

МОЛДАВСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ  
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Олеся ГЕДРОВИЧ  
**ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЁТА: КРАТКИЙ КУРС  
ЛЕКЦИЙ**



КИШИНЭУ – 2015

**CZU 657(075.8)**

**Г 28**

**Методико-дидактическое пособие «Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций» было разработано в соответствии с аналитической программой по предмету «Основы бухгалтерского учёта» и одобрено кафедрой Бухгалтерского учёта и экономического анализа (Протокол заседания кафедры № 1 от 28.08.2014), методической комиссией факультета Бухгалтерского учёта МЭА (Протокол заседания № 15 от 18.11.2014) и Консилиумом факультета Бухгалтерского учёта МЭА (Протокол заседания № 4 от 22.12.2014).**

**Рецензенты:**

**М. Герасимов**, доктор экон., конференциар, МЭА

**Л. Цуркан**, старший преподаватель, МЭА

**Н. Драгомир**, доктор экон., конференциар, МЭА

**Е. Бажерян**, доктор экон., конференциар, МЭА

**Автор: Олеся Гедрович, доктор экон., конф.инт., МЭА**

**Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții:**

**Гедрович, Олеся**

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций/ Олеся Гедрович; Молд. Экон. Акад. Каф. Бухгалтерского учета и экон. анализа. – Кишинев: ASEM, 2015. – 76 р.

1 disc optic electronic (CD-ROM): sd., col., în container, 13x13 cm.

Cerințe de sistem: Windows 98/2000/XP, 64 Mb hard, Acrobat Reader

**ISBN: 978-9975-75-719-5**

**657(075.8)**

**Г 28**

**ISBN: 978-9975-75-719-5**

## **ВВЕДЕНИЕ**

*Данное методико-дидактическое пособие предлагается для студентов, изучающих курс «Основы бухгалтерского учёта» в рамках первого цикла подготовки специалистов по специальностям «Бизнес и администрирование», «Право» и других, а также студентов программ непрерывного образования, предлагаемых Молдавской Экономической Академией, в частности по специальности «Финансы и бухгалтерский учёт». «Основы бухгалтерского учёта» - это вступительный курс изучения бухгалтерского учёта, в котором в логической последовательности излагается суть объекта и метода бухгалтерского учёта, объясняется классификация элементов имущества, правила составления бухгалтерских записей, а также взаимосвязь всех элементов метода.*

*В связи со вступлением в силу с 1 января 2014 новых Национальных стандартов бухгалтерского учёта (НСБУ), а также с началом применения субъектами публичного интереса Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО) с 1 января 2011 года, появилась необходимость разработки данного курса лекций, который будет являться основным источником изучения материала по предмету для студентов дневного и заочного отделений, а также проходящих курс непрерывного образования.*

*Бухгалтерский учёт в Молдове все более интегрируется в общепринятую международную практику, поэтому очень важно понимать принципы и правила учёта в соответствии с НСБУ, а также основные аспекты различий в части отчетности в соответствии с МСФО, так как именно курс «Основы бухгалтерского учёта» дает студентам первое представление о предмете бухгалтерского учёта, его важности для экономики отдельного предприятия и государства в целом.*

*В современном мире понимание финансовой информации дает человеку не только преимущество оценивать и критически рассматривать состояние потенциальных или действующих партнеров, но и способно повлиять на стратегически важные управленческие решения. На основе знаний, полученных в разрезе тем, предложенных в издании, изучающий сможет анализировать практические и теоретические данные бухгалтерского учёта, будет способен объяснить бухгалтерские факты, экономические операции.*

*Пособие разработано в соответствии с программой курса «Основы бухгалтерского учёта», утвержденной кафедрой «Бухгалтерского учёта и Экономического Анализа» Молдавской Экономической Академии в соответствии с новыми положениями и правилами ведения бухгалтерского учёта в Молдове по состоянию на 2014 год.*

*Автор выражает искреннюю благодарность рецензентам работы за важные и конструктивные замечания и рекомендации по улучшению материала и будет благодарен за дальнейшие отзывы с целью их отражения в последующих изданиях.*

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>Темы и параграфы</b>	<b>Стр.</b>
<b>Тема 1. Введение в бухгалтерский учёт</b>	<b>3</b>
§ 1.1. Понятие и функции бухгалтерского учёта. Значение и роль бухгалтерского учёта в процессе принятия решений	3
§ 1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Республике Молдова	4
§ 1.3. Основные принципы бухгалтерского учета	5
§ 1.4. Финансовый и управленческий учет	7
<b>Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учёта</b>	<b>8</b>
§ 2.1. Предмет изучения бухгалтерского учёта	8
§ 2.2. Активы: характеристика и классификация	9
§ 2.3. Пассивы: характеристика и классификация	11
§ 2.4. Понятия о затратах и расходах	12
§ 2.5. Понятия о доходах и финансовых результатах субъекта	15
§ 2.6. Метод бухгалтерского учёта	16
<b>Тема 3. Баланс – элемент метода бухгалтерского учёта</b>	<b>17</b>
§ 3.1. Понятие и значение баланса	17
§ 3.2. Структура и содержание баланса	18
§ 3.3. Взаимосвязь между балансом и отчетом о прибыли и убытках	20
§ 3.4. Типы балансовых изменений под влиянием хозяйственных операций	20
<b>Тема 4. Счета, двойная запись и оборотная ведомость - элементы метода бухгалтерского учёта</b>	<b>24</b>
§ 4.1. Понятие счетов в бухгалтерском учёте, их назначение и структура	24
§ 4.2. Активные и пассивные счета: характеристика и принципы их функционирования	25
§ 4.3. Критерии классификации счетов. Структура и применение Общего плана счетов бухгалтерского учета	26
§ 4.4. Двойная запись и бухгалтерские записи (проводки)	28

§ 4.5. Синтетические и аналитические счета: применение и взаимосвязь между ними	29
§ 4.6. Оборотная ведомость и её значение	31
<b>Тема 5. Общая схема учета основных экономических операций</b>	<b>33</b>
§ 5.1. Общая схема учета приобретения хозяйственных средств	33
§ 5.2. Общая схема учета затрат	35
§ 5.3. Общая схема учета расходов	38
§ 5.4. Общая схема учета доходов	40
§ 5.5. Общая схема учета определения финансового результата	41
<b>Тема 6. Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учета</b>	<b>43</b>
§ 6.1. Оценка имущества в бухгалтерском учете	43
§ 6.2. Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета	46
<b>Тема 7. Документация как элемент метода бухгалтерского учёта</b>	<b>48</b>
§ 7.1. Понятие документов и их классификация	48
§ 7.2. Порядок составления и обработки первичных документов	49
§ 7.3. Регистры и формы бухгалтерского учета	50
<b>Тема 8. Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учёта</b>	<b>53</b>
§ 8.1. Понятие, сущность и формы инвентаризации	53
§ 8.2. Порядок проведения и отражения результатов инвентаризации	54
<b>Тема 9. Финансовые отчеты и их значение</b>	<b>57</b>
§ 9.1. Понятие финансовых отчетов	57
§ 9.2. Общая характеристика основных форм отчетности	58
<b>Приложения</b>	<b>61</b>
Перечень счетов бухгалтерского учета	61
Основные формы финансовых отчетов	70
<b>Список литературы</b>	<b>76</b>

## ТЕМА 1.

### Введение в бухгалтерский учёт

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Какую роль выполняет бухгалтерский учёт в процессе принятия решений?
2. Какие бывают пользователи бухгалтерской информации?
3. В чем отличие между финансовым и управленческим учетом?
4. Какие существуют принципы бухгалтерского учета?
5. Какими качественными характеристиками должна обладать бухгалтерская информация?
6. Что представляют собой Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)?

#### § 1.1. Понятие и функции бухгалтерского учёта. Значение и роль бухгалтерского учёта в процессе принятия решений

В современном информационном пространстве бухгалтерский учёт выполняет незаменимую роль. Однако, статус этой дисциплины остается неопределенным в полной мере до сих пор. Исследователи рассматривают её как технику, искусство, язык или даже техно-науку. *Бухгалтерский учёт как техника* выступает в качестве инструмента, созданного для ответа на конкретные задачи. Эта техника является информационной как для субъекта учёта (предприятия), так и для его партнеров (клиентов, поставщиков и т.д.), государства и т.д. Важно отметить, что эта техника относится преимущественно к количественной информации, выраженной в денежных единицах, однако, может быть дополнена и качественными данными.

*Бухгалтерский учёт как искусство* был рассмотрен в 1941 году Американским Институтом Авторизированных Бухгалтеров (AICPA), который определил бухгалтерский учёт как «искусство регистрации, классификации и суммирования в значительной степени и в денежном выражении операций и событий, которые имеют, хоть и частично, финансовый характер, а также интерпретацию этих действий»

*Бухгалтерский учёт как наука* предполагает наличие универсальных теорий и знаний, основанных на предмете и методе, а также, на проверяемых закономерностях. Бухгалтерский учёт относится к социальным наукам, так как в процессе познания и исследования, субъект является одновременно и объектом.

*Бухгалтерский учёт как язык* означает, что его интерпретации и формы понятны и приняты всеми пользователями.

