КАРЕЛЬСКИЙ ФИЛИАЛ
ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТНОГО
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

Н. В. Драчева
Л. В. Резанова

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие
для студентов направлений «Экономика»
и «Государственное и муниципальное управление»

Петрозаводск
2019

УДК 657(075)
ББК 65.052я7
Д72

Драчева Надежда Валерьевна, старший преподаватель
кафедры экономики и финансов Карельского
филиала ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

Резанова Лада Викторовна, старший преподаватель кафедры экономики,
управления производством и государственного и муниципального управления
ФГБОУ ВО «Петрозаводский государственный университет»

Рецензенты:

Мяки Светлана Александровна, кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики и финансов Карельского филиала
ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

Костина Елена Игоревна, кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики, бухгалтерского учета,
анализа, аудита и финансов
ФГБОУ ВО «Петрозаводский государственный университет»

Драчева Н. В., Резанова Л. В.

Д72 Основы бухгалтерского учета : учебное пособие для студентов направлений «Экономика» и «Государственное и муниципальное управление» / Н. В. Драчева, Л. В. Резанова ; Карельский филиал РАНХиГС. – Петрозаводск : КарНЦ РАН, 2019. – 245 с.

ISBN 978-5-9274-0856-6

Учебное пособие по курсу «Основы бухгалтерского учета» представляет собой системное изложение теории бухгалтерского учета и включает 9 тем, в которых раскрываются исходные положения дисциплины. Все вопросы изложены в соответствии с действующим законодательством. Учебное пособие может быть использовано для подготовки бакалавров по направлениям «Экономика» и «Государственное и муниципальное управление».

УДК 657(075)
ББК 65.052я7

ISBN 978-5-9274-0856-6

© Драчева Н. В., Резанова Л. В., 2019
© Карельский филиал РАНХиГС, 2019
© ФИЦ «Карельский научный центр РАН», 2019

СОДЕРЖАНИЕ

ГЛАВА 1 СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 3
1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и измерители 3
1.2 Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета 8
ГЛАВА 2 ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ И ПРИЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 14
2.1 Предмет бухгалтерского учета и объекты хозяйственной деятельности 14
2.2 Классификация имущества экономического субъекта по видам и размещению 16
2.3 Классификация имущества экономического субъекта по источникам образования 26
2.4 Метод бухгалтерского учета и его элементы 28
ГЛАВА 3 БАЛАНСОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ 32
3.1 Бухгалтерский баланс: строение, функции, виды 32
3.2 Влияние фактов хозяйственной жизни на валюту баланса . . 47
ГЛАВА 4 СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ 52
4.1 Счета бухгалтерского учета: понятие, строение, назначение 52
4.2 Двойная запись: сущность и значение 57
4.3 Хронологическая и систематическая записи 60
4.4 Синтетический и аналитический учет, их взаимосвязь 62
4.5 Оборотные ведомости по счетам бухгалтерского учета 64
ГЛАВА 5 ОСНОВЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ 66
5.1 Основы учета процесса снабжения предприятия предметами труда 66
5.2 Основы учета процесса производства 75
5.3 Основы учета процесса продажи продукции 101
ГЛАВА 6 ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 115
6.1 Основные допущения и требования в бухгалтерском учете 115
6.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета 118
6.3 Процедура бухгалтерского учета 124
6.4 Бухгалтерский аппарат: его структура и функции 127

ГЛАВА 7 ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО УЧЕТА 133
7.1 Понятие первичного учета 133
7.2 Классификация документов 143
7.3 Организация документооборота 146
7.4 Учетные регистры и счетные записи 150
7.5 Способы исправления ошибок в учетных регистрах 155
ГЛАВА 8 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ 158
8.1 Инвентаризация: ее значение и виды 158
8.2 Порядок проведения инвентаризации 162
8.3 Учет результатов инвентаризации 176
ГЛАВА 9 БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ . . . 180
9.1 Сущность отчетности и общие требования к ней 180
9.2 Виды и состав отчетности 182
9.3 Общий порядок составления и представления отчетности . . 185
9.4 Бухгалтерский баланс – основная форма отчетности 188
9.5 Содержание Отчета о финансовых результатах 209
9.6 Содержание Отчета об изменениях капитала 220
9.7 Содержание Отчета о движении денежных средств 226
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 236
ПРИЛОЖЕНИЕ 242

Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается.

