

М. В. ТИМОФЕЕВА, Л. К. АФАНАСЬЕВА

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебник

*Допущено*

*Учебно-методическим объединением по образованию  
в области производственного менеджмента в качестве  
учебника для студентов высших учебных заведений,  
обучающихся по специальности 080502 «Экономика  
и управление на предприятии строительства»*

2-е издание, исправленное



Москва

Издательский центр «Академия»

2008

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

T415

Рецензенты:

ст. преподаватель кафедры аудита Всероссийского заочного финансово-экономического института, канд. экон. наук *Н. В. Савина*;  
зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций, канд. экон. наук, профессор *И. Ф. Мухарь*

**Тимофеева М. В**

T415 Бухгалтерский учет в строительных организациях: учебник для студ. высш. учеб. заведений / М. В. Тимофеева, Л. К. Афанасьева. — 2-е изд., испр. — М. : Издательский центр «Академия», 2008. — 336 с.

ISBN 978-5-7695-4775-1

Рассмотрены сущность и организация бухгалтерского учета в строительных организациях. Показаны особенности разных видов учета, таких как учет денежных средств, расчетов по оплате труда, внеоборотных активов, финансовых вложений, материалов и др. Рассказано о международной системе финансовой отчетности.

Для студентов высших учебных заведений.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

*Оригинал-макет данного издания является собственностью Издательского центра «Академия», и его воспроизведение любым способом без согласия правообладателя запрещается*

© Тимофеева М. В., Афанасьева Л. К., 2006

© Образовательно-издательский центр «Академия», 2006

© Оформление. Издательский центр «Академия», 2006

ISBN 978-5-7695-4775-1

## ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе развития экономики в России строительная отрасль занимает особое место в сфере производства. Она обладает существенной спецификой, связанной с такими особенностями ценообразования, как привязка к нормативно-сметным базам с различными возможностями пересчета цен. Значительную роль играет также большая продолжительность производственного цикла и территориальная рассредоточенность строительных объектов.

Строительство — это высокоразвитая отрасль народного хозяйства, обладающая в своей основе мощной производственной базой.

Строительная индустрия представляет собой совокупность строительных и монтажных организаций, осуществляющих индивидуальную работу по возведению, реконструкции и расширению зданий и сооружений, а также по монтажу оборудования. Важными направлениями технического прогресса в строительстве являются внедрение новых проектных решений, высокопроизводительных технологических процессов, развитие современных методов сборки, монтажа конструкций зданий и сооружений, совершенствование технологии, организации и управления строительством.

Отличительная особенность строительства от всех других отраслей заключается в том, что конечный продукт производства всегда неподвижен относительно земли, индивидуален даже в том случае, если объекты построены по одному и тому же проекту, рассчитан на длительную эксплуатацию. Главной сферой строительства является создание и обновление основных фондов.

Происходящие изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности должны упростить процесс формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов.

Реформа проводится на основании международных стандартов финансовой отчетности. В бухгалтерской отчетности приводится

информация об аффилированных лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, обесценивании финансовых и других активов и др. Однако сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности ее полезного использования.

На современном этапе экономических преобразований складываются благоприятные условия для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности. Уже введены в действие и применяются нормативные правовые акты, накоплены определенные навыки и опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях.

Общество понимает необходимость повышения темпов перехода к использованию международных стандартов финансовой отчетности.

В общей системе бухгалтерского учета в строительных организациях учет затрат и калькулирование себестоимости работ занимают ведущее положение. Себестоимость является обобщающим показателем производства, с ее помощью строительная организация может контролировать уровень затрат на выполнение и сдачу работ, сопоставлять с их выручкой и тем самым влиять на рост своего дохода.

Таким образом, себестоимость позволяет определить нижний порог цены на производство работ, выявить финансовый результат по итогам деятельности строительной организации, а также дает возможность оценить степень экономии всех видов ресурсов. Снижение себестоимости продукции представляет собой один из решающих факторов повышения эффективности строительного производства. Его влияние еще более усилилось в связи с изменениями, связанными с приватизацией строительных организаций, переводом их на рыночные отношения и преимущественно экономические методы управления. В условиях перехода к рыночным отношениям снижение себестоимости стало одним из наиболее активных стимулов развития хозяйствующего субъекта.

Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информацию, формируемую в бухгалтерском учете, используют для составления управленческой, налоговой, статистической отчетностей, отчетности перед надзорными органами. При необходимости на основе данной информации можно составлять другие виды отчетности. В связи с этим главная задача в области бухгалтерского учета заключается в обеспечении относительной независимости учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности невозможно без совершенствования бухгалтерского образования. С одной стороны, задача заключается в подготовке достаточного количества квалифицированных бухгалтеров, понимающих концепции и конкретные правила формирования информации, владеющих современными навыками ведения бухгалтерского учета, подготовки бухгалтерской отчетности.

С другой стороны, качественная система бухгалтерского учета и отчетности предполагает наличие достаточного числа пользователей, которые нуждаются в информации, формируемой в них, и имеют потребность и навыки ее использования при принятии экономических решений, в частности определении направлений инвестирования капитала и анализа рисков, связанных с этим.

