, а каждый синтетический счет есть обобщение всех аналитических счетов, открытых к нему. Между синтетическими и аналитическими счетами существует тесная взаимосвязь, которая выражается в следующем: с*умма начальных остатков по аналитическим счетам должна быть равна начальному остатку синтетического счета, в развитие которого открыты аналитические счета; сумма дебетовых оборотов по аналитическим счетам должна быть равна дебетовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма кредитовых оборотов по аналитическим счетам должна быть равна кредитовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма конечных остатков по аналитическим счетам должна быть равна конечному остатку синтетического счета, в развитие которого ведутся аналитические счета.* Это правило называется тождеством аналитического и синтетического учета, оно имеет большое контрольное значение.

5. Проверка и обобщение данных текущего учета, оборотные и сальдовые ведомости, их контрольное значение

После подсчета оборотов и выведения конечных остатков на синтетических и аналитических счетах проводят взаимную сверку показателей рассмотренных видов счетов. Для этого составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам, открытым к определенному синтетическому счету. В ведомость заносят наименования всех аналитических счетов, их начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты и конечное сальдо.

Различают два вида оборотных ведомостей. Оборотные ведомости по товарно-материальным счетам ведутся в количественном и стоимостном выражении, оборотные ведомости по счетам расчетов и другим счетам, где натуральные показатели не используются, ведутся только в суммовом (денежном) выражении. Затем, когда аналитические счета и их показатели записаны в ведомость, подводят итоги в разрезе каждого показателя — начальное сальдо, дебетовый и кредитовый обороты, конечное сальдо. Эти итоги сверяют с аналогичными показателями синтетического счета, которые должны быть одинаковыми.

Кроме оборотных ведомостей аналитического учета могут составляться сальдовые ведомости. Такие ведомости, например, составляются по счетам (карточкам) аналитического учета материалов на складах, в которые заносят только конечные остатки материалов (сальдо) сверяют с аналогичным конечным сальдо, полученным в бухгалтерии предприятия по синтетическому счету. Отсюда происходит и название метода «Сальдовый (оперативно-сальдовый) метод учета материалов». В условиях ручной техники ведения учета он позволяет сокращать трудоемкость учетных работ и ускоряет процесс получения информации.

После сведения данных аналитического учета приступают к проверке правильности записей на всех синтетических счетах. Для этого составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета за отчетный месяц (период). В ведомости записывают наименование всех счетов, начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты, конечное сальдо. По всем этим показателям подсчитывают итоги.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

В результате в ведомости должны получиться три пары одинаковых итогов (три пары равенства): равенство итогов начальных остатков; равенство итогов оборотов; равенство итогов конечных остатков. Обязательное равенство трех пар итогов ведомости объясняются следующим. Сумма дебетовых остатков на начало месяца и сумма аналогичных кредитовых остатков по всем счетам взяты соответственно из актива и пассива баланса, где они были равны между собой. Следовательно, в оборотной ведомости эти суммы должны быть не только равны между собой, но и равны сумме баланса на начало месяца. Итог дебетовых оборотов по всем синтетическим счетам должен равняться итогу кредитовых оборотов по этим же счетам вследствие принципа двойной записи. Этот итог также должен быть равен итогу регистрационного журнала хозяйственных операций за месяц. Равенство дебетовых остатков по всем счетам на конец месяца и аналогичных кредитовых остатков вытекает из первых двух пар равенства. Дебетовые остатки по счетам из оборотной ведомости заносятся в актив нового баланса на конец месяца, а кредитовые остатки в пассив баланса. Итоги актива и пассива баланса, как известно, должны быть равны между собой.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам (оборотный баланс) обеспечивает контроль соблюдения принципа двойной записи. На основе равенства итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам и обеспечивает проверку правильности выведения конечных остатков и обеспечение правильности и возможности составления сальдового баланса (сальдовый баланс — это обычный бухгалтерский баланс, в котором приведены только сальдо по счетам).

В системе бухгалтерского учета, наряду с оборотной ведомостью простой формы используют шахматную оборотную ведомость (шахматку). Шахматная оборотная ведомость получила свое название от шахматного принципа построения самой таблицы ведомости, когда по графам и строкам записываются одни и те же синтетические счета. По строкам указывают дебетуемые счета, по графам — кредитуемые. В соответствующую ячейку таблицы заносятся итоговые обороты между счетами.