Современное определение бухгалтерского учёта является более обобщающим и полным, и рассматривает бухгалтерский учёт как информационную систему. Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учёте» устанавливает, что «бухгалтерский учёт - комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения и обобщения элементов бухгалтерского учета и финансовой отчетности».

Информация, предоставляемая бухгалтерским учётом важна для многих категорий пользователей, которые могут быть классифицированы как три категории: внутренние пользователи (управляющие компанией, руководители подразделений, отделов), внешние пользователи, имеющие прямой финансовый интерес (сотрудники, кредиторы, инвесторы и другие) и внешние пользователи, не имеющие прямой финансовый интерес (налоговые органы, организации планирования и другие).

Таким образом, исходя из интересов многих видов пользователей, бухгалтерский учёт выполняет различные функции:

*Контрольная функция* бухгалтерского учета – контроль за сохранностью, наличием и движением имущества предприятия, за правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими хозяйственными субъектами. Различают предварительный, текущий и последующий контроль.

*Информационная функция* бухгалтерского учета – предоставление бухгалтерской информации для оперативно-технического и статистического учетов, для планирования, прогнозирования и управления предприятием. Бухгалтерская информация должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной.

*Аналитическая функция* бухгалтерского учета – предоставление бухгалтерской информации для анализа финансовой и хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений.

*Функция обратной связи* – передача информации о фактических параметрах развития объекта управления.

Многомерность функций бухгалтерского учёта находит своё отражение в том, что современный бухгалтерский учёт выступает как информационная система, обслуживающая процесс принятия управленческих решений. Предоставляя необходимую качественную информацию, бухгалтерский учёт является основой для аргументации тех или иных шагов в управлении предприятием. Важность бухгалтерского учета заметна на всех этапах стратегического управления от планирования и организации до контроля.

## § 1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в Республике Молдова

Система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях централизованно планируемой экономики, существовавшей на территории современной Молдовы до принятия независимости в 1991 году, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем учетной информации в то время выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств, плановых, статистических и финансовых органов. Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределило необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета. Нормативное регулирование основано на **системе регулирования бухгалтерского учета и отчетности**, которая представляет собой всю совокупность норм, посредством которых осуществляется сохранение стабильности, а также создание оптимальных условий для выполнения бухгалтерским учетом своих функций.

В настоящее время в Республике Молдова сложилась **четырёхуровневая система регулирования бухгалтерского учета и отчетности**, на формирование которой огромное влияние оказали экономические преобразования в стране, необходимость для предприятий работать в новых рыночных условиях, а также распространение международных стандартов финансовой отчетности.

*Первый уровень*, который включает органические и одинарные законы, *наряду с другими законодательными актами* образует Закон Республики Молдова 113- XVI «О бухгалтерском учете», принятый 27 апреля 2007 г. С последующими изменениями и дополнениями. Данным Законом, который является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета, установлены единые правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в Республике Молдова. В Законе о бухгалтерском учете дается определение бухгалтерской отчетности как комплексной системы сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения и обобщения элементов бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

*Второй уровень* составляют различные нормативные акты, например Национальные Стандарты Бухгалтерской Отчетности (НСБУ), которые были разработаны Министерством Финансов Республики Молдова и основаны на директивах Европейского Союза и *Международных стандартах финансовой отчетности* (МСФО). В этих НСБУ рассматриваются отдельные методологические вопросы учета конкретных операций, относящихся, например, к нематериальным активам, запасам. НСБУ претерпели изменения с момента их первой публикации в 1997 году. В 2013 году были приняты новые НСБУ, которые применяются на добровольной основе предприятиями с 1 января 2014 года, а с 1 января 2015 года будут обязательными к применению для всех соответствующих субъектов, указанных в Законе о бухгалтерском учете.

*Международные стандарты финансовой отчетности* – стандарты и комментарии, изданные Советом по Международным стандартам бухгалтерского учета, которые вводятся в действие в Республике Молдова после принятия их Правительством Республики Молдова, применяются для субъектов публичного интереса (ст. 47 Закона о бухгалтерском учёте) начиная с 1 января 2011 года.

К числу документов второго уровня следует отнести также Общий План счетов бухгалтерского учета, разработанный на основании Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, с учетом требований раскрытия информации в финансовых отчетах и информационных потребностей субъекта.

Общий План счетов бухгалтерского учета распространяется на субъекты, которые ведут бухгалтерский учет на основе двойной записи, за исключением субъектов, которые применяют Международные стандарты финансовой отчетности и публичных учреждений.

*Третий уровень* объединяет документы рекомендательного характера: инструкции, указания, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и НСБУ, в соответствии с отраслевой спецификой.

Если документы второго уровня обязательны для всех организаций, то документы третьего уровня регулируют конкретные операции.

*Четвертый уровень* включает приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией. Так, например, учетные политики организации, принятые в соответствии с НСБУ, являются документом четвертого уровня.

На современном этапе развития рыночной экономики за Министерством финансов Республики Молдова, работающим при активном участии бухгалтерской общественности, сохраняются функции регулирования и постановки бухгалтерского учета и составления отчетности. Вместе с тем все более активное участие в разработке методологических вопросов и подготовке профессиональных учетных кадров принимает Ассоциация Профессиональных Бухгалтеров и Аудиторов Молдовы.

Формирование современной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране происходит под активным влиянием процесса распространения во всем мире международных стандартов финансовой отчетности – МСФО, разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности – КМСФО (International Accounting Standard Committee – IASC).

С целью приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО, формирования системы национальных стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов, обеспечения увязки реформы бухгалтерского учета в Молдове с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне, оказания методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета был разработан План развития бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы, который является концептуальным документом, определяющим приоритеты развития бухгалтерского учета и аудита в Республике Молдова, и устанавливает необходимые меры и действия для достижения данных приоритетов. План подтверждает участие Правительства Республики Молдова в процессе интеграции экономики страны в европейскую экономику.

### **§ 1.3. Основные принципы бухгалтерского учёта**

Бухгалтерский учёт является точной дисциплиной. Точной в том смысле, что существуют определенные принципы ведения учета, несоблюдение которых может привести к тому, что его данные будут недостоверными, неполными, непонятными пользователям бухгалтерской информации, а ведь на ней строится управление как отдельно взятым предприятием, так и страной в целом.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учёте, действующем в Республике Молдова, бухгалтерский учет ведется в соответствии со следующими основополагающими принципами:

- а) непрерывность деятельности;
- б) метод начисления;
- в) постоянство методов;
- г) разделение имущества и обязательств;
- д) некомпенсирование;
- е) последовательность представления.

*Непрерывность деятельности* – предусматривает составление финансовых отчетов исходя из предположения, что субъект будет работать в нормальном режиме в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного

сокращения объема деятельности. В случае, когда финансовые отчеты не составлены на основе принципа непрерывности деятельности нужно представлять основу составления финансовых отчетов и причину, по которой субъект не может продолжить свою деятельность. Например, в случае нормальной работы субъекта, основные средства будут отражены в балансе по балансовой стоимости (первоначальная стоимость за минусом амортизации), а в случае ликвидации – по ликвидационной стоимости.

*Метод начисления* – предусматривает признание элементов финансовых отчетов, за исключением элементов отчета о движении денежных средств, по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации.

**Пример 1.1.**

Фирма «Интекс» приобрела 10 мая 2014 года 10 автомобилей с целью последующей перепродажи. Оплата поставщику была произведена 12 мая, а перепроданы автомобили были 10 июня при полной предоплате клиента, осуществленной 8 июня. Определить момент признания доходов и расходов.

Анализ сводится к следующему:

10 мая и 12 мая изменений в доходах расходах фирмы нет, так как происходит только движение в составе имущества. 10 июня стоимость автомобилей, оплаченная поставщику, превращается в расходы, а денежные средства, полученные 8 июня – в доходы. При этом, 8 июня доходы также не отразятся, так как в этот день не имеет место передача прав собственности на автомобили, а значит, доходы не имеют место.

*Постоянство методов* – определяет необходимость применения одних и тех же основных методов, касающихся учёта различных элементов имущества от периода к периоду в основном с целью возможности сопоставления и сравнения информации. К примеру, если предприятие сменит метод оценки запасов и перейдет от метода средневзвешенной стоимости к методу ФИФО (см. гл. 6), то для обеспечения возможности сопоставления информации в отчетности будет целесообразно пересчитать остаток запасов по методу средневзвешенной стоимости, а также пояснить этот момент.

*Разделение имущества и обязательств* – предусматривает раскрытие в финансовых отчетах только информацию об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны быть учтены обособлено от имущества и обязательств собственников и других субъектов.

*Некомпенсирование* – заключается в обособленном отражении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда взаимопогашение разрешено Национальными стандартами бухгалтерского учета. Например, если компания продает товар другой компании, перед которой у нее есть на момент продажи обязательства, то в отчетности эти суммы не будут взаимопогашаться, а отразятся в полном объеме и обязательства, и дебиторская задолженность (долг другой компании за приобретенные товары).

*Последовательность представления* – предполагает сохранение порядка представления и классификации элементов финансовых отчетов от одного отчетного периода к другому.