# Глава 1

## ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

После изучения этой главы вы будете знать:

- цели и задачи бухгалтерского учета;
- предмет, объекты и метод бухгалтерского учета;
- функции балансового обобщения;
- классификацию счетов бухгалтерского учета и сущность двойной записи;
- значение оценки, калькуляции и инвентаризации объектов бухгалтерского учета;
- роль документации и документооборота в формировании необходимой информации;
- принципы и нормы бухгалтерского учета.

### 1.1. Виды, предмет и методы бухгалтерского учета

Успех любой организации зависит от эффективности множества отдельных сделок. Бухгалтерский учет выступает связующим звеном между хозяйственной деятельностью организации и ее внешними и внутренними потребителями. Таким образом, он является средством отражения хозяйственной деятельности организации. Отсюда вытекает цель бухгалтерского учета — предоставление пользователям в основном финансовой информации, необходимой для принятия решений. При этом предоставляемая информация о хозяйственной деятельности и имущественном положении должна быть полной и достоверной.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ *бухгалтерский учет* представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Данное определение предполагает, что бухгалтерский учет вбирает в себя совокупность принципов и технических приемов, с помощью которых экономические данные об отдельной организации классифицируются, регистрируются и периодически представляются и разъясняются потребителям этой информации. Согласно российскому законодательству бухгалтерский учет должны вести все организации, прошедшие юридическую регистрацию, без исключения.

С помощью бухгалтерского учета организации решают ряд задач:

1) обеспечение сохранности имущества собственников направлено на защиту их интересов;

2) контроль как средство обеспечения эффективного управления предприятием обусловлен внедрением систем интенсивного использования трудовых ресурсов. Решение этой задачи направлено на формирование информационной базы для принятия эффективных управленческих решений;

3) исчисление финансовых результатов позволяет обеспечить выявление экономических и юридических последствий хозяйственных операций.

**Виды учета.** На современном этапе развития экономической системы страны хозяйственный учет включает в себя четыре составляющие (рис. 1.1):

1) *статистический учет* — это система наблюдения, изучения и обобщения массовых качественно однородных явлений и процессов, протекающих в различных сферах общества;

2) *оперативно-технический учет* — это система обобщения информации в целях принятия управленческих решений и организации контроля выполнения условных обязательств;

3) *налоговый учет* — это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации;

4) *бухгалтерский учет* в настоящее время разделен на две подсистемы:

- **финансовый учет и отчетность** — это бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации, необходимой для внешних пользователей;

- **управленческий учет** — это бухгалтерский учет внутри организации, необходимый для управления ее экономическими ресурсами.

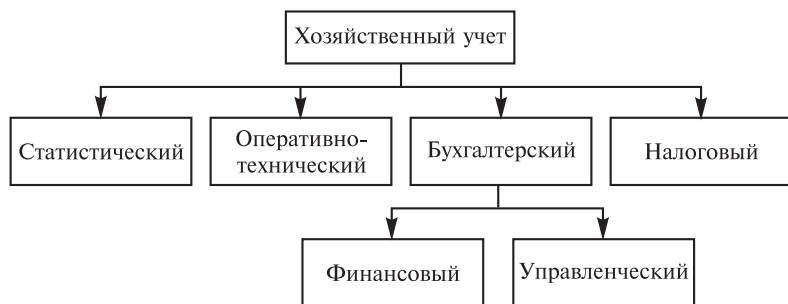


Рис. 1.1. Виды хозяйственного учета

С помощью финансового учета и отчетности формируется информация о результатах деятельности организации в целом, ее финансовом положении и изменениях этого положения, предназначенная различным пользователям: существующим и потенциальным инвесторам, кредиторам, поставщикам и покупателям, рабочим и служащим, государственным органам. На основе получаемых из финансовой отчетности сведений широкий круг пользователей должен иметь возможность проводить сравнительный анализ деятельности различных организаций. Для этого устанавливают единые принципы организации учета, оценки имущества, формы финансовой отчетности.

Управленческий учет представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации о расходах и финансовых результатах деятельности организации, которая направлена на обеспечение нужд внутренних пользователей, т.е. работников организации. Таким образом, он обслуживает внутренние хозяйственные процессы организации. Учет и отчетность организуются для обеспечения контроля за управлением предприятием. Управленческий учет создает предпосылки для взаимосвязи затрат и эффективности деятельности организации.

**Предмет и объекты бухгалтерского учета.** *Предметом бухгалтерского учета* является финансово-хозяйственная деятельность организации, которая включает в себя хозяйственные операции, происходящие в процессе ее функционирования.

Цель хозяйственной деятельности организации заключается в использовании экономических ресурсов для извлечения доходов. В связи с этим *объектами бухгалтерского учета* являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе деятельности. С помощью бухгалтерского учета регистрируют факты хозяйственной жизни, которые затрагивают хозяйственные средства, капитал и обязательства организации и которые подтверждают как внешние, так и внутренние операции. Внешние операции возникают как следствие связей организации с окружающей средой: поставщиками, покупателями, кредитными организациями и другими субъектами; внутренние операции являются результатом кругооборота хозяйственных средств внутри самой организации: производственного потребления сырья и материалов, эксплуатации оборудования, движения готовой продукции и др.