Б. Солозано

ГЛАВА 1 СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и измерители

Производственно-хозяйственная деятельность экономического субъекта должна быть определенным образом организована и ею следует рационально управлять. Это достигается при помощи хозяйственного учета.

Зарождение и смена общественно-экономических формаций предполагают историческую обусловленность учета. Общество не могло развиваться, не располагая информацией о наличии и использовании своих ресурсов, о существовании источников их возмещения. В рамках каждой исторической формации общество исходило из достигнутого уровня развития производительных сил и характера производственных отношений. Соответственно этому определялись цели и задачи учета.

Хозяйственный учет представляет собой экономическую информацию для управления экономическим субъектом и включает в себя информационные процессы в виде прямой и обратной связи. В процессе управления экономическим субъектом учет играет роль обратной связи, т. к. он выдает сведения об имуществе экономического субъекта, источниках его образования и хозяйственных процессах.

Хозяйственный учет – сложная система экономической информации, которая обеспечивает получение данных о производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Для получения экономической информации необходимо:

- наблюдать за состоянием и движением имущества экономического субъекта и источников его образования;
- измерять полученные сведения;
- регистрировать полученные сведения.

Эти функции были всегда присущи учету. В совокупности наблюдение, измерение, регистрация фактов производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта формируют количественную оценку хозяйственных процессов и поэтому мало что дают для повышения эффективности управления экономическим субъектом. На ранней стадии развития экономических отношений выполнение только этих функций удовлетворяло потребности хозяйственной жизни.

По мере развития производительных сил появилась общественная потребность в получении более качественной информации на базе соизмерения количественно-разнородных фактов хозяйственной жизни. Появление денег как всеобщего эквивалента позволило осуществить группировку фактов хозяйственной деятельности, их обобщение и приступить к их анализу. Поэтому позднее количественные функции были дополнены необходимостью группировки и обобщения информации о происходящих явлениях.

Практически это привело к формированию понятия хозяйственного учета, содержание которого составляют наблюдение фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, их измерение, регистрация, группировка и обобщение.

Хозяйственный учет в самом широком смысле есть функция управления, достаточно рано обособившаяся в самостоятельный вид общественно-полезного труда. Хозяйственный учет всегда, при любом общественно-экономическом строе призван обеспечивать информацией аппарат управления.

Таким образом, хозяйственный учет – это информационный процесс, обеспечивающий количественное отражение и качественную характеристику хозяйственных процессов, происходящих в экономическом субъекте в целях управления и контроля.

Информация об экономической жизни экономического субъекта может приобрести «товарный» вид для пользователей, если все учтенные ресурсы и хозяйственные процессы (как объекты хозяйственного учета) получат свои характеристики в виде показателей в трех учетных измерителях: натуральных, трудовых, денежных[1].

---

[1] Теория бухгалтерского учета: Учебник / под ред. Е. А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2001. – С. 21–23.

Учетные измерители – единицы измерения, при помощи которых на основе измерений и исчислений хозяйственных ресурсов и процессов формируются показатели для различных нужд экономической деятельности.

Учет в натуральных измерителях называют количественным. Назначение количественного учета – обеспечить информацию о натуральных (физических) объемах основных средств, оборудования к монтажу, сырья, материалов, готовой продукции, энергии и других учетных объектах, количество которых можно и необходимо определять в натуральных измерителях.

Показатели учетных объектов в натуральных измерителях подразделяют по их признакам, характеризующим качественные (сорт, сроки годности, категории) и количественные параметры (в мерах массы, длины, объема, площади и т. п.) этих объектов. При этом количественный учет в силу используемых им измерителей не может представить сопоставимые данные обо всей совокупности ресурсов и процессов в целом по экономическому субъекту, но такая задача и не ставится.