Информация, содержащаяся в финансовых отчетах, должна соответствовать следующим **качественным характеристикам**:

*Понятность* – информация должна быть классифицирована, охарактеризована и представлена в понятном и сжатом виде. Информация, представляемая бухгалтерским учётом должна быть понятна пользователям, обладающим необходимыми знаниями в сфере экономики и бизнеса, желательно и бухгалтерского учета. Человек, не имеющий специальной подготовки, вряд ли сможет разобраться в финансовых показателях. Но это не означает, что следует исключать трудную для понимания определенных категорий пользователей информацию, если она нужна для принятия решений. Понятность не означает примитивизма, упрощения или пропуска сложной информации.

*Релевантность (уместность)* – информация должна быть важной для пользователей и помогать им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки;

*Достоверность* – информация должна быть полной, нейтральной и без существенных ошибок.

Информация считается надежной, если она не содержит существенных ошибок и пользователи могут положиться на нее.

*Сопоставимость* – финансовые отчеты должны содержать сопоставимую информацию, относящуюся к предыдущему периоду для всех отчетных элементов текущего отчетного периода, если Национальными стандартами бухгалтерского учета не разрешено иное.

## § 1.4. Финансовый и управленческий учёт

В систему бухгалтерского учета входят три подсистемы, взаимосвязанные между собой. *Налоговый учет* ведется параллельно с *финансовым учетом* и необходим для учета в целях налогообложения. *Финансовый и управленческий учет* необходим для получения информации о финансовом положении предприятия и принятия управленческих решений.

Финансовый учет, в соответствии и Законом о бухгалтерском учете, это система сбора, группировки, обработки и систематизации информации о наличии и движении активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов в денежном выражении с целью составления финансовых отчетов.

Управленческий учет - система сбора, обработки, подготовки и передачи бухгалтерской информации для планирования, расчета себестоимости, проверки и анализа исполнения бюджета с целью составления внутренних отчетов для принятия управленческих решений. Управленческий учет (или, как его еще называют, учет затрат) необходим для калькулирования себестоимости производимой продукции, работ, услуг, установления цен, оценки запасов и материальных ресурсов, а также уровня прибыли.

При сравнении финансового и управленческого учета можно выделить ряд **отличительных признаков**, представленных в таблице 1.1.:

**Таблица 1.1.**

**Сравнение финансового и управленческого учета по отличительным признакам**

<b>Признаки сравнения</b>	<b>Финансовый учёт</b>	<b>Управленческий учёт</b>
Цель	Отражение информации об имуществе и ресурсах предприятия	Решение вопросов формирования затрат
Пользователи	Внутренние и внешние	Как правило, внутренние
Виды систем учёта	Двойная запись	Не ограничивается двойной записью
Объект учёта	Субъект, предприятие в целом	Отдельные структурные подразделения
Обязательность ведения	Обязательно	По мере необходимости
Принципы и порядок ведения	По принятым положениям и принципам	По любым правилам
Временная соотносимость информации	Прошедшие события	Содержит планы на будущее
Степень точности информации	Точная и объективная	Могут применяться примерные оценки
Периодичность составления и сбора информации	Регулярно	По мере необходимости
Ответственность за составление данных	Искажение наказуемо государством	Только внутренние санкции
Регламентирование	Регламентируется нормативно-законодательными актами	Не регламентируется

Таким образом, **финансовый** учет нужен для отражения и последующего анализа *информации о прошлой деятельности организации в целом*, а **управленческий** — для *анализа существующего и будущего положения в отдельных структурных подразделениях* и последующего выявления путей наиболее эффективного развития всего предприятия.

## ТЕМА 2.

### Предмет и метод бухгалтерского учёта

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Что является предметом изучения бухгалтерского учёта?
2. Что представляет собой имущество субъекта?
3. Что такое активы и пассивы и как они классифицируются?
4. Чем отличаются долгосрочные и оборотные активы?
5. Как классифицируются доходы и расходы?
6. Что такое затраты субъекта и какие они бывают?
7. Какие методы присущи бухгалтерскому учёту?

#### § 2.1. Предмет изучения бухгалтерского учёта

Предметом изучения бухгалтерского является **имущество предприятия**, так как изначально бухгалтерский учёт зародился с целью познания и эффективного управления имуществом.

**Имущество** состоит из двух частей:

- 1) Экономические блага (часть имущества, определенная физически и юридически, имеющая конкретную форму), с одной стороны;
- 2) Правовые и заемные отношения, в результате которых эти блага получены, с другой стороны. Правовые отношения возникают в случае приобретения благ из собственных источников. Заемные отношения предполагают получение благ из других источников, не относящихся к собственным.

В этом случае, бухгалтерский учёт рассматривает имущество в двух сторон.

##### **Пример 2.1.**

Фирма «Интекс» приобрела от поставщика пошивочную ткань для своего производства с последующей оплатой стоимостью 5400 леев.

Имущество будет представлено следующим образом:

***Экономические блага (5400 леев) = Заемные отношения (5400 леев)***

***Материалы (пошивочная ткань) 5400 леев = Обязательства перед поставщиками 5400 леев***

##### **Пример 2.2.**

Фирма «Интекс» получила на текущие счета в национальной валюте денежные средства в размере 10000 леев в качестве взноса учредителя в уставный капитал.

Имущество будет представлено следующим образом:

***Экономические блага (10000 леев) = Правовые отношения (10000 леев)***

***Денежные средства на банковском счету 10000 леев = Уставный капитал 10000 леев***

Таким образом, баланс имущества может быть выражен следующим равенством:

$$\text{Экономические блага} = \text{Права} + \text{Обязательства}$$

**Пример 2.3.**

Учредители фирмы «Интекс» внесли в счет формирования уставного капитала 15000 леев на текущие счета в национальной валюте. В тот же день фирма приобрела от поставщика компьютер с последующей оплатой стоимостью 8700 леев.

Баланс имущества будет представлен следующим образом:

$$\text{Экономические блага (23700 леев)} = \text{Права} + \text{Обязательства (23700 леев)}$$

<i>Экономические блага</i>	=	<i>Права</i>	+ <i>Обязательства</i>
<i>Денежные средства на текущем счёте 15000 леев</i>		<i>Уставный капитал 15000 леев</i>	<i>Текущие коммерческие обязательства 8700 леев</i>
<i>Компьютер 8700 леев</i>			

Однако, бухгалтерский учёт изучает не только имущество субъекта, но, также, движение имущества и финансовые результаты.

Финансовый результат может быть либо прибылью, либо убытком. Прибыль отразится в случае, если доходы превышают расходы за отчетный период, а убыток – наоборот. Однако, в любом случае, баланс имущества должен сохраняться. Поэтому, можем составить равенство:

$$\text{Экономические блага} = \text{Права} + \text{Обязательства} +/- \text{Финансовый результат}$$

## § 2.2. Активы: характеристика и классификация

Экономические блага, права и обязательства называются в бухгалтерском учёте, соответственно активами и пассивами.

В соответствии с Концепцией подготовки и представления финансовой отчетности (Conceptual Framework for Financial Reporting), *активы* – это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошедших событий от которых ожидается экономическая выгода в будущем и стоимость которых может быть достоверно определена.

Активы могут быть классифицированы по образу, в соответствии с которым участвуют в процессе деятельности (длительное функционирование либо краткосрочное) и уровню ликвидности, т.е. способности трансформироваться в денежные средства. На основании критериев, предусмотренных Международным стандартом бухгалтерского учета 1 «Представление финансовой отчетности» и НСБУ «Представление финансовых отчетов», активы делятся на:

- 1) Долгосрочные
- 2) Оборотные.

**Долгосрочные активы** – это активы, находящиеся во владении для использования на период, превышающий один год в деятельности субъекта или для передачи в использование третьим лицам.

**Оборотные активы** представляют собой активы, которые предположительно будут израсходованы в течении нормального цикла деятельности, проданы или получены в течении 12 месяцев или представляющие собой денежные средства. Нормальный цикл деятельности для субъекта представляет собой период времени между моментом приобретения активов, предназначенных для обработки, и моментом превращения их в денежные средства. Когда для субъекта этот цикл не определен, продолжительность его считается 12 месяцев. Таким образом, оборотные средства в отличие от долгосрочных являются наиболее подвижной частью активов предприятия, которая легко преобразуется в денежные средства для финансирования хозяйственной деятельности.

Классификация активов представлена на рисунке 2.1.