**Группировка хозяйственных средств.** Хозяйственные средства организации в зависимости от характера их использования подразделяют на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы (рис. 1.2).

*Внеоборотные активы* представляют собой имущество организации, используемое в течение длительного времени и принимающее неоднократное участие в процессе жизнедеятельности орга-



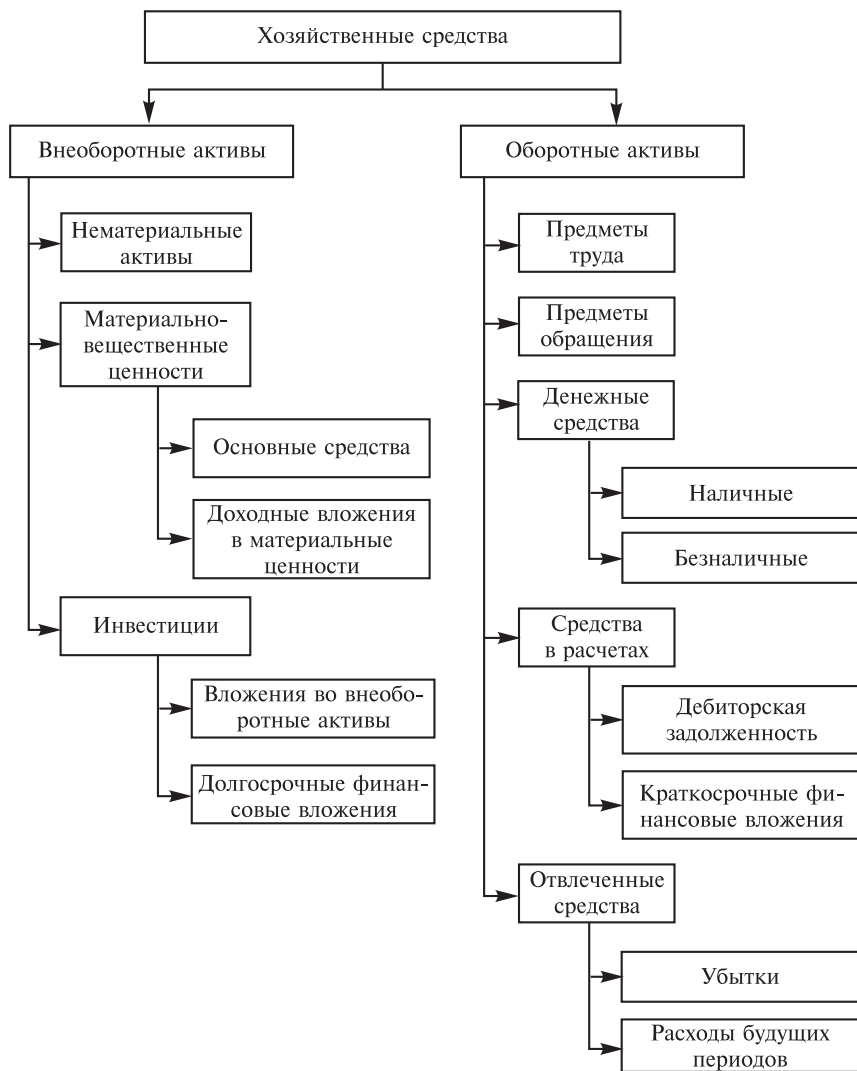


Рис. 1.2. Структура хозяйственных средств организации

низации. Они включают в себя: нематериальные активы, материально-вещественные ценности и инвестиции.

**Нематериальные активы** — это активы долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной основы, которые возможно идентифицировать от другого имущества организации. Их существование подтверждают надлежаще оформленные документы. Нематериальные активы предназначены для использования в процессе производства или управления и способны

приносить организации экономические выгоды в будущем, если изначально организацией не предполагается их последующая перепродажа.

Материально-вещественные ценности подразделяют на основные средства и доходные вложения в материальные ценности.

Основные средства — это активы, которые эксплуатируются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации длительное время, не меняя своей натурально-вещественной формы, принося организации экономические выгоды в будущем. При этом изначально организация не предполагает их последующую перепродажу.

Доходные вложения в материальные ценности — материально-вещественные объекты, предназначенные специально для предоставления во временное пользование организациями, для которых такие операции являются видом деятельности.

Инвестиции включают в себя вложения во внеоборотные активы и долгосрочные финансовые вложения.

Вложения во внеоборотные активы — незавершенные капитальные вложения во внеоборотные активы: затраты на приобретение и создание нематериальных активов, основных средств, затраты по осуществлению долгосрочных вложений в материальные ценности, а также прочие капитальные работы и затраты.

Долгосрочные финансовые вложения — инвестиции организации в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на срок более 12 мес.

*Оборотные активы* непосредственно участвуют в жизнедеятельности организации как в сфере производства, так и в сфере обращения. Их специфическая особенность состоит в сравнительно большой скорости обращения. К оборотным активам относят предметы труда и обращения, денежные средства, средства в расчетах и отвлеченные средства.

Предметы труда — это активы, которые полностью потребляются в течение одного производственного цикла и переносят свою стоимость на производство продукции: это сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов.