Для детализации характеристик учетных объектов используются условно натуральные измерители, по существу представляющие обоснованно укрупненные натуральные измерители, причем натуральный состав учетных объектов, включаемых в основной объект, заранее определен техническими условиями, государственными стандартами и другими признаками. Примерами условного натурального измерителя могут служить: комплект ремонтного инструмента, 100 пар обуви определенного вида, один станкокомплект, 100 условных банок консервов и т. п. Другой разновидностью натурального измерителя являются условные (приведенные) единицы, эксплуатационные единицы, единицы работ.

В налоговых платежах используется налоговая единица – единица качественного измерения объекта налогообложения. Так, для исчисления земельного налога применяются специальные натуральные измерители – акр, гектар и др., при установлении акцизов на бензин – литр, галлон, баррель и т. д.

В производственных циклах применяются условные единицы продукции – расчетное число изделий (в отличие от изделий, физически завершенных производством); единица сборочная –

составные детали, узлы, агрегаты, иные части изделий, которые технологически сочленяются на сборочных операциях заводом-изготовителем; единица товарная – размер упаковочной единицы, а также количество единиц товара в одной упаковке.

В натуральных и условно натуральных измерителях различные виды средств учитываются раздельно, каждый в свойственном ему измерителе.

В сочетании с натуральными применяются трудовые измерители, предназначенные для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы или вида деятельности. Они выражаются в различных единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах и др., на их основе формируются показатели трудоемкости продукции, отдельных трудовых операций, технологий, частей продукции, трудоемкость работ, услуг в различных сферах и видах деятельности; на основании информации о затратах труда, выраженных в трудовых измерителях, исчисляют и начисляют заработную плату персоналу, определяют показатели производительности труда.

Таким образом, трудовые измерители, как и натуральные, имеют строго определенные границы применения.

Денежные (стоимостные) измерители являются обобщающими, позволяют определить показатели разнородных объектов учета в одном эквиваленте и соответствуют денежным знакам в национальной валюте России (рубли, копейки). Денежный измеритель позволяет произвести различные учетно-экономические группировки по многим основаниям на микро- и макроуровнях независимо от их принадлежности к той или иной отрасли экономики и всевозможных особенностей деятельности экономических субъектов.

В РФ действует система хозяйственного учета, в которой выделяются три взаимосвязанных вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский.

Оперативный (оперативно-технический, внутрихозяйственный) учет – составная часть хозяйственного учета, сущность которого состоит в группировке и обобщении первичной информации для создания внутрихозяйственной отчетности,

используемой в оперативном управлении экономическим субъектом. Этот учет необходим для отражения и контроля отдельных хозяйственных процессов непосредственно в ходе их совершения. Он быстро и своевременно обеспечивает отдельных работников информацией, необходимой для управления: учет (явки (неявки) персонала на работу, поступление материалов от поставщиков на склад, подача материалов к определенным рабочим местам, объем выпущенной продукции и т. д.). Этот вид учета не требует определенной системы документации, абсолютной точности показателей, хотя данные должны быть достоверны. Временной цикл формирования информации в оперативном учете, не в ущерб ее качеству, должен быть минимальным, т. к. от этого зависит достоверность хозяйственного учета, а, следовательно, эффективность системы управления экономическим субъектом.

Поскольку оперативный учет применяется для получения текущих сведений по отдельным фактам деятельности и не охватывает всю хозяйственную деятельность, то он не преследует цель получения обобщенной информации в денежном выражении. Оперативный учет в основном использует натуральные и трудовые измерители, а денежный используется только по тем объектам, по которым не предусмотрены данные измерители.

Статистический учет – часть хозяйственного учета, представляющая систему сбора, накопления, обработки и изучения количественных показателей развития общественного производства, общественных явлений, их состояния и изменения. Этот учет отражает и контролирует однородные массовые явления и устанавливает закономерности их развития. Статистические показатели направлены на выявление и обобщение информации о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, материально-производственных запасов и т. п.