Основное достоинство шахматной оборотной ведомости является представление дебетовых и кредитовых оборотов каждого счета в разрезе корреспондирующих счетов, что позволяет определить экономическую сущность хозяйственных операций.

6. План счетов бухгалтерского учета, его назначение и строение

Систематизированный перечень счетов, используемых для ведения бухгалтерского учета, называется **План счетов**.

Бухгалтерский учет во всех организациях Республики Беларусь независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности (кроме банков и бюджетных организаций) должен вестись на основе Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденных Министерством финансов РБ 29.06.11 г. № 50. Для банков и бюджетных организаций применяются другие планы счетов.

В Типовом плане каждый счет имеет название и код. Коды синтетических счетов в Типовом плане содержат два знака, коды забалансовых счетов — три.

В инструкции по применению Типового плана счетов раскрывается экономическое содержание и назначение каждого счета, дается описание его структуры: что должно отражаться по дебету и кредиту счетов, какой должен быть остаток и значение этого остатка, а также приводится перечень типовых корреспонденций с другими синтетическими счетами.

Счета в Типовом плане сгруппированы по восьми разделам в соответствии с экономической сущностью учитываемых на них объектов.

В Типовом плане счетов также приведен перечень забалансовых счетов, дана их краткая характеристика, и определен порядок применения каждого забалансового счета.

На основе Типового плана счетов организация должна разработать и утвердить приказом по учетной политике рабочий план счетов.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Вся совокупность счетов, применяемых в бухгалтерском учете, **по отношению к балансу** делится на две группы:

– балансовые счета;
– забалансовые счета.

Балансовые счета используются для записи информации о фактически совершенных хозяйственных операциях, следствием которых явились изменения в составе средств, обязательств, собственного капитала организации. Учет на балансовых счетах ведется методом двойной записи. Данные этих счетов являются источником для составления баланса и другой бухгалтерской отчетности, они содержат основную информацию о финансовом положении организации.

7. Сущность, назначение и порядок записи на забалансовых счетах

Забалансовые счета используются для записи операций, которые не изменяют структуру активов и обязательств организации, но временно находящихся в его пользовании, распоряжении или на ответственном хранении. Например, счет «Арендованные основные средства»', «Материалы, принятые в переработку» и др.

На забалансовых счетах учитывается:

– имущество, не принадлежащее организации, находящееся в ее временном владении или пользовании;
– информация для дополнительного контроля и справочных целей.

Важную роль играют забалансовые счета для учета условных прав и обязательств. К этим счетам следует отнести: «Обеспечения обязательств полученные», «Обеспечения обязательств выданные». На этих счетах ведется учет в суммовом выражении движения выданных и полученных организацией гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей (залог), а также обеспечений под товары, переданные (полученные) для реализации на условиях консигнации и других аналогичных случаях.

Учет на забалансовом счете ведется простой записью без корреспонденции с другими счетами, т.е. не применяется двойная запись.

Счета имеют двухстороннее деление. Применяется как синтетический, так и аналитический учет в натуральном и стоимостном выражении.

Тема 4: Учет хозяйственных процессов

1. Оценка объектов бухгалтерского учета, ее цели и принципы
2. Калькулирование как способ группировки затрат и определения стоимости отдельных объектов учета
3. Учет операций процесса снабжения
4. Учет операций процесса производства
5. Учет операций процесса реализации

1. Оценка объектов бухгалтерского учета, ее цели и принципы

Активы, обязательства и факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Оценка — это способ денежного (стоимостного) выражения средств (активов) организации и обязательств. В основе оценки активов и обязательств лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

Оценка хозяйственных средств имеет большое значение для достоверности информации об обобщающих показателях работы организации и прежде всего себестоимости произведенной и реализованной продукции и прибыли от ее реализации.

Правильная оценка хозяйственных средств достигается соблюдением принципов единства и реальности.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Принцип единства оценки заключается в единообразном денежном измерении однородных средств различных организаций. Это означает, что в балансах всех предприятий одинаковые средства оцениваются в одном и том же порядке.