Предметы обращения представляют собой готовую продукцию, находящуюся на складе и отгруженную покупателям, до перехода права собственности от продавца покупателю.

Денежные средства — это остатки наличных денежных средств в кассе, а также средств на расчетном счете и других счетах в банках, предназначенные для расчетов в безналичном порядке.

Средства в расчетах включают в себя разные виды дебиторской задолженности и краткосрочные финансовые вложения.

К отвлеченным средствам относятся убытки организации и расходы будущих периодов.

**Группировка источников образования хозяйственных средств.** Привлечение различных источников позволяет организации формировать свои хозяйственные средства. В зависимости от способа образования и использования обязательств источники могут быть собственными и привлеченными (рис. 1.3).

*Собственные источники* представляют собой собственный капитал, который подразделяется на две составные части: инвестиции учредителей и капитал, создаваемый в процессе жизнедеятельности организаций.

Инвестиции учредителей — это вклады собственников в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Они формируют уставный (складочный) капитал.

В процессе жизнедеятельности организации собственный капитал формируется за счет:

- добавочного капитала, состоящего из прироста стоимости имущества по переоценке, эмиссионного дохода, безвозмездно полученных ценностей;
- резервного капитала, создаваемого для покрытия убытков, доплаты по дивидендам;
- резервов предстоящих расходов, например резерва на оплату отпусков, гарантийного ремонта и др.;
- накопления нераспределенной прибыли — части чистой прибыли, не распределенной между учредителями и использованной на накопление имущества хозяйствующего субъекта;
- поступления целевого финансирования — средств, полученных из бюджетов, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц целевого назначения.



Рис. 1.3. Структура источников образования имущества организаций

*Привлеченные средства* в зависимости от срока их использования подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Долгосрочные обязательства представляют собой обязательства организации перед юридическими и физическими лицами сроком погашения более 12 мес. К ним относятся кредиты и займы.

К краткосрочным обязательствам относятся краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность и доходы будущих периодов.

Хозяйственная деятельность организаций представляет собой сложную систему взаимосвязанных процессов и явлений, требующую применения специальных способов и приемов, совокупность которых называется *методом бухгалтерского учета*. Этот метод позволяет получать достоверную информацию о предмете бухгалтерского учета. Основными элементами метода бухгалтерского учета являются: документация; инвентаризация; бухгалтерский баланс; система синтетических и аналитических счетов с применением двойной записи; оценка; калькуляция; отчетность организации.

## 1.2. Счета и двойная запись

**Назначение счета бухгалтерского учета.** Для систематизации и накопления текущей информации о состоянии имущества, источниках его образования и хозяйственных операциях используют счета бухгалтерского учета. *Бухгалтерские счета* представляют собой способ экономической группировки, текущего отражения и контроля движения хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов в денежном и натуральном измерителях. В соответствии с классификацией объектов учета открывают отдельный счет на каждый экономически однородный вид хозяйственных средств, их источников и процессов.

Графически счет представляет таблицу, состоящую из трех элементов: 1) названия; 2) левой части «Дебет»; 3) правой — «Кредит».

Наименование счета

Дебет	Кредит
-------	--------

Любую запись, сделанную в левой части, называют дебетованием счета, в правой — кредитованием.

В течение месяца каждый факт хозяйственной жизни отражают по дебету или кредиту счета, а в конце месяца подводят итог, который называют *оборотом*, после чего определяют разницу между дебетовым и кредитовым оборотами, т. е. остаток на счетах бухгалтерского учета, который называется *«сальдо»*, что означает «расчет». Записи на счетах начинают с указания начального сальдо.

В зависимости от типа счета его отражают по дебету или по кредиту или одновременно и по дебету, и по кредиту счета. В соответствии с балансом все счета подразделяют на активные, пассивные и активно-пассивные (рис. 1.4).

*Активные счета* предназначены для учета хозяйственных средств. На них сальдо и увеличение хозяйственных средств отражают по дебету, а уменьшение — по кредиту. При этом конечное сальдо можно определить по следующей формуле:

$$C_{д}^к = C_{д}^н + O_{д} - O_{к},$$

где  $C_{д}^к$  — сальдо дебетовое по счету на конец периода;  $C_{д}^н$  — сальдо дебетовое по счету на начало периода;  $O_{д}$  — оборот по дебету счета за период;  $O_{к}$  — оборот по кредиту счета за период.

Сальдо на любом активном счете может быть только дебетовым или равным нулю.

*Пассивные счета* предназначены для отражения источников образования хозяйственных средств. На пассивных счетах сальдо и увеличение источника отражают по кредиту, а уменьшение — по дебету. При этом конечное сальдо можно определить по формуле

$$C_{к}^к = C_{к}^н + O_{к} - O_{д},$$

где  $C_{к}^к$  — сальдо кредитовое по счету на конец периода;  $C_{к}^н$  — сальдо кредитовое по счету на начало периода.