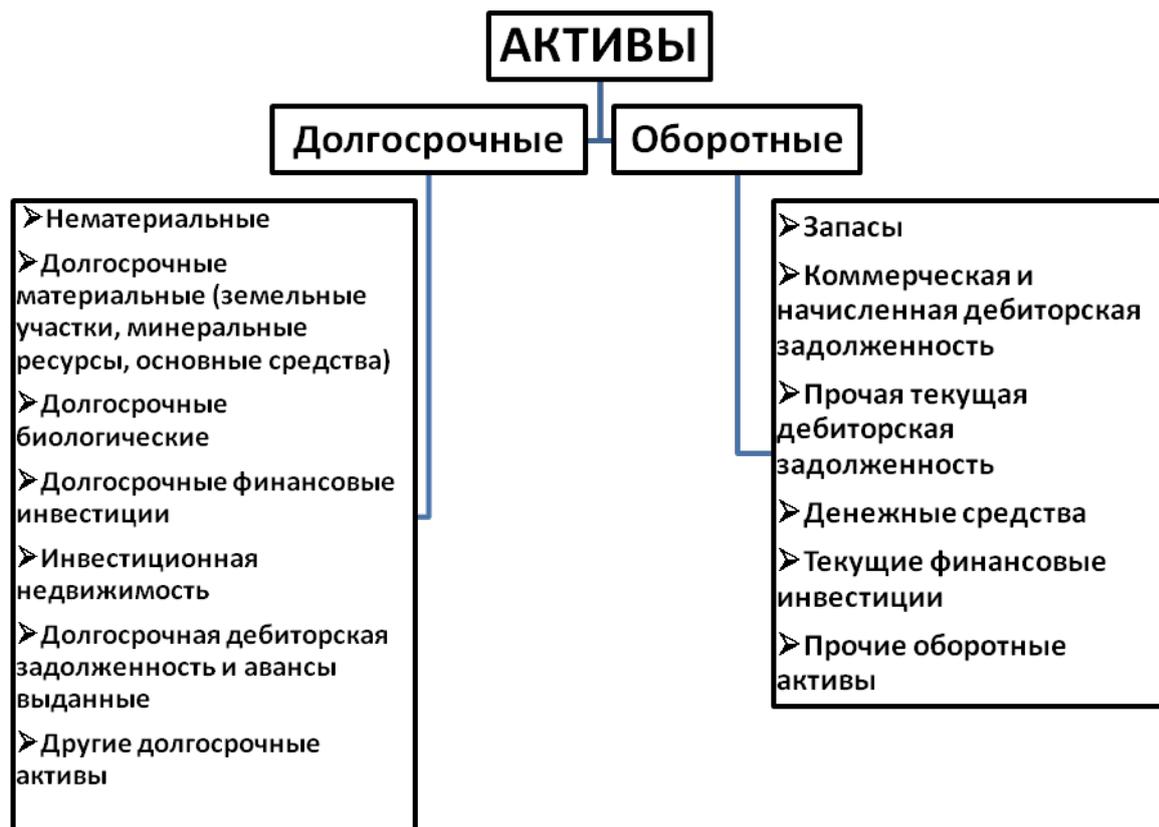


Рисунок 2.1. Классификация активов субъекта

Так, к долгосрочным активам относят:

**Нематериальные активы** – неденежные долгосрочные активы, не имеющие материальной формы, идентифицируемые и контролируемые субъектом, например, лицензии, ноу-хау, торговые марки. Также, к ним относят и *незавершенные нематериальные активы*, т.е. приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки к использованию по назначению нематериальные активы, а также нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, которые нуждаются в подготовительных работах для использования по назначению.

**Долгосрочные материальные активы** – долгосрочные активы в виде основных средств, земельных участков, незавершенных долгосрочных материальных активов и минеральных ресурсов.

**Основные средства** – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках. Это могут быть машины и оборудование, здания или другая техника, используемая в производстве или для оказания услуг.

**Минеральные ресурсы** – долгосрочные материальные активы в форме капитализированных затрат поисково-разведочных работ (по подготовке к добыче), для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность.

**Земельные участки** – долгосрочные материальные активы в виде земельных участков, находящихся у субъекта на правах собственности или полученных в финансовую аренду (финансовый лизинг) для использования в деятельности субъекта.

**Долгосрочные биологические активы** – животные или растения, которые в процессе биологических преобразований способны давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды. Это могут быть долгосрочные насаждения – сады с плодоносящими деревьями, виноградные плантации, а также различные виды крупного рогатого, либо другого скота на откорме с целью убоя, размножения.

**Финансовые инвестиции** (долгосрочные и текущие) – это активы в виде ценных бумаг, долей участия в уставном капитале других субъектов и прочие инвестиции, которыми владеет субъект с целью

осуществления контроля, получения доходов или других экономических выгод. К ним относят ценные бумаги, депозиты и доли участия, а также выданные займы.

**Инвестиционная недвижимость** – недвижимая собственность, находящаяся во владении (собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга) преимущественно для сдачи в лизинг и/или для прироста ее стоимости, чем для:

- использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг или для административных целей;
- продажи в процессе осуществления обычной деятельности.

**Долгосрочная дебиторская задолженность** – права субъекта, возникающие в результате сделок или прошлых событий, и от погашения которых ожидается поступление (увеличение) ресурсов, содержащих экономические выгоды. Долгосрочная дебиторская задолженность включает коммерческую дебиторскую задолженность и по лизинговым операциям, а также долгосрочные авансы выданные.

Текущие активы включают:

**Запасы** – оборотные активы, которые:

- 1) предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности (продукция, товары);
- 2) являются незавершенными в ходе нормального осуществления деятельности (незавершенное производство); или
- 3) находятся в виде сырья, основных материалов и других расходных материалов, которые будут использованы в процессе производства, оказания услуг, и/или в других хозяйственных целях.

**Коммерческую и начисленную дебиторскую задолженность**, которая включает долги покупателей, персонала, бюджета, аффилированных лиц.

**Прочую текущую дебиторскую задолженность**, образующуюся в результате задолженности по страхованию, по претензиям и прочим операциям.

**Денежные средства** - наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на текущем счёте в национальной и иностранной валюте, переводы в пути.

**Текущие финансовые инвестиции** - активы в виде ценных бумаг, долей участия в уставном капитале других субъектов и прочие инвестиции, сроком на 12 и менее месяцев.

**Прочие оборотные активы**, включающие текущие расходы будущих периодов и прочие оборотные активы.

### § 2.3. Пассивы: характеристика и классификация

Пассивы – это источники формирования активов, которые включают:

- 1) Собственные источники,
- 2) Заёмные (привлечённые источники) или обязательства.

Пассивы по своему характеру могут классифицироваться в зависимости от способа финансирования экономических благ (собственные или заёмные) или срока погашения (долгосрочные или текущие). Классификация пассивов представлена на рисунке 2.2.

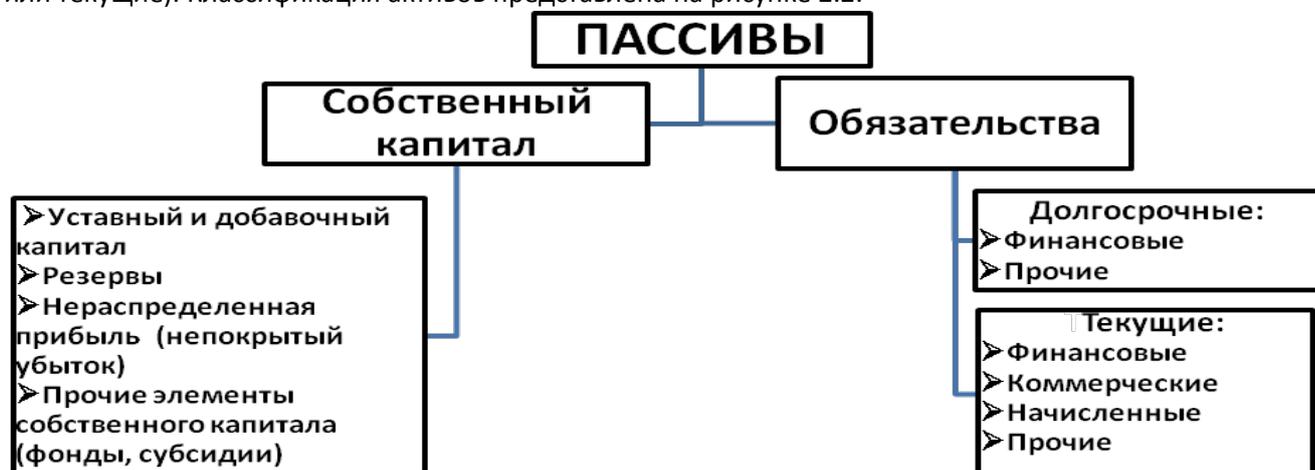


Рисунок 2.2. Классификация пассивов субъекта

**Собственный капитал** – остаточная величина в активах субъекта после вычета обязательств. Собственный капитал включает уставный капитал, добавочный капитал, незарегистрированный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал, резервы, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), прочие элементы собственного капитала

**Уставный капитал** – совокупная величина долей участия собственников субъекта.

**Резервы** – элементы собственного капитала в виде резервного капитала (резервов, установленных законодательством), уставных резервов (резервов, предусмотренных уставом) и прочих резервов. Резервы формируются за счет прибыли или других предусмотренных законодательством источников и используются по решению уполномоченного органа управления субъекта.

**Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** включает: чистую прибыль (чистый убыток) отчетного периода, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, использованную прибыль отчетного периода, поправки результатов прошлых лет.

**Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода** определяется как разница между текущими доходами и расходами субъекта, признанными в текущем отчетном периоде.

**Субсидии** – помощь, предоставленная Правительством, другими публичными учреждениями, национальными и международными учреждениями и организациями в форме передачи ресурсов с условием соблюдения субъектом определенных условий.

**Обязательства** – существующие обязательства субъекта, возникшие вследствие прошлых экономических фактов и погашение (списание) которых приведет к выбытию (снижению) ресурсов, включающих экономические выгоды. Обязательства делятся на:

- **Долгосрочные, включающие:**

*Долгосрочные финансовые обязательства* по кредитам и займам, полученным на срок более одного года и за определенную плату (процент) или безвозмездно, а также по активам, полученным в финансовый лизинг.