Реальность оценки — это отражение в денежном показателе действительной величины затрат живого и овеществленного труда, включенного в хозяйственные средства. Реальность оценки возможна при точной калькуляции фактической себестоимости заготовления материалов, производства и реализации продукции.

В целях сопоставления оценка активов и обязательств для отражения в бухгалтерском учете и отчетности должна проводиться единообразно во всех организациях, что достигается соблюдением установленных законодательством методов оценки.

2. Калькулирование как способ группировки затрат и определения стоимости отдельных объектов учета

Калькулирование — это способ группировки затрат и определения себестоимости единицы произведенной продукции, выполненных работ (оказанных услуг), приобретенных материальных ценностей.

Калькулирование себестоимости продукции возможно только на основе бухгалтерского учета затрат на производство. В системе аналитических и синтетических счетов формируются затраты по объектам их учета и накапливается вся другая информация, необходимая для выполнения калькуляционных расчетов.

Правильная, объективная оценка имущества и обязательств и научно обоснованное калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) имеет важное значение для формирования достоверной информации о таких важнейших экономических показателях, как себестоимость, прибыль, рентабельность.

3. Учет операций процесса снабжения

Процесс заготовления представляет собой систему экономических отношений, с целью приобретения организациями у поставщиков материалов, товаров и других ресурсов в целях обеспечения бесперебойного развития производства, повышения его эффективности.

В процессе снабжения организации заключают договор с поставщиками на покупку ресурсов. В процессе снабжения (заготовления) организации-покупатели, заказчики несут определенные затраты, к которым относятся покупная стоимость материально-производственных запасов и транспортно-заготовительные расходы.

Покупная стоимость и затраты, связанные с доставкой, составляют фактическую себестоимость заготовления материально-производственных ценностей.

В плане счетов бухгалтерского учета для учета приобретенных материально-производственных запасов предусмотрен счет 10 «Материалы» и счета для учета процесса снабжения — 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

4. Учет операций процесса производства

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

По значимости произведенной продукции, виду деятельности и выполняемых работ в производственных организациях различают основное и вспомогательные производства. Основным производством считается вид основной деятельности организации, которым она занимается согласно своему уставу. К вспомогательным производствам относятся производства, созданные для обслуживания основных производств (ремонтно-техническое производство, автотранспортное хозяйство, водоснабжение, энергоснабжение и др.). В крупных организациях могут быть созданы и действовать обслуживающие

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

производства и хозяйства, предназначенные обслуживать бытовые и социально-культурные нужды персонала организации. В связи с этим учет должен обеспечивать раздельное отражение затрат по всем видам деятельности и объектам производства. Для этого в системе бухгалтерского учета используется ряд счетов учета затрат: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 22 «Страховые выплаты», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

На них в течение отчетного периода накапливаются только прямые затраты. Расходы же по обслуживанию производства и управлению предварительно отражаются на двух собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

5. Учет операций процесса реализации

Процесс реализации — это комплекс хозяйственных операций по сбыту продукции и доведению ее до потребителя. Реализация продукции — завершающий этап кругооборота средств предприятия.

В процессе реализации товаропроизводителям возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и реализацией продукции, а также определенная сумма прибыли. Сумма прибыли определяется как разница между стоимостью реализованной продукции по отпускным (продажным) ценам и ее полной фактической себестоимостью. **Полная себестоимость реализованной продукции** складывается из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией, которые называются коммерческими расходами.

Реализация — это продажа продукции, товара, в ходе которой происходит передача этой продукции покупателю и получение от него взамен денежных средств или других активов.

Своевременность отражения выручки за реализованную продукцию определяется датой отгрузки, сдачи продукции и предъявления покупателю платежных документов.

Для учета операций по реализации продукции и выявления финансовых результатов от ее продажи применяется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Отгруженная в соответствии с договором поставки продукция отражается записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно фактическая себестоимость отгруженной продукции списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В процессе реализации товаропроизводители производят расходы, связанные со сбытом продукции. В их состав входят расходы на тару и упаковку, транспортные расходы, прочие расходы по сбыту. Такие расходы учитываются по дебету синтетического счета 44 «Расходы на реализацию» (субсчет 1 «Коммерческие расходы»), а по кредиту данного счета отражается их списание на реализованную продукцию пропорционально установленной базе.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — сопоставляющий, это означает, что на нем одни и те же хозяйственные процессы отражаются как по дебету, так и по кредиту, но в двух разных оценках: по дебету — полная фактическая себестоимость реализованной продукции, по кредиту — выручка от реализации продукции. Разница между выручкой от реализации (кредит счета) и полной себестоимостью реализовано продукции (дебет счета) показывает финансовый результат от реализации продукции. После выявления финансового результата и его списания синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо не имеет и в балансе не показывается. Если выручка больше себестоимости, то прибыль записывают по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 99 «Прибыли и убытки»; если себестоимость