Активный счет

Дебет	Кредит
$C_{д}^н$	
Увеличение (+)	Уменьшение (-)
$O_{д}$	$O_{к}$
$C_{д}^к$	

Пассивный счет

Дебет	Кредит
	$C_{к}^н$
Уменьшение (-)	Увеличение (+)
$O_{д}$	$O_{к}$
	$C_{к}^к$

Активно-пассивный счет

Дебет	Кредит
$C_{д}^н$	$C_{к}^н$
Увеличение дебиторской задолженности (+) Уменьшение кредиторской задолженности (-)	Уменьшение дебиторской задолженности (-) Увеличение кредиторской задолженности (+)
$O_{д}$	$O_{к}$
$C_{д}^к$	$C_{к}^к$

Рис. 1.4. Структура записей на счетах бухгалтерского учета

Сальдо на любом пассивном счете может быть только кредитовым или равным нулю.

*Активно-пассивные счета* предназначены для отражения как хозяйственных средств, так и их источников. Они сочетают в себе признаки и активных, и пассивных счетов. В этом случае записи имеют разное значение: запись по дебету может отражать одновременно и увеличение дебиторской задолженности, и уменьшение кредиторской; запись по кредиту — увеличение кредиторской задолженности и уменьшение дебиторской. При этом конечное сальдо можно определить по формулам для активного и пассивного счетов. Сальдо на активно-пассивном счете может быть односторонним (только по дебету или только по кредиту) и двусторонним (и по дебету, и по кредиту одновременно).

Например, на счете «Расчеты с подотчетными лицами» сальдо по дебету показывает дебиторскую задолженность подотчетных лиц перед организацией по выданным авансам, а сальдо по кредиту — кредиторскую задолженность организации перед подотчетным лицом.

**Двойная запись.** Все факты хозяйственной жизни отражаются на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи, которую впервые описал в 1494 г. францисканский монах Лука Пачоли. Правило двойной записи основывается на принципе двойственности, который означает, что все экономические явления имеют два аспекта, компенсирующие друг друга: увеличение и уменьшение, пожертвование и приобретение, возникновение и исчезновение.

Двойная запись представляет собой способ двойственного отражения хозяйственных фактов в одной и той же величине одновременно на двух или нескольких счетах: в дебетовой части одних и кредитовой части других. В системе двойной записи факт хозяйственной жизни для поддержания баланса должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного счета и кредиту другого таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту. Следовательно, каждая хозяйственная операция, оформленная документально, находит отражение на двух взаимосвязанных счетах, в двух статьях баланса.

**Пример.** Объявлен уставный капитал в соответствии с уставом организации в сумме 10 000 р. На счетах бухгалтерского учета делают запись:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями»	} на сумму задолженности учредителей по взносам в уставный капитал 10 000 р.;
К-т 80 «Уставный капитал»	
	} на сумму уставного капитала в соответствии с уставом — 10 000 р.

Корреспондирование дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму отражаемой хозяйственной операции называют *бухгалтерскими*

*записями (проводками)*. Бухгалтерские проводки бывают простыми и сложными. В простых проводках корреспондируются только два счета, а в сложных один счет корреспондируется с несколькими счетами. При этом любую сложную запись можно представить несколькими простыми.

**Пример. 1.** Простая запись. Начислена заработная плата рабочим основного производства:

Д-т 20 «Основное производство»  
К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» } на всю сумму.

2. Сложная запись. Поступили материалы от поставщиков:

Д-т 10 «Материалы» } на сумму стоимости материалов;

Д-т 19 «НДС по приобретенным ценностям» } на сумму НДС;

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» } на всю сумму.

При отражении фактов хозяйственной жизни на счетах их группируют по экономически однородным признакам. Запись по определенной системе называют *систематической записью*. Для выполнения функции контроля полноты отражения всех фактов хозяйственной жизни их регистрируют в той последовательности, в какой они совершаются. Такие записи называют *хронологическими записями*.

**Классификация счетов бухгалтерского учета.** Группировка счетов по наиболее существенным признакам позволяет обеспечить единообразие в отражении фактов хозяйственной жизни и сопоставить соответствующие показатели, а также дает возможность определить экономическую роль каждого счета. Рассмотрим группировку счетов по двум классификационным признакам: по степени детализации и по взаимосвязи с балансом.

В зависимости от *степени детализации информации* счета подразделяют на синтетические и аналитические. Синтетические счета предназначены для отражения хозяйственных средств, их источников и процессов в обобщенном виде. Учет на них ведут только в денежном выражении. Аналитические счета предназначены для отражения детальных сведений об объектах бухгалтерского учета. Их открывают в дополнение к синтетическим счетам с целью детализации и получения частных показателей по каждому виду хозяйственных средств, их источников и процессов. Учет на них ведут как в денежном, так и в натуральном выражениях. Связующим звеном между синтетическими и аналитическими счетами выступает *субсчет*. С его помощью группируют данные аналитических счетов. Между счетами синтетического и аналитического учета существует тесная взаимосвязь, которая проявляется в том, что остатки и обороты синтетического счета всегда равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых к этому счету.