Данный учет позволяет определять как количественные, так и качественные показатели. Поэтому использует все виды учетных измерителей и данные оперативного и бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет отражает и контролирует процессы производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Он имеет следующие особенности:

- сплошное отражение всех фактов хозяйственной жизни;
- непрерывное во времени отражение происходящих фактов хозяйственной жизни;
- документальное оформление каждого факта хозяйственной жизни;
- предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками конкретного экономического субъекта;
- все объекты учета отражаются в денежном выражении;
- взаимосвязанное отражение всех фактов хозяйственной жизни;
- применение специфических приемов обработки данных (счета, калькуляции, двойная запись и т. п.).

Все виды учета между собой тесно взаимосвязаны и образуют единую систему.

1.2 Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета

В системе хозяйственного учета бухгалтерской учет занимает ведущее место. В бухгалтерском учете все факты производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта учитываются только в денежной оценке. То, что нельзя выразить в денежной оценке, в учете не отражается.

Бухгалтерский учет – система сплошной, непрерывной, документальной регистрации фактов производственно-хозяйственной деятельности в денежной оценке для контроля и управления.

С 1 января 2013 года вступил в действие новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года (далее 402-ФЗ), который изменил подход к бухгалтерскому учету. Действие этого закона распространяется на[1]:

1) коммерческие и некоммерческие организации;
2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;

[1] Ст. 2 федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ в ред. федер. закона от 28.11.2018 N 444-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344; СЗ РФ. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7516.

3) Центральный банк Российской Федерации;
4) индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой;
5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

В соответствии с законом № 402-ФЗ бухгалтерский учет могут не вести[1]:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;
2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом или потребностями в информации. Информация, представляемая собственным пользователям, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для

[1] Ст. 6 федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ в ред. федер. закона от 28.11.2018 N 444-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344; СЗ РФ. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7514.

принятия решений по эффективному управлению экономическим субъектом, анализу его деятельности, для целей планирования, контроля и др.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет следующие функции: информационную, контрольную и аналитическую.

Информационная функция. Учетно-экономическая информация, характеризующая фактическое состояние хозяйственной деятельности, формируется в системе хозяйственного учета. В бухгалтерском учете регистрируется, накапливается и обобщается информация о состоянии имущественных средств хозяйствующего субъекта и имущественных отношений с другими хозяйствами, о работе и результатах. Следовательно, бухгалтерский учет отражает, создает комплексную информацию во всех областях хозяйственной деятельности. Все многочисленные факты хозяйственной жизни документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах, отражаются на счетах бухгалтерского учета, затем полученные данные обобщаются в формах бухгалтерской отчетности. Таким образом, информационная функция состоит в том, что бухгалтерский учет предоставляет все фактические данные о производственно-хозяйственной деятельности экономического субъекта, необходимые для управления.

Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на всех стадиях производства, причем в случае необходимости контроль во всех деталях деятельности экономического субъекта и его подразделений. Контрольная функция типична для бухгалтерского учета при любых условиях хозяйствования и любых пользователях учетной информации. Она предполагает постоянный контроль над использованием различного вида ресурсов. Контроль – система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям.

Аналитическая функция заключается в анализе производственной и финансовой деятельности экономического субъекта, ее результатов. На основании учетно-экономической информации заинтересованные лица стремятся получить необходимые им достоверные сведения об имущественном состоянии эконо-

мического субъекта, его платежеспособности, использовании заемных средств, внутренних и внешних отношениях, перспективах развития и т. п. Для целей управления необходим анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, распределения и использования прибыли и т. п. Следовательно, значимость аналитической функции учета для оперативного управления, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, прогнозирования производственной и финансовой деятельности предприятия трудно переоценить.

Отражая хозяйственную деятельность, выполняя функции по управлению, бухгалтерский учет сам находится под воздействием системы хозяйственной деятельности. Именно она определяет те требования, которые предъявляются к бухгалтерскому учету: достоверность, своевременность, объективность, ясность, понятность.