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

реализованной продукции больше выручки, имеет место убыток, он списывается с кредита 90 в дебет 99. На счете 99 отражаются также прибыли и убытки с других счетов, не связанные с реализацией продукции.

Тема 5: Документация и инвентаризация

1. Документация, ее сущность и значение; классификация документов
2. Реквизиты документов. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов.
3. Документооборот и его организация
4. Инвентаризация, ее виды и значение
5. Порядок проведения, оформления инвентаризации и отражения ее результатов в учете

1. Документация, ее сущность и значение; классификация документов

Документация — это один из элементов метода бухгалтерского учета. Она представляет собой способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения необходимых сведений о совершившихся хозяйственных явлениях, а также осуществления последующих записей в системе счетов бухгалтерского учета.

Документ (от лат. *documentum* — доказательство, свидетельство) представляет собой письменное распоряжение на совершение хозяйственной операции или письменное подтверждение действительного осуществления этой операции.

Документация является основой учета, определяет его правильность и достоверность.

Правильному составлению документов и использованию в учете помогает их классификация.

Все документы, применяемые в хозяйственной деятельности, подразделяются по назначению на:

– распорядительные;
– оправдательные;
– документы бухгалтерского оформления;
– комбинированные.

По объему содержания информации бухгалтерские документы подразделяются на первичные и сводные.

По способу отражения операций документы подразделяются на разовые и накопительные. По месту составления документы бывают:

– внешние;
– внутренние.

По количеству отраженных объектов (позиций) документы делятся на однопозиционные и многопозиционные.

По степени использования вычислительной техники для выписки документов, они подразделяются на выписываемые от руки и с помощью ЭВМ.

По виду носителей информации документы делятся на бумажные, выписываемые на бумаге, и безбумажные, существующие в виде электронных записей, хранящихся в памяти ЭВМ, на магнитных и других машинных носителях.

2. Реквизиты документов. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов

Основное содержание бухгалтерских документов составляют признаки и показатели, подтверждающие факт хозяйственной деятельности, которые называют реквизитами.

Бухгалтерские документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

– наименование документа;

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

– дату составления документа;
– наименование организации;
– содержание хозяйственной операции;
– измерители хозяйственной операции;
– личные подписи должностных лиц.

В зависимости от особенностей совершаемых хозяйственных операций, кроме перечисленных реквизитов, бухгалтерские документы могут содержать и другие реквизиты, расширяющие первичную информацию об операции.

3. Документооборот и его организация

Путь движения документа от момента составления до сдачи в архив называется документооборотом.

Правила документооборота и технологии обработки учетной информации отражаются в составе принятой организацией учетной политики. Для рациональной организации документооборота в организации приказом руководителя должен быть утвержден график документооборота. Контроль за соблюдением исполнителями графика осуществляет главный бухгалтер организации.

Поступающие в организацию документы подлежат формальной, арифметической проверкам и проверке по существу.

Формальная проверка документов заключается в установлении правильности оформления документов путём проверки полноты заполнения всех необходимых реквизитов, наличия подписи лиц, ответственных за совершение операций, своевременности заполнения и т.д.

Арифметическая проверка проводится для определения правильности арифметических подсчётов (путём подсчёта итогов, проверки правильности осуществления расчётных процедур и т.п.).

Проверка по существу заключается в установлении законности и экономической целесообразности совершённой хозяйственной операции.

Документы, составленные с нарушением установленных требований, не имеют юридической силы и, следовательно, не могут служить основанием для записи в бухгалтерском учёте. Поэтому учётный работник возвращает их для исправления или задерживает до выяснения.

Принятые после проверки документы подлежат дальнейшей обработке в бухгалтерии организации. Обработка документов начинается с таксировки.