*Прочие долгосрочные обязательства*, т.е. долгосрочные коммерческие обязательства, долгосрочные авансы полученные, долгосрочные доходы будущих периодов и другие.

- **Текущие**, в состав которых входят:

*Текущие финансовые обязательства*, которые определяются аналогично долгосрочным, но на период менее 1 года.

*Коммерческие обязательства* включают обязательства перед:

- 1) поставщиками по приобретенным ценностям и услугам;
- 2) покупателям по полученным авансам в счет будущих поставок товаров и услуг и др.

*Начисленные обязательства* включают:

- 1) обязательства перед персоналом (по оплате труда и другим операциям);
- 2) обязательства по социальному и медицинскому страхованию;
- 3) обязательства бюджету (по подоходному налогу, по налогу на добавленную стоимость и т.д.);
- 4) прочие обязательства.

*Прочие текущие обязательства* – предстоящие обязательства, обязательства по имущественному и личному страхованию лиц и прочие.

## § 2.4. Понятия о затратах и расходах

*Затраты* - это ресурсы, выраженные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции и оказания услуг.

Классификации затрат субъекта представлена на рисунке 2.3.

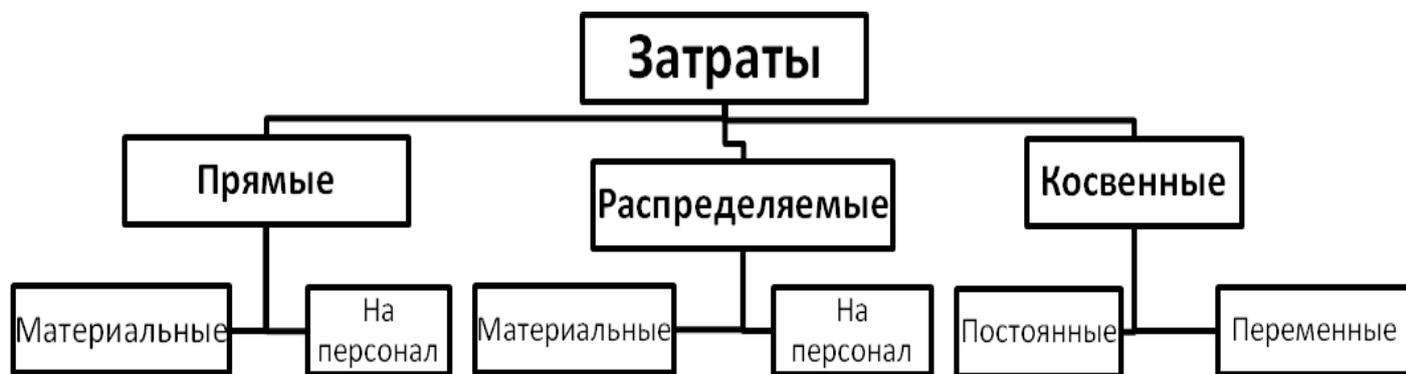


Рисунок 2.3. Классификация затрат субъекта

*Прямые затраты* – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов. Это затраты сырья для производства, заработная плата основных производственных рабочих, которые могут быть напрямую включены в калькуляции.

*Распределяемые затраты* – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции только после промежуточных расчетов. Это могут быть затраты одного вида сырья для производства нескольких видов продукции и, таким образом, величину затрат на отдельный вид продукции, в этом случае, необходимо рассчитать для составления калькуляции.

Материальные затраты представляют собой балансовую стоимость запасов или других материальных ресурсов, использованных непосредственно при производстве продукции/оказании услуг. К затратам на персонал относят заработную плату и соответствующие отчисления в фонды медицинского и социального страхования, премии и прочие затраты.

*Косвенные производственные затраты* – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта. Это может быть заработная плата руководителей подразделений или охраны, стоимость электроэнергии для освещения производственных подразделений и прочие затраты.

Для ценообразования и управления этим процессом наиболее важное значение имеет деление косвенных затрат в зависимости от динамики при изменении объемов производства продукции на постоянные и переменные.

*Постоянными* называют затраты, величина которых не зависит от объемов выпуска продукции и остаётся неизменной при определенном масштабе производства. Например, заработная плата сотрудников охраны.

*Переменные затраты* – это затраты, величина которых зависит от объемов выпускаемой продукции. Например, заработная плата руководителя подразделения, если она пропорциональна объему производства.

**Расходы** – уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками.

В соответствии и НСБУ, учет расходов ведется по их назначению (функциям) по следующим группам:

- 1) расходы операционной деятельности;
- 2) расходы других видов деятельности;
- 3) расходы по подоходному налогу.

В целях раскрытия информации в примечаниях к финансовым отчетам расходы группируются по их сущности следующим образом:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на персонал;
- 3) расходы, связанные с амортизацией и обесценением;
- 4) прочие расходы.

На рисунке 2.4 представлена классификация расходов по функциям.

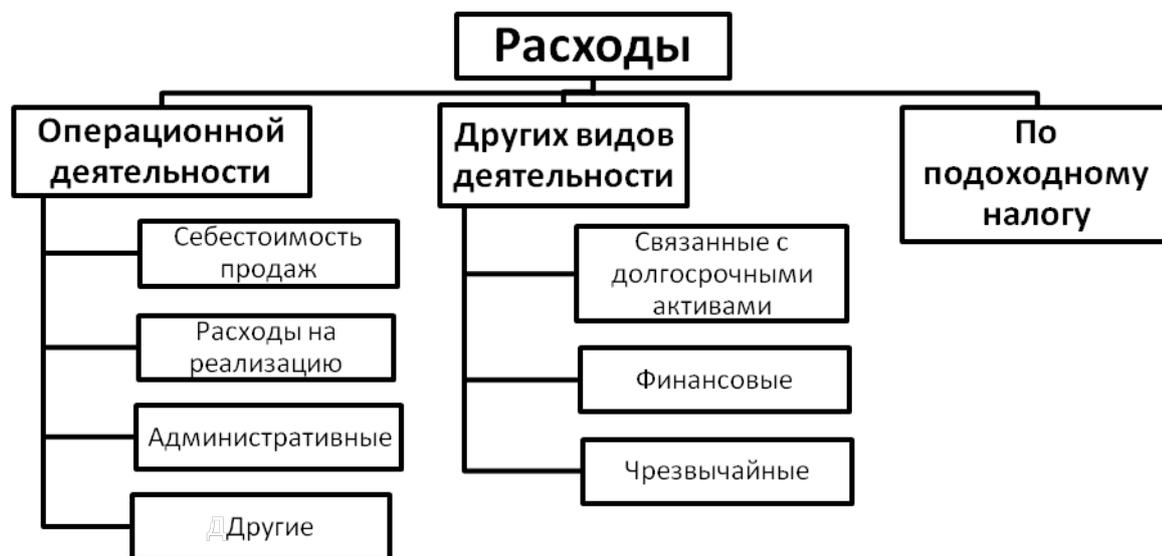


Рисунок 2.4. Классификация расходов субъекта по функциям

*Расходы операционной деятельности* – расходы, связанные с процессом осуществления операционной деятельности субъекта. Расходы операционной деятельности связаны с производством и продажей продукции, оказанием услуг, выполнением работ, приобретением и продажей товаров, выполнением договоров на строительство, передачей во временное пользование собственных активов на основании договоров лизинга и т.д.

*Себестоимость продаж* включает:

- 1) балансовую стоимость (фактическую себестоимость) товаров и продукции, проданных и/или переданных в обмен на другие активы, которая определяется в зависимости от метода текущей оценки запасов (средневзвешенной стоимости, ФИФО, идентификации), применяемого субъектом в соответствии с НСБУ;
- 2) себестоимость услуг (работ), оказанных (выполненных) третьим лицам в операционной деятельности;
- 3) другие расходы, связанные с доходами от продаж.

*Расходы на реализацию* представляют собой расходы, связанные с продвижением и продажей товаров/продукции и услуг. Это могут быть расходы по рекламным акциям, маркетинговым исследованиям и т.д.

*Административные расходы* представляют собой расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением субъектом в целом. К ним относят заработную плату административных сотрудников, расходы по услугам связи и почты и прочие.

*Расходы других видов деятельности* – расходы, обусловленные осуществлением других видов деятельности (например, выбытием и обесценением долгосрочных активов, финансовыми операциями, чрезвычайными событиями).

*Расходы, связанные с долгосрочными активами* - расходы представляющие собой расходы по выбытию, за исключением выявленных при инвентаризации недостач и порчи. Это могут быть, например, стоимость услуг консультантов или нотариусов по оформлению сделок по выбытию нематериальных и долгосрочных активов, стоимость сноса долгосрочных сооружений и прочие.

*Финансовые расходы* – расходы, включающие расходы (убытки), являющиеся результатом финансовых операций субъекта, к примеру, расходы по курсовым валютным разницам, расходы, связанные с безвозмездной передачей долгосрочных активов и т.д.

*Чрезвычайные расходы* – расходы, вызванные нетипичными событиями, не проявляющимися постоянно или регулярно (стихийные бедствия, политические потрясения, изменения в законодательстве и т.д.).