В соответствии с функциями, которые выполняет бухгалтерский учет, на него возлагаются следующие основные задачи:

- формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией пользователей для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразности, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В настоящее время бухгалтерский учет подразделяется на теорию бухгалтерского учета, бухгалтерский финансовый учет, бухгалтерский управленческий учет.

Теория бухгалтерского учета – это теоретические, методологические и практические основы организации системы бухгалтерского учета.

Бухгалтерский финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается сторонним пользователям.

Бухгалтерский управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самого экономического субъекта.

Различия финансового и управленческого бухгалтерского учета представлены в Приложении[1].

Хотя существуют различия, большую часть элементов финансового учета можно найти и в управленческом. Этому есть две причины[2].

1) факторы, определяющие значение общепринятых для финансового учета принципов, действуют и в отношении управленческого учета.
2) оперативная информация используется и для составления финансовых документов, и в управленческом учете. Следовательно, сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами. Иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации.

Наиболее важный фактор, определяющий сходство, тот, что данные и финансового, и управленческого учета используются для принятия решений. Так, данные финансового учета помогают инвесторам в оценке перспектив организации, т. е. в принятии решений об осуществлении инвестиций в данную организацию. Данные управленческого учета используют менеджеры для решения широкого круга задач управления, например при определении цен, необходимости покупки каких-либо комплектующих на стороне или производства их внутри организации.

Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, требуется различным пользователям. В зависимости от цели использования учетной информации ее пользователей подразделяют на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи используют учетную информацию с целью управления экономическим субъектом. К ним относятся

---

[1] Управленческий учет / Под ред. А. Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – С. 20–22.
[2] Там же. – С. 23.

лица, несущие ответственность за управление деятельностью экономического субъекта.

Внешние пользователи могут изучить только внешнюю бухгалтерскую финансовую отчетность. Каждый из этих субъектов изучает информацию, исходя из своих интересов. Эти пользователи могут быть разделены на три группы:

1) пользователи с прямым финансовым интересом. Это инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели. Инвесторов интересует выгодность размещения своих капиталов и степень риска, связанного с инвестициями; кредиторов – способность организации своевременно погашать обязательства. Контрагенты (поставщики и покупатели) заинтересованы в стабильности коммерческих связей, способности своевременно и полно осуществлять расчеты, выполнять контрактные обязательства.
2) пользователи с косвенным финансовым интересом. Это особая группа пользователей, так как степень их влияния на управление организацией специфична и регламентируется законодательно. Это регулирующие органы (регулируют бухгалтерский учет и отчетность экономических субъектов, выпуск, покупку и продажу ценных бумаг, фондовые операции), налоговые органы (контролируют правильность уплаты налогов), органы статистики (на базе отчетности экономических субъектов формируют статистическую обобщающую отчетность).
3) пользователи, не имеющие финансового интереса. Они хотя непосредственно и не заинтересованы в деятельности организации, но либо защищают, либо представляют интересы первой группы пользователей. Это – аудиторские фирмы, консалтинговые фирмы, юристы и т. п.

Совокупность бухгалтерских приемов представляется не беспорядочным и бессистемным набором практических правил и приемов, а является логическим развитием стройной и разумной системы. Все пестрое разнообразие объединяется основною руководящей идеею, все связано нитью логической последовательности, одно положение вытекает из другого со строгою разумностью. Пред нами тогда раскрывается все построение бухгалтерии, вся сущность предмета.

К. Дьютон

ГЛАВА 2 ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ И ПРИЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Предмет бухгалтерского учета и объекты хозяйственной деятельности

Для выяснения содержания предмета бухгалтерского учета необходимо рассмотреть те объекты, которые имеются у экономического субъекта для его нормальной производственно-хозяйственной деятельности.

Объекты бухгалтерского учета – это конкретные единицы хозяйственных средств и источников их формирования в стоимостном выражении, а также хозяйственные процессы.

Бухгалтерский учет отражает состав и движение имущества экономического субъекта. Состав и размер средств зависит от размера экономического субъекта, характера деятельности и других факторов. Следовательно, первым объектом бухгалтерского учета является имущество экономического субъекта (хозяйственные средства, активы).