Таксировка - это оценка натуральных показателей в денежном (стоимостном) выражении.

После таксировки документы подвергаются *группировке.* Группировку проводят по однородности содержания хозяйственных операций, а также отдельно по поступлению (приходу) и расходу материальных ценностей, денежных средств. Группировка документов производится в сводных группировочных (накопительных) ведомостях таким образом, чтобы получить необходимые данные для составления бухгалтерских проводок.

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учёта зависит от формы бухгалтерского учёта.

После отражения данных бухгалтерских документов на счетах бухгалтерского учёта, их подбирают в хронологическом порядке, подшивают в папки или переплетают и сдают в архив.

Сроки хранения отдельных документов в архиве устанавливаются законодательством. Ответственность за сохранность документов в архиве несут руководитель и главный бухгалтер организации.

4. Инвентаризация, ее виды и значение

Инвентаризация — это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Инвентаризация обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета, а также реальность всех статей бухгалтерского баланса и отчетности предприятия.

В зависимости от полноты охвата активов и обязательств инвентаризации бывают полные и частичные. Полная инвентаризация охватывает все активы и обязательства организации и проводится один раз в год, обычно перед составлением годового отчета на дату близкую к концу отчетного года. Частичная инвентаризация охватывает какой-либо один вид средств организации. Она должна проводиться систематически в течение года, так как обеспечивает сохранность активов организации, дисциплинирует материально-ответственных лиц, позволяет своевременно вскрыть нарушения, злоупотребления и факты хищения.

В зависимости от назначения и характера различают плановые и внеплановые инвентаризации. Плановые инвентаризации проводятся согласно плану-графику в заранее намеченные сроки. Внеплановые инвентаризации, как правило, невозможно предвидеть, а значит и заранее запланировать на контрольную дату. К ним относят инвентаризации, проводимые по распоряжению руководителя организации или вышестоящих органов.

5. Порядок проведения, оформления инвентаризации и отражения ее результатов в учете

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) определяются руководством организации. Общий порядок проведения инвентаризации активов и обязательств состоит в следующем.

На основании приказа руководителя организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерии, другие специалисты.

До начала проверки фактического наличия активов и обязательств все приходные и расходные документы или отчеты о движении активов и обязательств должны быть сданы в бухгалтерию.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам) с указанием «до инвентаризации на «_____» (дата)», что является основанием для определения остатков активов к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально-ответственные лица, а также лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение активов или доверенности на получение активов дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Сведения о фактическом наличии активов и финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации, которые составляются не менее чем в двух экземплярах.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица, которые принимали участие в непосредственном пересчете (перевесе) инвентаризируемых ценностей. В описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

По окончании инвентаризации все материалы по ней передаются на рассмотрение постоянно действующей центральной инвентаризационной комиссии (в крупных организациях) или руководителю организации (при отсутствии центральной инвентаризационной комиссии).

По результатам инвентаризации составляются сличительные ведомости, в которых отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально-ответственных лиц.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

– стоимость излишков активов при принятии их на бухгалтерский учет определяется на дату проведения инвентаризации на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальном предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на прочие доходы;

– недостача активов и (или) их порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на затраты по видам деятельности;

– недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республик Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и (или) их порчи в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на прочие расходы.

Нормы естественной убыли, утвержденные в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии таких норм, убыль рассматривается как недостача сверх норм. Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на прочие расходы, либо за счет резерва по сомнительным долгам. Выявленные при инвентаризации суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на прочие доходы. Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Тема 6: Формы, регистры и организация бухгалтерского учета

1. Учетные регистры, их сущность, значение и классификация
2. Порядок исправления ошибочных записей в учете
3. Формы бухгалтерского учета и их характеристика
4. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь
5. Организация работы бухгалтерских служб, их структура и функции
6. Права, обязанности и ответственность руководителя и главного бухгалтера за организацию бухгалтерского учета

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

7. Учетная политика организации, содержание и принципы формирования

8. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь и основные направления его реформирования

1. Учетные регистры, их сущность, значение и классификация

После проверки, таксировки и группировки первичных документов их данные должны быть зарегистрированы и отражены в синтетическом и аналитическом учете. Такая регистрация осуществляется в учетных регистрах.