*Расходы по подоходному налогу* – общая сумма расходов по подоходному налогу, учитываемых при определении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода.

## § 2.5. Понятия о доходах и финансовых результатах субъекта

**Доходы** – увеличение экономической выгоды, отраженной в течении отчетного периода в виде поступлений активов или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников.

В рамках субъекта доходы классифицируются как показано на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5. Классификация доходов

**Доходы от операционной деятельности** – доходы, связанные с процессом осуществления операционной деятельности субъекта. Они связаны с продажей продукции, оказанием услуг, выполнением работ и договоров на строительство и т.д.

**Доходы от оказания услуг** – это доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, образовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, туристических услуг).

**Доходы от продажи продукции и товаров** – доходы от продажи ценностей, произведенных субъектом или приобретенных для перепродажи, включая земельные участки и прочие активы, предназначенные для перепродажи.

**Доходы от других видов деятельности** - доходы, обусловленные осуществлением других видов деятельности (например, от финансовых операций субъекта или в результате получения выгод в связи с чрезвычайными событиями).

**Доходы от операций с долгосрочными активами** – доходы, представляющие собой доходы от продажи (выбытия) долгосрочных материальных, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости и прочих долгосрочных активов.

**Финансовые доходы** – доходы, являющиеся результатом финансовых операций субъекта, к примеру, доходы по курсовым валютным разницам; доходы, связанные с безвозмездным получением долгосрочных активов; доходы в виде дивидендов от доли участия в уставном капитале других субъектов; доходы в виде роялти (от использования нематериальных активов субъекта, таких как патенты, марки, авторские права (copyright) и компьютерное программное обеспечение (software) и др.); в виде процентов (от использования денежных средств или их эквивалентов, а также и от владения облигациями и другими суммами причитающимися субъекту) и т.д.

**Чрезвычайные доходы** – доходы, вызванные нетипичными событиями, не проявляющимися постоянно или регулярно (возмещения и страховые выплаты после стихийных бедствий, политических потрясений, изменений в законодательстве и т.д.).

Доходы и расходы субъекта непосредственно связаны с определением его финансовых результатов.

**Финансовый результат** субъекта (предприятия) – это прибыль или убыток соответствующего периода. Прибыль образуется в случае, если доходы субъекта превышают расходы, а убыток – в обратной ситуации. Таким образом, правильное и точное отражение доходов и расходов предприятия

влияет на расчет и определение одного из важнейших показателей для владельцев субъекта – прибыли, с целью получения которой и этот субъект и создается, в первую очередь. На примере 2.4. продемонстрировано определения финансового результата предприятия.

**Пример 2.4.**

Фирма «Гамма» приобрела в течение текущего отчетного периода товары общей стоимостью 230 000 леев, которые были проданы по цене 270 000 леев. В том же периоде были отражены расходы по оплате труда персонала в размере 12 000 леев. Определить финансовый результат компании.

1. Рассчитаем сумму доходов: 270 000 леев (от продажи товаров).
2. Рассчитаем сумму расходов: 230 000 леев+12 000 леев = 242 000 леев (себестоимость продаж по проданным товарам и расходы по оплате труда).
3. Финансовый результат: 270 000 леев – 242 000 леев = 28 000 леев.

Таким образом, получен финансовый результат в виде прибыли, т.к. сумма доходов превышает сумму расходов.

## § 2.6. Метод бухгалтерского учёта

*Метод бухгалтерского учета* - это набор приемов и способов, которые дают возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, и обеспечивают его сплошное и непрерывное отражение.

*Элементы метода бухгалтерского учета* обеспечивают проведение наблюдения за объектами, их измерение, группировку и обобщение учетных данных. Выделяют следующие элементы:

1. *Документация* - это способ оформления хозяйственных операций с помощью документов.

2. *Инвентаризация* - метод контроля и документального установления наличия элементов бухгалтерского учета, принадлежащих и или находящихся во временном распоряжении субъекта.

3. *Оценка* - метод определения стоимостного размера элементов бухгалтерского учета на дату их первоначального признания и составления финансовых отчетов.

4. *Калькуляция* - исчисление себестоимости единицы изготовленной продукции (выполненных работ и услуг).

5. *Счета* - способ группировки и текущего отражения изменений в составе активов и источников их формирования. Все операции регистрируются в специальных таблицах — счетах бухгалтерского учета. На счетах накапливается и хранится информация, они открываются для отдельных видов активов или источников. Например, для учета наличия и движения основных средств открывается счет "Основные средства".

6. *Двойная запись* – метод отражения экономического факта в дебет одного счета и в кредит другого счета в одной и той же сумме.

7. *Баланс*, представляющий финансовое положение субъекта и включающий информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по активам, собственному капиталу и обязательствам. Баланс является способом обобщения показателей о состоянии активов и источниках их формирования в денежном выражении на определенную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне таблицы отражаются все активы (имущество, хозяйственные средства), а на другой — источники их формирования.

Все элементы метода бухгалтерского учета функционируют во взаимосвязи друг с другом. Наблюдение за объектами бухгалтерского учета регистрируется в документах. Данные документов при помощи оценки преобразовываются в единую соизмеримую информационную совокупность, которая находит отражение на счетах бухгалтерского учета при помощи двойной записи. Полученные данные на счетах бухгалтерского учета являются основой для определения себестоимости продукции (калькуляции), а также для составления баланса и других форм отчетности. В свою очередь, калькуляция является базой для оценки, а счета бухгалтерского учета открываются на основании данных баланса. Инвентаризация уточняет показатели счетов бухгалтерского учета. Таким образом, взаимосвязанное функционирование всех элементов метода бухгалтерского учета обеспечивает полное и непрерывное, объективное и системное отражение его предмета.

## ТЕМА 3.

# Баланс - элемент метода бухгалтерского учёта

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Что такое баланс в бухгалтерском учёте?
2. Каковы основные функции баланса?
3. По каким принципам активы и пассивы расположены в балансе?
4. Какова структура и содержание баланса в Республике Молдова?
5. Чем отличается вертикальная форма баланса от горизонтальной?
6. Какие бывают типы балансовых изменений под влиянием хозяйственных операций?

### § 3.1. Понятие и значение баланса

Понятие "баланс" применяется во многих науках (баланс температурный, баланс взаимодействия частиц), но чаще всего в экономике. Особенно большое значение он имеет в бухгалтерском учёте, где **баланс** – это свод информации о стоимости имущества и обязательствах организации, представленный в табличной форме. Баланс состоит двух разделов Актива и Пассива. Актив всегда должен быть равен Пассиву, именно поэтому форма отчетности носит название Баланс.

Баланс – важнейшая форма бухгалтерской отчетности, по которой можно судить о финансовом состоянии предприятия, о том, каким имуществом оно обладает и сколько имеет долгов. Баланс содержит данные по состоянию на *определенную дату* (как правило, конец года или квартала). Этим Баланс принципиально отличается от другой важнейшей форма отчетности, Отчета о прибылях и убытках, которая содержит данные о финансовых результатах деятельности организации за *определенный период нарастающим итогом с начала года*.

**Балансы подразделяются по разным признакам, например:**

- по времени составления (вступительные, начальные, промежуточные, заключительные и ликвидационные);
- по полноте сведений (общие, частные).

*Вступительный баланс* составляется при возникновении организации, утверждении фирмы, акционерного общества и др.

*Начальный баланс* составляется каждый год, с целью выяснения имущественного положения организации после годовой работы и определения качественного состава имущества. Начальный баланс, составленный в конце отчетного года, является конечным к истекшему году и начальным по отношению к наступающему году.

*Промежуточный (проверочный) баланс* составляется ежеквартально и может быть скорректирован в конце финансового года.

*Заключительный (ликвидационный) баланс* составляется при прекращении деятельности организации. Его составляет особая комиссия, которой поручается ликвидация организации.

*Общие* (консолидированные) балансы содержат сведения об имуществе, правах и обязательствах всей организации в целом, а *частные* — сведения об имуществе, правах и обязательствах какой-либо отдельной части организации.

По внешнему виду бухгалтерский баланс представлен в виде таблицы, в левой части которой отражается имущество предприятия по составу и размещению — это актив баланса, а в правой части располагаются источники формирования этого имущества с указанием целевого назначения и сроков погашения — это пассив баланса (таблица 3.1.).

**Таблица 3.1. Представление баланса в виде таблицы**

<b>АКТИВ</b>	<b>ПАССИВ</b>
<b>Имущество субъекта с указанием:</b>	<b>Источники образования имущества с указанием:</b>
1) Состав и функциональной роли (Долгосрочные и оборотные)	1) Целевого назначения (собственный капитал, обязательства) 2) Сроков погашения (долгосрочные, текущие)

Такая форма баланса носит название *горизонтальной*, т.к. в ней имеются две части, расположенные слева и справа соответственно. Также, баланс может составляться в *вертикальной* форме, в которой активы составляют верхнюю часть (в горизонтальной форме — левую сторону), а *пассивы (обязательства и капитал)* — нижнюю часть (соответственно, при горизонтальной форме — правую сторону).