Классификация счетов по *связи с балансом* основана на отношении отдельных счетов к балансу и выделяет балансовые и забалансовые счета. Балансовые счета предназначены для отражения хозяйственных средств, принадлежащих организации, и источников их образования. Сальдо по этим счетам показывают в основной части баланса, их сумма составляет валюту баланса. Забалансовые счета показывают состояние и движение объектов, не принадлежащих организации и не влияющих на состояние ее баланса. Учет на них ведется простым способом без применения двойной записи, т.е. они не корреспондируют с другими счетами. При этом записи регистрируют в хронологическом порядке по датам поступления и выбытия.

**Обобщение данных текущего бухгалтерского учета.** Для формирования бухгалтерского баланса в учете составляют *оборотные ведомости*, которые представляют собой развернутую сводку итоговых данных — оборотов и сальдо по всей системе синтетических счетов за определенный период времени (табл. 1.1).

В бухгалтерском учете существует три пары контрольных итогов:

- общая сумма сальдо начальных дебетовых равна общей сумме сальдо начальных кредитовых по всем счетам;
- общая сумма дебетовых оборотов по всем счетам равна общей сумме кредитовых оборотов по всем счетам;
- общая сумма конечных дебетовых сальдо по всем счетам равна общей сумме конечных кредитовых сальдо по всем счетам.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам, которые отражают не только стоимостные, но и

Таблица 1.1

**Оборотная ведомость по счетам синтетического учета, р.**

Наименование счета	Сальдо на 01.01.200_г.		Оборот за январь 200_г.		Сальдо на 01.02.200_г.	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
01 «Основные средства»	25 000				25 000	
10 «Материалы»	7000		4200		11 200	
50 «Касса»	1500		3000	4000	500	
51 «Расчетные счета»	11 450		56 800	62 200	6050	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		36 650	63 200	4200	22 350	
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	1700			56 800		55 100
80 «Уставный капитал»		10 000				10 000
<b>Итого</b>	<b>46 650</b>	<b>46 650</b>	<b>127 200</b>	<b>127 200</b>	<b>65 100</b>	<b>65 100</b>



натуральные обороты. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета.

**План счетов бухгалтерского учета.** Для получения информации о деятельности организации предназначен систематизированный по установленным принципам перечень синтетических счетов и субсчетов, называемый планом счетов бухгалтерского учета. Основным документом, регулирующим порядок использования счетов бухгалтерского учета, является план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, с учетом последующих изменений и дополнений. Он является единым и обязательным к применению в организациях на всей территории страны. Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Минфином России вводить в план счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды. Организации не обязаны применять все синтетические счета, приведенные в плане счетов, и могут на его основе формировать рабочие планы счетов. При этом, исходя из специфических особенностей деятельности, рабочий план счетов строительной организации существенно отличается от плана счетов, утвержденного Минфином России. План счетов состоит из восьми разделов, отдельно выделены забалансовые счета. Основой группировки по разделам служат экономические особенности учитываемых объектов.

### 1.3. Бухгалтерский баланс

Способом экономической группировки и обобщения информации о хозяйственных средствах организации по составу и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату является *бухгалтерский баланс*.

В балансе представлены две группировки хозяйственных средств организации: актив и пассив. При этом *актив* показывает, какими средствами организация располагает, *пассив* — за счет каких источников они образовались. Обе части баланса (итоги активов и пассивов) равны между собой, так как в них находят отражение одни и те же хозяйственные средства. Величина этих итогов называется *валютой баланса*. В состав активов входят внеоборотные и оборотные активы, а пассивов — капитал и обязательства, поэтому равенство двух частей бухгалтерского баланса можно представить в виде балансового уравнения:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства.}$$

Бухгалтерский баланс предполагает формирование информации, носящей синтетический или обобщенный характер, и позволяет

свести частные показатели в едином измерителе в определенную целостную систему обобщенных данных, создавая основу для экономического анализа. Можно выделить следующие особенности бухгалтерского баланса:

- в балансе отражаются совокупные средства организации;
- в балансе показаны источники образования хозяйственных средств организации, как собственный, так и привлеченный капитал;
- хозяйственные средства и источники организации отражаются на определенную дату;
- отражаемые хозяйственные средства и их источники выражены в денежном измерителе.

Каждая позиция баланса, которая называется *статьей*, представляет собой экономически однородный вид средств или их источников.

Статьи объединяют в разделы в зависимости от их экономического содержания.

**Классификация бухгалтерских балансов.** Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления.

По *времени составления* различают несколько видов балансов.

Вступительные балансы составляют на момент регистрации организации, текущие — периодически в течение жизнедеятельности организации (они могут быть начальными, промежуточными и заключительными). Ликвидационные балансы составляют при ликвидации организации, а при реорганизации хозяйствующего субъекта — разделительные балансы в случае разделения крупной организации на несколько структурных единиц или при передаче одного структурного подразделения другой организации, в случае объединения нескольких организаций в одну — объединительные балансы.

По *источникам составления* различают несколько видов балансов. Инвентарные балансы составляют только на основе описи всех средств организации, например, при изменении формы собственности. На основе данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки путем инвентаризации составляют книжные балансы. Генеральные балансы составляют на основе учетных записей и инвентаризационной описи.

По *объему информации* различают единичные и сводные балансы.

По *характеру деятельности* выделяют балансы обычной и прочей деятельности.