Регистр бухгалтерского учета – это документ, предназначенный для систематизации и накопления учетной информации содержащейся в принятых к учету первичных документах, в денежном и (или) количественном выражении.

Регистры обычно представляют собой таблицы различной структуры.

Бухгалтерская практика выработала большое разнообразие учетных регистров. Их можно классифицировать по ряду признаков: по внешнему виду; по назначению (видам записей); по степени обобщения информации; по строению и форме графления и другим признакам.

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

По назначению (видам записей) учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные.

По степени обобщения информации Учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комбинированные.

По строению и форме графления регистры бухгалтерского учета подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, количественные, количественно-суммовые, контокоррентные, шахматные.

Выбор того или иного способа заполнения учетных регистров зависит от целого ряда условий: виды и формы учета, отраслевой принадлежности организации и т.д.

2. Порядок исправления ошибочных записей в учете

Ошибки, допущенные в учете, могут быть исправлены корректурным способом, способом дополнительной бухгалтерской проводки, способом «красное сторно».

Сущность **корректурного** способа сводится к тому, что обнаруженную в регистре неправильную запись зачеркивают тонкой чертой так, чтобы при необходимости ее можно было прочесть. Затем рядом или сверху делают правильную запись и оговорку «Исправлено», ставят дату, фамилию и подпись лица, внесшего исправление.

Этот способ может применяться и в первичных документах, но подписи на этом исправлении должны поставить все лица, его подписавшие.

Способ **дополнительной проводки (записи)** применяется тогда, когда бухгалтерская проводка составлена на сумму, меньшую, чем это следует из первичного документа. В таких случаях старую запись оставляют без изменения, я рядом на свободной строке (поле) дают дополнительную запись на недостающую сумму.

Исправление способом **«красное сторно»** производится тогда, когда была допущена ошибка в корреспонденции счетов, либо при подсчете итогов была указана сумма больше, чем требовалось. Для исправления ошибки неправильная бухгалтерская запись повторяется красными чернилами (берется в рамку или пишется со знаком «-»). Таким образом, неправильная запись аннулируется, а лишняя сумма вычитается. Суммы, записанные красным, вычитаются при подсчете итогов в регистре. После сторнирования неверной записи, на сумму операции составляется правильная запись обычным образом.

3. Формы бухгалтерского учета и их характеристика

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

Поскольку бухгалтерский учет в организации — это взаимосвязанная система записей, то и регистры должны образовывать упорядоченную систему. Такая система называется формой бухгалтерского учета.

В целом конкретная форма бухучета характеризуется определенным сочетанием применяемых регистров хронологического и синтетического учета; порядком ведения синтетического и аналитического учета; взаимосвязями между учетными регистрами; последовательностью, способом и техникой осуществления учетных записей.

В настоящее время в Республики Беларусь применяются в основном следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, автоматизированная, журнально-ордерная, упрощенная.

При **мемориально-ордерной** форме на каждый первичный документ, поступивший в бухгалтерии, составляется проводка, которая отражается в мемориальном ордере. Если количество однотипных первичных документов большое, то в начале их группируют и регистрируют в накопительных ведомостях, а мемориальный ордер и проводку составляют на итоговые данные ведомости. Каждый мемориальный ордер имеет свой номер и дату составления. К нему прикрепляются все первичные документы, получившие отражение в этом ордере в виде проводок.

Все мемориальные ордера по мере составления регистрируются в регистрационном журнале для сохранности документов. После этого данные мемориальных ордеров записываются в Главную книгу. По данным Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, итоги которой используются для составления баланса. Аналитический учет ведется на карточках по данным первичных документов.

При использовании **журнально-ордерной** формы учета входная информация из первичных документов группируются, в накопительной ведомости и после подсчета итогов, переносится в соответствующие журналы-ордера, где формируется вся информация по синтетическим счетам. Все журналы ведутся по кредитовому признаку, т.е. каждый журнал предусмотрен для отражения операций по кредиту счета в дебет разных счетов. Итоги журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, где для каждого счета предусмотрена отдельная страница, а для каждого месяца – отдельная строка. Дебетовые обороты переносятся в Главную книгу развернуто, т.е. с указанием по каждой сумме корреспондирующего счета и журнала-ордера, из которого эти суммы взяты. Кредитовые обороты переносятся в Главную книгу одной итоговой суммой, взятой из журнала-ордера. На основании Главной книги составляется оборотная ведомость и баланс. Аналитический учет ведется в ведомостях, на карточках и по отдельным счетам в журналах-ордерах.