В условиях рыночной экономики бухгалтерский баланс служит основным источником информации для различных пользователей. Значение баланса выражается в его функциях. Так, на основании данных баланса в сокращенном формате можно ознакомиться с основными элементами имущества субъекта. В этом состоит *функция синтеза информации*. Баланс предприятия знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, с имущественным состоянием предприятия. Из баланса узнают, чем собственник владеет, т.е. в каком количественном соотношении находится тот запас материальных средств, которым предприятие способно распоряжаться. По балансу определяют, способно предприятие выполнить свои обязательства перед третьими лицами или ему грозят финансовые затруднения. Данные баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями и органами государственного управления. Поэтому, в этом выражается *информационная функция* баланса.

По балансу определяют конечный финансовый результат деятельности предприятия в виде наращивания собственного капитала за отчётный период, по которому судят о способности руководителей сохранить и приумножить вверенные им материальные и денежные ресурсы. На основе данных баланса строится оперативное финансовое планирование любого предприятия, осуществляется контроль и анализ движения денежных средств в соответствии с полученной прибылью. В этом выражается *аналитическо-контрольная функция* баланса.

### **§ 3.2. Структура и содержание баланса**

В соответствии с НСБУ «Представление финансовых отчётов», баланс состоит из 5 разделов:

1. Долгосрочные активы;
2. Оборотные активы;
3. Собственный капитал;
4. Долгосрочные обязательства;
5. Текущие обязательства;

Каждый раздел состоит из статей баланса (таблица 3.2.). В балансе показатель «всего активов» равен сумме итогов собственного капитала и обязательств («всего пассивов»).

Таблица 3.2.

Баланс на \_\_\_\_\_

Раз дел	АКТИВ	Сумма, леев	Раз дел	ПАССИВ	Сумма, леев
1.	<b>Долгосрочные активы</b> Нематериальные активы		3.	<b>Собственный капитал</b> Уставный и добавочный капитал	
	Незавершенные долгосрочные материальные активы			Резервы	
	Земельные участки			Поправки результатов прошлых лет	
	Основные средства			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	
	Минеральные ресурсы			Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	
	Долгосрочные биологические активы			Использованная прибыль отчетного периода	
	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны			Прочие элементы собственного капитала	
	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны			<b>Итого собственный капитал</b>	
	Инвестиционная недвижимость		4.	<b>Долгосрочные обязательства</b> Долгосрочные кредиты банков	
	Долгосрочная дебиторская задолженность			Долгосрочные займы	
	Долгосрочные авансы, выданные			Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу	
	Прочие долгосрочные активы			Прочие долгосрочные обязательства	
	<b>Итого долгосрочных активов</b>			<b>Итого долгосрочных обязательств</b>	
2.	<b>Оборотные активы</b> Материалы		5.	<b>Текущие обязательства</b> Краткосрочные кредиты банков	
	Оборотные биологические активы			Краткосрочные займы	
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы			Коммерческие обязательства	
	Незавершенное производство и продукция			Обязательства аффилированным сторонам	
	Товары			Текущие авансы, полученные	
	Коммерческая дебиторская задолженность			Обязательства персоналу	
	Дебиторская задолженность аффилированных сторон			Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	
	Текущие авансы, выданные			Обязательства бюджету	
	Дебиторская задолженность бюджета			Текущие доходы будущих периодов	
	Дебиторская задолженность персонала			Обязательства собственникам	
	Прочая дебиторская задолженность			Текущие целевые финансирование и поступления	
	Денежные средства в кассе и на текущих счетах			Текущие оценочные резервы	
	Прочие элементы денежных средств			Прочие текущие обязательства	
	Текущие финансовые инвестиции в несвязанные стороны			<b>Итого текущих обязательств</b>	
	Текущие финансовые инвестиции в связанные стороны				
	Прочие оборотные активы				
	<b>Итого оборотных активов</b>				
	<b>Всего Активов</b>			<b>Всего Пассивов</b>	

Статьи актива в соответствии с законодательством и традициями отдельных стран группируются по определенной системе по степени ликвидности. В отечественной практике активы располагаются в порядке возрастающей ликвидности с подразделением активов в зависимости от срока обращения на оборотные (которые предположительно будут израсходованы в течении нормального цикла деятельности, проданы или получены в течении 12 месяцев или представляющие собой денежные средства) и долгосрочные (которые включают все остальные активы, за исключением оборотных активов).

В некоторых странах (США, Англия) актив баланса составляется в порядке убывающей ликвидности. На первом месте в балансе стоят статьи денежных средств, товаров, запасов и др.

Пассив баланса показывает, во-первых, какая величина собственного и привлеченного капитала вложена в хозяйственную деятельность организации, и, во-вторых, кто и в какой форме участвовал в создании имущественной массы организации. В современной экономике пассив в большей степени определяется как обязательства за полученные ценности или требования на полученные организацией ресурсы. Обязательства, прежде всего, группируются по субъектам: одни из них являются обязательствами перед собственниками организации, другие – перед третьими лицами, что позволяет группировать их по срочности погашения. Обязательства перед собственниками составляют практически постоянную часть баланса, не подлежащую погашению в процессе деятельности организации. Обязательства перед третьими лицами имеют ту или иную срочность. В Республике Молдова в зависимости от срока погашения они подразделяются на текущие и долгосрочные обязательства.

Процесс развития организации, или динамика, совершается путем отдельных действий — хозяйственных операций. Все выполняемые в организации хозяйственные операции отражаются на состоянии имущества этой организации, состоянии прав и обязательств, т. е. на состоянии актива и пассива и будут рассмотрены в следующем параграфе.

### **§ 3.3. Взаимосвязь между балансом и отчетом о прибыли и убытках**

Баланс – это один из основных источников информации для внешних пользователей. Изучая баланс предприятия, можно определить, чем владеет ее собственник и сумеет ли организация оправдать взятые на себя обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами. Данные баланса необходимы собственникам для контроля над вложенным капиталом, руководству организации - при анализе и планировании, банкам и другим кредиторам - для оценки финансовой устойчивости. В то же время, основной целью деятельности коммерческих предприятий является получение прибыли, динамику и порядок формирования которой баланс не отражает.

В свою очередь, Отчет о прибыли и убытках (о котором более подробно изложено в теме 9), относится к числу основных форм бухгалтерской отчетности, дает представление о финансовых результатах хозяйственной деятельности субъекта за отчетный период. Годовой отчет о прибыли и убытках обобщает информацию о финансовых результатах отчетности года и входит в состав годовой отчетности.

Взаимосвязь бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах осуществляется *через показатель чистой прибыли или чистого убытка отчетного периода*. Таким образом, отчет о прибыли и убытках является дополнением к балансу, раскрывая порядок формирования его определенных показателей.

### **§ 3.4. Типы балансовых изменений под влиянием хозяйственных операций**

Ежедневно на предприятиях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину хозяйственных средств и источников их образования. Поскольку баланс отражает состояние средств, то каждая операция вызывает его изменения. В зависимости от хозяйственных операций все балансовые изменения принято делить на четыре типа.

*Первый тип балансовых изменений.* Отразим в балансе следующую операцию. Поступили деньги в кассу с текущего счёта в национальной валюте для выплаты заработной платы рабочим и служащим в сумме 4000 леев.

Операция затронула две статьи актива. Произошла перегруппировка средств в активе баланса. Средства по статье "Текущие счета в национальной валюте" уменьшились, а по статье "Касса"

увеличились на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остался неизменным.

**Таблица 3.3.**

**Имущество субъекта и его изменение в результате хозяйственной операции, определяющей первый тип балансовых изменений**

<b>Баланс на начало периода</b>			<b>Изменение</b>	<b>Баланс на конец периода</b>		
<b>Актив:</b>				<b>Актив:</b>		
Основные средства	2000			Основные средства	2000	
Товары				Товары	1000	
Текущие счета	1000			Текущие счета	3000	
Касса	7000		-4000	Касса	5000	
	1000		+4000			
<b>Всего актив:</b>	<b>11000</b>				<b>11000</b>	
<b>Пассив:</b>				<b>Пассив:</b>		
Уставный капитал		11000		Уставный капитал		11000
<b>Всего пассив:</b>		<b>11000</b>				<b>11000</b>

К этому типу можно отнести также операции по поступлению денежных средств на текущий счёт из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчётным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчётным лицом в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и другое.

Таким образом, балансовые изменения первого типа вызывают модификации только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A+X-X=P,$$

где А - актив; П - пассив; Х - изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

**Второй тип балансовых изменений.** Отразим в балансе следующую операцию: погашены коммерческие обязательства за счёт полученного кредита банка в сумме 20 000 леев. Обе статьи, по которым отражена операция пассивные. Одна статья увеличилась (долг перед банком по краткосрочному кредиту), другая - уменьшилась (текущие коммерческие обязательства) на ту же сумму. Общий итог (валюта) баланса остался прежним.