По *форме собственности* различают балансы государственных, муниципальных, кооперативных, кол-

лективных, частных, смешанных, совместных, общественных организаций.

По объекту отражения выделяют самостоятельные балансы и отдельные балансы.

По отражению регулирующих статей выделяют несколько балансов. Баланс - брутто включает регулирующие статьи, а баланс - нетто исключает их. Регулирующие статьи дополняют или уменьшают основные статьи баланса путем уточнения их оценки.

По методологии различают два вида баланса.

Статический баланс позволяет в денежной оценке и на определенный момент времени показать состояние хозяйственных средств организации и источников их формирования.

Динамический баланс позволяет в денежной оценке и на определенный момент времени показать кругооборот капитала, вложенного в организацию, и финансовый результат.

**Влияние фактов хозяйственной жизни на валюту баланса.** Факты хозяйственной жизни, происходящие в процессе деятельности организации, изменяют размер ее хозяйственных средств, размер источников формирования или одновременно оба этих показателя.

При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения; валюта баланса изменяется соответственно. В зависимости от влияния фактов хозяйственной жизни на величину актива и пассива баланса все операции, происходящие в организации, можно отнести к одному из четырех типов.

*Операции, относящиеся к первому типу*, изменяют состав хозяйственных средств и затрагивают только актив баланса, а следовательно, валюта баланса не претерпевает изменений.

**Пример.** Сдана депонированная заработная плата из кассы на расчетный счет в банке в сумме 3500 р., т.е. изменилась форма денежных средств. Затронуты две статьи актива баланса: уменьшились наличные денежные средства по статье «Касса» и увеличились безналичные денежные средства по статье «Расчетные счета».

*Операции, относящиеся ко второму типу*, изменяют источники формирования хозяйственных средств и затрагивают только пассив баланса, а следовательно, валюта баланса не претерпевает изменения.

**Пример.** Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников в сумме 4600 р., т.е. произошла реструктуризация обязательств организации.

Затронуты две статьи пассива баланса: уменьшилась задолженность перед работниками по статье «Задолженность перед персоналом организации» и увеличилась задолженность перед бюджетом по налогам и сборам по статье «Задолженность по налогам и сборам».

*Операции, относящиеся к третьему типу*, изменяют в сторону увеличения одновременно величины хозяйственных средств и источников их формирования и затрагивают как актив, так и пассив баланса, а следовательно, валюта баланса претерпевает изменения: она возрастает на одинаковую величину.

**Пример.** Организация взяла краткосрочный кредит в банке в сумме 15 000 р. Затронуты статьи актива и пассива баланса: увеличились денежные средства по статье «Расчетные счета» и увеличились обязательства организации по статье «Займы и кредиты».

*Операции, относящиеся к четвертому типу*, изменяют в сторону уменьшения одновременно величины хозяйственных средств и источников их формирования и затрагивают как актив, так и пассив баланса, а следовательно, валюта баланса претерпевает изменения: она уменьшается на одинаковую величину.

**Пример.** Выплачена из кассы заработная плата работникам организации в сумме 126 000 р. Затронуты статьи актива и пассива баланса: уменьшились денежные средства по статье «Касса» и уменьшились обязательства организации по статье «Задолженность перед персоналом организации».

Равенство актива и пассива баланса не нарушается при любом типе хозяйственных операций.

Бухгалтерский баланс предназначен показывать состояние хозяйственных средств организации и источников их образования на определенный момент времени, он содержит «статические» показатели деятельности организации. На практике после каждого факта хозяйственной жизни баланс не составляют, поэтому текущие хозяйственные операции отражают на счетах бухгалтерского учета. При этом каждая статья баланса соответствует остатку на одном или нескольких счетах бухгалтерского учета.

## 1.4. Документация и инвентаризация

**Документы бухгалтерского учета.** Факты хозяйственной жизни, происходящие в организации, подлежат обязательной регистрации с помощью документов в момент и в местах их совершения.

*Бухгалтерский документ* — это письменное свидетельство, подтверждающее факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливающее материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Оформление хозяйственных операций первичными документами является обязательным и регламентированным. Документы должны иметь реквизиты и соответствовать требованиям объективности и достоверности. Документация обеспечивает сплошной,

непрерывный и объективный характер бухгалтерских записей. Оформление фактов хозяйственной жизни документально осуществляется в той последовательности, в которой они совершаются. Формы документов определяются совокупностью показателей и их расположением на документах. Основными реквизитами, обязательными для любых документов, являются:

- наименование документа;
- код формы (документа);
- дата составления;
- содержание хозяйственной операции;
- измеритель хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- наименования должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи и их расшифровки.

Документы группируют по наиболее существенным признакам, характеризующим использование документов в бухгалтерском учете.

По *назначению* документы подразделяют:

- на распорядительные — приказы и распоряжения на выполнение хозяйственной операции;
- оправдательные — подтверждающие совершение факта хозяйственной жизни и служащие основанием для отражения его в учете (например, счет, накладная, чек);
- бухгалтерского оформления — составляются и используются внутри бухгалтерии, подписываются главным бухгалтером и не служат для подготовки учетной информации (например, справка бухгалтера);
- комбинированные — одновременно содержащие распоряжение на совершение факта хозяйственной жизни и подтверждение его совершения (например, лимитно-заборная карта).