Автоматизированная форма учета означает ведение бухгалтерского учета на ПЭВМ. Сведения о совершенных хозяйственных операциях вводятся в память машины с первичных документов, а затем используются в соответствии с программным обеспечением для получения любых сведений и регистров.

Упрощенная форма бухгалтерского учета рекомендована для применения на малых предприятиях. Основным регистром при этой форме является книга учета хозяйственных операций, куда записываются все совершенные хозяйственные операции в хронологическом порядке, и сразу производится отражение этих операций на счетах бухгалтерского учета. В конце месяца подсчитываются обороты по каждому счету, и выводится сальдо на конец месяца. На основании этих данных составляется оборотная ведомость и баланс. Аналитический учет ведется в специально разработанных ведомостях.

4. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь

Для достижения единообразия в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

информации, снижения трудоемкости ее получения осуществляется государственное регулирование учета.

Общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, составления отчетности регламентируется законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-XII, а также постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь - «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» от 31 октября 2011 г. № 111,

- «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» от 29 июня 2011 г. № 50 и др.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь осуществляется Министерством финансов, на которое Советом Министров Республики Беларусь возложены обязанности государственного регулирования.

Министерства и другие органы отраслевого управления с учетом специфики деятельности подведомственных им организаций, на основе действующего законодательства разрабатывают и согласовывают с Министерством финансов, другими государственными органами различные нормативные документы (инструкции, положения и т. д.), регламентирующие особенности организации бухгалтерского учета в отдельных отраслях национальной экономики.

5. Организация работы бухгалтерских служб, их структура и функции

Как правило, ведение бухучета в организации выполняет функционально обособленная бухгалтерская служба — бухгалтерия, которой руководит главный бухгалтер.

Численность работников бухгалтерии определяется исходя из объема бухгалтерской работы. Основной объемный показатель при оценке нагрузки на бухгалтерию — объем учетно-отчетного документооборота. Он зависит от масштаба, отраслевых, рыночных и других особенностей деятельности организации.

В соответствии с отдельными функциями в бухгалтерии могут быть выделены подразделения (группы, секторы, отделы). Обычно выделяются: материальная группа, расчетная (по зарплате) группа, финансовая группа, группа учета основных средств, группа реализации продукции и т. д.

В организациях с развитой производственной и сервисной структурой возможны два варианта организации бухгалтерии: централизованная и децентрализованная.

6. Права, обязанности и ответственность руководителя и главного бухгалтера за организацию бухгалтерского учета

Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения.

Руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

Руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

– создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера;

– передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

– вести учет лично в случаях, предусмотренных настоящим Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» или иными законодательными актами Республики Беларусь.

Главный бухгалтер осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации.

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

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации.

7. Учетная политика организации, содержание и принципы формирования

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

Под учетной политикой понимается совокупность способов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией.

Учетная политика организации включает в себя:

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

При формировании учетной политики организации необходимо исходить из:

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

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

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

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

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

8. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь и основные направления его реформирования

Учетные системы стран с развитой рыночной экономикой, ориентированной на широкое использование частных инвестиций, послужили основой для формирования международных стандартов финансовой отчетности. Ведущую роль здесь сыграла англо-американская модель учета.

МСФО носят рекомендательный характер. Они устанавливают требования к содержанию финансовой отчетности, а не к технике учета. Это позволяет национальным регуляторам и компаниям гибко подходить к организации подготовки отчетности в соответствии с МСФО.

Постановлением Совета Министров РБ от 4.05.1998 № 694 утверждена Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета

в Республике Беларусь. Во исполнение этой программы приняты некоторые нормативные документы по бухгалтерскому учету и отчетности (3 стандарта и 7 инструкций).

Другими основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета являются:

– выделение в бухгалтерии двух самостоятельных подразделений – управленческой и финансовой бухгалтерии;

– сокращение и упрощение документов, упрощение документооборота;

– широкое использование ПЭВМ для автоматизированной обработки учетно-аналитической информации.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф.СКОРИНЫ