Хозяйственные средства поступают из различных источников. В бухгалтерском учете отражается состав и движение этих источников. Следовательно, источники образования имущества (пассивы) экономического субъекта являются вторым объектом бухгалтерского учета.

Производственно-хозяйственная деятельность экономического субъекта связана с непрерывным кругооборотом средств. Весь

этот кругооборот можно представить в виде трех основных процессов: снабжение, производство, реализация.

Процесс снабжения – обеспечение предприятия различными ресурсами. Сфера снабжения (заготовления) выполняет две основные задачи:

- осуществляет контроль за ходом выполнения договоров с поставщиками и подрядчиками по снабжению производственными запасами в соответствии с установленными сроками;
- определяет фактическую стоимость приобретенных производственных запасов.

Процесс производства – процесс превращения предметов труда в готовую продукцию. Он является основным в деятельности предприятия. Здесь предметы труда превращаются в готовую продукцию с помощью работников, которые воздействуют на них с помощью средств труда и придают им новый вид или свойства.

В сфере производства принимают участие труд человека, средства и предметы труда, в результате чего у экономического субъекта образуются различные затраты (заработная плата, материальные затраты, амортизация основных средств). Кроме того, имеются общепроизводственные расходы (расходы по обслуживанию и управлению производством) и общехозяйственные расходы (расходы по обслуживанию и управлению экономическим субъектом).

Сфера производства выполняет три основные задачи:

- определяет объем производства выпускаемой продукции в целом и в разрезе видов в натуральном и стоимостном выражении;
- исчисляет фактическую себестоимость продукции в целом и в разрезе видов продукции;
- контролирует экономное и рациональное использование ресурсов.

Процесс реализации – доведение готовой продукции до потребителя. Это совокупность операций по сбыту и продаже продукции (работ, услуг). По его результатам определяется финансовый результат от продаж.

Учет реализации выполняет три основные задачи:

- осуществляет контроль за ходом выполнения договоров поставок по объему и ассортименту;

- контроль за своевременностью расчетов с покупателями и заказчиками;
- выявление финансового результата от продажи продукции (работ, услуг).

Все процессы состоят из отдельных фактов хозяйственной жизни.

Факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств[1].

В бухгалтерском учете отражается ход хозяйственных процессов, их объем, связанные с их осуществлением затраты и экономические результаты. Следовательно, третьим объектом бухгалтерского учета являются хозяйственные процессы.

Все перечисленные объекты и составляются содержание предмета бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете отражаются те средства, источники и процессы, которые имеют денежную оценку.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета являются имеющие денежную оценку имущество предприятия, источники его образования и хозяйственные процессы.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются[2]: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

2.2 Классификация имущества экономического субъекта по видам и размещению

В практике бухгалтерского учета по видам все имущество экономического субъекта делится на внеоборотные и оборотные активы.

Внеоборотные активы, участвуя в нескольких циклах, не исчерпываются полностью в одном кругообороте средств. Оборот-

[1] Ст. 3 федерального закона «О бухгалтерском учете».
[2] Там же. – Ст. 5.

ные же активы используются один операционный цикл и представляют те активы, которые по окончании процесса сбыта превратятся опять в денежные средства.

К внеоборотным активам относятся основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, оборудование к установке, долгосрочные финансовые вложения.

При отнесении объектов к *основным средствам* необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). В соответствии с данным документом при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий[1]:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются все эти условия, и их стоимость не превышает лимит, установленный в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

---

[1] П. 4 Приказа Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) от 30.03.2001 N 26н в ред. Приказа Минфина РФ от 16.05.2016 № 64н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – N 20; Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)[1].

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой сумму всех фактически произведенных расходов на их приобретение (создание) и доведению их до состояния, пригодного к выполнению установленных функций.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случаях:

- достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации. Данные затраты считаются капитальными, поэтому увеличивают первоначальную стоимость объектов основных средств;
- переоценки объектов основных средств. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его

[1] П. 5 ПБУ 6/01.

первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

Основные средства составляют материально-техническую базу предприятия, многократно участвуют в процессе кругооборота средств, сохраняя при этом свою натурально-вещественную форму, и переносят свою стоимость на стоимость изготавливаемой продукции по частям, по мере начисления амортизации.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится. Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств. Затраты на ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

В отчетности отражается остаточная стоимость основных средств, которая определяется как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью основных средств и начисленной амортизацией.

При отнесении объектов к *нематериальным активам* необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). В соответствии с данным документом при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий[1]:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформлен-

[1] П. 3 Приказа Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) от 27.12.2007 N 153н в ред. приказа Минфина РФ от 16.05.2016 № 64н // Российская газета. – 2008. – № 22; Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru.

ные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

По нематериальным активам начисляется амортизация, поэтому в отчетности они отражаются по остаточной стоимости, то есть за минусом начисленной амортизации.

Капитальные вложения представляют собой совокупность долгосрочных инвестиций, используемых для воспроизводства имущества длительного пользования (основных средств и нематериальных активов). То есть это инвестиции экономического субъекта в собственное развитие. В настоящее время в бухгалтерском учете этот активов называется «вложения во внеоборотные активы».

Оборудование к установке – это приобретенное, но еще не установленное оборудование, требующее монтажа.

Долгосрочные финансовые вложения представляют собой:

- инвестиции в ценные бумаги других организаций с намерением получать доход по ним более 1 года;
- вклады в уставные капиталы других организаций;
- предоставление другим организациям займов на срок более 1 года.

К оборотным активам относятся материалы, незавершенное производство, готовая продукция, дебиторская задолженность, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, расходы будущих периодов.

Материалы делятся на основные и вспомогательные. Основные материалы образуют материальную основу готовой продукции. Вспомогательные материалы не составляют основы готовой продукции, а лишь принимают участие в ее образовании. При этом они используются:

- для содействия нормальной работе средств труда (смазочные материалы);
- для внесения качественных изменений в основные материалы или готовую продукцию путем присоединения к ним (красители, лаки, клей);
- для обслуживания процесса труда (электротехнические материалы, мыло).

По назначению и роли в производстве различают:

- сырье и основные материалы. К сырью относят продукты добывающей промышленности и сельского хозяйства, поступающие в переработку (руда, хлопок, молоко). Материалами считают продукты, прошедшие предварительно промышленную обработку (металл, пластики, ткани);

- покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали, приобретаемые в порядке производственной кооперации для выпускаемой продукции, но требующие обработки или сборки;
- топливо – это материалы, предназначенные для выработки энергии, для отопления зданий, для эксплуатации транспортных средств, для технических нужд экономического субъекта (уголь, дрова, нефтепродукты, газ);
- тара (для упаковки и транспортировки) и тарные материалы (для изготовления тары и ее ремонта);
- запасные части – детали, изготовляемые или приобретаемые экономическим субъектом для замены изношенных частей и ремонта основных средств;
- строительные материалы, используемые для строительных и монтажных работ;
- прочие материалы – отходы производства (обрубки, обрезки, стружка, лоскут), отходы от утилизации неисправимого брака, материальные ценности, полученные от списания основных средств (металлолом, утильсырье).

Эта классификация используется для организации бухгалтерского учета материальных ресурсов. Для оперативного руководства работой экономического субъекта она дополняется классификацией материалов по техническим свойствам.

По техническим свойствам материалы обычно выделяют в особые группы: черные металлы, трубы, цветные металлы, химикаты, резинотехнические изделия и т. д. Классификация материалов предусматривает отраслевые особенности экономического субъекта. Каждая группа материалов подразделяется на подгруппы, например, в группе черных металлов выделяются прокат, балки и швеллеры, крупно сортовая, средне сортовая, мелко сортовая сталь, катанка и т. д. Затем в каждой подгруппе приводится перечень наименований материалов с их технической характеристикой. Классификация материалов по техническим свойствам строится применительно к перечню материалов, установленному в отчете об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов, что упрощает составление этого отчета.