По *экономическому содержанию* бухгалтерские документы подразделяют в зависимости от экономического смысла факта хозяйственной жизни на материальные, предназначенные для учета движения материальных ценностей; денежные, отражающие движение денежных средств; расчетные, отражающие расчеты с контрагентами.

По *последовательности составления* документы подразделяют на первичные и сводные. Первичные документы составляют для отражения фактов хозяйственной жизни в момент совершения операции. Сводные документы составляют на основе первичных документов для обобщения информации, например расчетно-платежные ведомости.

По *способу охвата* документы подразделяют на разовые и накопительные. Разовые документы оформляют один или несколько совпадающих по времени фактов хозяйственной жизни и сразу после составления передают в бухгалтерию. Накопитель-

ные документы составляют в течение определенного периода путем накопления в них показателей по однородным операциям.

По месту составления документы классифицируют на внутренние и внешние. Внутренние документы составляют и используют непосредственно на предприятии, а внешние составляют в одной организации, а используют в другой.

Движение документов от момента их создания или принятия от других организаций до передачи в архив называется *документооборотом*. Порядок создания первичных документов и сроки для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности отражает график документооборота, составляемый каждой организацией самостоятельно. После составления документов их подвергают формальной и арифметической проверкам. В ходе проведения *формальной проверки* выясняют полноту заполнения необходимых реквизитов, наличие и подлинность подписей, корректность исправлений, а *арифметической* — правильность подсчета, выведения итогов. Все первичные документы хранят в архиве в течение определенного времени в папках с обозначением наименования организации, года и месяца составления, количества листов в папке.

**Учетные регистры.** Для обобщения и систематизации информации, отраженной в первичных документах, применяют учетные регистры, которые представляют собой разграфленные листы бумаги, используемые для регистрации хозяйственных средств и операций, происходящих с ними. В практической деятельности применяют различные формы учетных регистров, которые можно классифицировать по внешнему виду; характеру бухгалтерских записей; степени обобщения и объему учетных записей; форме построения (рис. 1.5).

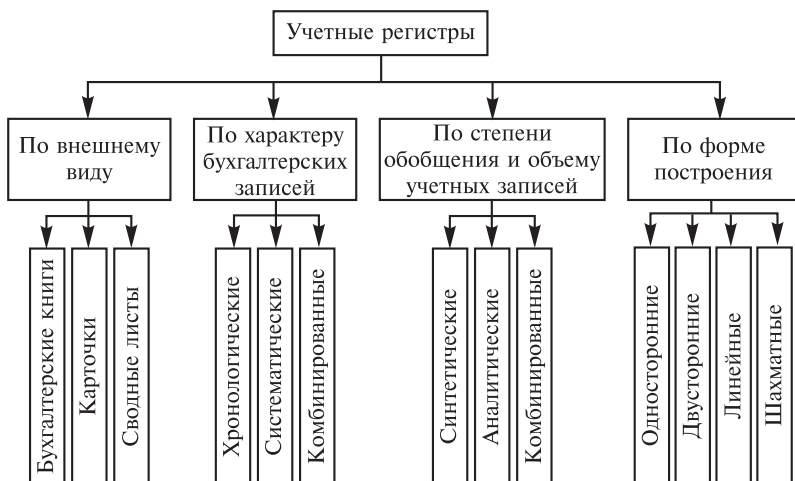


Рис. 1.5. Формы учетных регистров

В процессе учетной работы иногда встречаются ошибки, которые необходимо исправлять. Исправления в документах делают одним из следующих способов: корректурным; «красное сторно».

*Корректурный способ* заключается в том, что неправильно сделанную запись зачеркивают одной горизонтальной чертой, правильную запись делают сверху. Исправление подтверждают подписью исправившего лица с указанием даты исправления. Данный способ применяют для исправления ошибок в документах, кроме кассовых и банковских. При исправлении способом «красное сторно» ошибочную сумму повторяют красными чернилами, что означает необходимость вычесть ее из предыдущей, после чего делают правильную запись. Он применяется для исправления неправильной корреспонденции счетов.

**Инвентаризация.** Согласно ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяют и документально оформляют их наличие, состояние и оценку.

Инвентаризация представляет собой способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре, а также источников их образования данным бухгалтерского учета. Объектами инвентаризации могут быть основные средства, материальные ценности, незавершенное производство, денежные средства, обязательства организации, прочие объекты. Инвентаризацию можно классифицировать по охвату объектов. В этом случае ее подразделяют на полную и частичную. При классификации по *возможностям планирования* выделяют плановую и внезапную инвентаризации. Плановые инвентаризации проводят в соответствии с утвержденным графиком их проведения, а внезапные — по требованию руководителей, вышестоящих органов, ревизоров, следственных и контрольных органов.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации за исключением случаев, когда инвентаризация проводится обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже и преобразовании государственной или муниципальной организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных обстоятельств, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации хозяйствующего субъекта или его ликвидации.

На основании приказа создают инвентаризационную комиссию, в состав которой обязательно входит материально-ответственное лицо. В процессе проведения инвентаризации заполняют инвен-