**Таблица 3.4.**

**Имущество субъекта и его изменение в результате хозяйственной операции, определяющей второй тип балансовых изменений**

<b>Баланс на начало периода</b>			<b>Изменение</b>	<b>Баланс на конец периода</b>		
<b>Актив:</b>				<b>Актив:</b>		
Основные средства	22000			Основные средства	22000	
Товары	1000			Товары	1000	
Текущие счета	7000			Текущие счета	7000	
Касса	1000			Касса	1000	
<b>Всего актив:</b>	<b>31000</b>				<b>31000</b>	
<b>Пассив:</b>				<b>Пассив:</b>		
Уставный капитал		11000		Уставный капитал		11000
Долгосрочные кредиты банка			+20000	Долгосрочные кредиты банка		20000
Текущие коммерческие обязательства		20000	-20000	Текущие коммерческие обязательства		0
<b>Всего пассив:</b>		<b>31000</b>				<b>31000</b>

Ко второму типу относятся также операции по удержанию налогов из заработной платы рабочих и служащих, использованию прибыли на создание фондов специального назначения и др.

Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A = П + X - X$$

*Третий тип балансовых изменений.* Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется.

Отразим в балансе следующую операцию: были приобретены товары с последующей оплатой стоимостью 10 000 леев. Операция затронула одну статью актива и одну статью пассива. Сумма по статье "Товары" увеличилась, и по статье "Текущие коммерческие обязательства" увеличились на ту же сумму. Общий итог баланса изменился.

**Таблица 3.5.**

**Имущество субъекта и его изменение в результате хозяйственной операции, определяющей третий тип балансовых изменений**

<i>Баланс на начало периода</i>			<i>Изменение</i>	<i>Баланс на конец периода</i>		
<b>Актив:</b>				<b>Актив:</b>		
Основные средства	22000			Основные средства	22000	
Товары	1000		+10000	Товары	11000	
Текущие счета	7000			Текущие счета	7000	
Касса	1000			Касса	1000	
<b>Всего актив:</b>	<b>31000</b>				<b>41000</b>	
<b>Пассив:</b>				<b>Пассив:</b>		
Уставный капитал		11000		Уставный капитал		11000
Долгосрочные кредиты банка		20000		Долгосрочные кредиты банка		20000
Текущие коммерческие обязательства			+10000	Текущие коммерческие обязательства		10000
<b>Всего пассив:</b>		<b>31000</b>				<b>41000</b>

К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с приобретением основных средств с последующей оплатой, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и другое. Операции третьего типа приводят к одновременному увеличению на одну и ту же сумму одной статьи в активе, а другой - в пассиве баланса. Валюта баланса увеличивается. Равенство сохраняется. Этот тип балансовых изменений отразим уравнением:

$$A + X = П + X$$

*Четвертый тип балансовых изменений.* Все операции четвертого типа вызывают уменьшение и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Равенство между ними сохраняется.

Отразим в балансе следующую операцию: была погашена часть коммерческих обязательств при оплате 7000 леев с текущего счета в национальной валюте. Операция затронула одну статью актива и одну статью пассива. Сумма по статье "Текущие счета в национальной валюте" увеличилась, а по статье "Текущие коммерческие обязательства" уменьшилась на ту же сумму. Общий итог баланса изменился.

**Таблица 3.6.**

**Имущество субъекта и его изменение в результате хозяйственной операции, определяющей четвертый тип балансовых изменений**

<i>Баланс на начало периода</i>			<i>Изменение</i>	<i>Баланс на конец периода</i>		
<b>Актив:</b>				<b>Актив:</b>		
Основные средства	22000			Основные средства	22000	
Товары	11000			Товары	11000	
Текущие счета	7000		-7000	Текущие счета	0	
Касса	1000			Касса	1000	
<b>Всего актив:</b>	<b>41000</b>				<b>34000</b>	
<b>Пассив:</b>				<b>Пассив:</b>		
Уставный капитал		11000		Уставный капитал		11000
Долгосрочные кредиты банка		20000		Долгосрочные кредиты банка		20000
Текущие коммерческие обязательства		10000	-7000	Текущие коммерческие обязательства		3000
<b>Всего пассив:</b>		<b>41000</b>				<b>34000</b>

Этот тип балансовых операций отразим уравнением  
**А-Х=П-Х**

Все четыре типа балансовых изменений могут быть представлены следующим образом:

**Таблица 3.7.**

**Типы балансовых изменений в связи с увеличением или уменьшением статей актива и пассива**

<b>Тип Изменения</b>	<b>Актив</b>		<b>Пассив</b>	
	<b>Увеличение</b>	<b>Уменьшение</b>	<b>Увеличение</b>	<b>Уменьшение</b>
1	+	-		
2			+	-
3	+		+	
4		-		-

## ТЕМА 4.

# Счета, двойная запись и оборотная ведомость – элементы метода бухгалтерского учёта

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Что такое счет в бухгалтерском учете?
2. Каковы функции счета?
3. Какие основные элементы составляют счет?
4. Чем отличаются активные и пассивные счета?
5. Как рассчитывается сальдо на конец для активных и пассивных счетов?
6. Что такое бухгалтерская проводка (запись) и какими они бывают?
7. Что представляет собой оборотная ведомость и какие виды ведомостей различают?
8. Каковы функции оборотной ведомости?

### § 4.1. Понятие счетов в бухгалтерском учёте, их назначение и структура

Разнообразие элементов имущества предприятия и необходимость составления баланса на определенную дату ставит перед бухгалтерским учетом задачу систематизации отражения изменений в каждом элементе с учетом всех хозяйственных операций. Составление баланса после каждой операции являлось бы очень сложным и нерациональным подходом. Исходя из этого, в бухгалтерском учете появился другой элемент метода, который призван решать эту задачу.

**Счет** – это элемент метода бухгалтерского учета, который отражает остатки и движение каждого элемента имущества в результате изменений, происходящих вследствие финансовых и хозяйственных операций. Каждый счет бухгалтерского учета состоит из двух сторон: левая часть – дебет (Дт) и правая – кредит (Кт).

Каждый счёт состоит из следующих обязательных элементов:

- Код и название счёта
- Дебет и Кредит счёта
- Обороты счёта
- Сальдо счёта.

Схематичное представление счета предложено на рисунке 4.1.

Дт	Код и название счёта	Кт
Сальдо на начало		
Обороты по дебету		Обороты по кредиту
Сальдо на конец		

*Рисунок 4.1. Схематичное представление счета*

*Код и название счёта* выражают содержание счёта в сокращенной форме в соответствии с Общим планом счетов, например счёт «Материалы» с кодом 211 или счёт «Касса» с кодом 241 и т.д.

*Дебет и кредит счёта* – это две стороны счёта, в которых отражаются операции.

*Обороты* представляют собой суммы операций соответственно в дебетовой или кредитовой сторонах счёта.

*Сальдо* указывает состояние счёта на соответствующий момент. Сальдо счёта на конец периода является сальдо счёта на начало следующего периода. Счёт считается закрытым, если сальдо на конец периода равно нулю.

## § 4.2. Активные и пассивные счета: характеристика и принципы их функционирования

Счет открывается для каждого элемента имущества и подразделяются в соответствии с балансом на активные и пассивные.

На *активных* счетах отражаются остатки и операции, в результате которых происходит изменение в составе средств предприятия (в активе баланса).

Активные счета всегда имеют дебетовое сальдо (остаток), которое рассчитывается по формуле:

$$\text{Конечное сальдо} = \text{Сальдо на начало} + \text{Обороты по дебету} - \text{Обороты по кредиту}$$

### Пример 4.1.

По состоянию на 1 января текущего года остаток денежных средств в кассе составлял 1000 леев. 10 января было переведено с текущего счёта в национальной валюте 5000 леев в кассу для выплаты заработной платы, а 11 января заработная плата была выплачена в размере 4800 леев.

*В счете это отразится следующим образом:*

Дт	241 «Касса»	Кт
Сальдо на начало: 1000 леев		
1) 5000		2) 4800
Обороты по дебету: 5000		Обороты по кредиту: 4800
Сальдо на конец: 1200		

На *пассивных* счетах отражаются операции, в результате которых происходит изменение в составе источников средств (в пассиве баланса).

Пассивные счета всегда имеют кредитовое сальдо (остаток), которое рассчитывается по формуле:

$$\text{Конечное сальдо} = \text{Сальдо на начало} + \text{Обороты по кредиту} - \text{Обороты по дебету}$$

### Пример 4.2.

По состоянию на 1 января обязательства персоналу по оплате труда составляли 400 леев. 20 января была начислена заработная плата в размере 8000 леев, а 25 января было выплачено сотрудникам 8400 леев.

*Операции будут отражены следующим образом:*

Дт	531 «Обязательства персоналу по оплате труда»	Кт
		Сальдо на начало: 400 леев
1) 8400		3) 8000
Обороты по дебету: 8400		Обороты по кредиту: 8000
		Сальдо на конец: 0

Если в результате бухгалтерской записи дебетуется активный счет, то это означает, что его остаток увеличивается, если кредитуется, то его остаток уменьшается. На пассивных счетах наоборот: если пассивный счет дебетуется, то его остаток уменьшается, если кредитуется, то его остаток увеличивается.

### **§ 4.3. Критерии классификации счетов. Структура и применение Общего плана счетов бухгалтерского учёта**

Общий План счетов бухгалтерского учета, действующий в Республике Молдова, разработан на основании Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) и других нормативных актов по бухгалтерскому учету. В нем учтены требования раскрытия информации в финансовых отчетах и информационные потребности субъектов, которые будут вести учет в соответствии с Общим планом.

К этим субъектам относят те предприятия, которые ведут бухгалтерский учет на основе двойной записи, за исключением субъектов, которые применяют Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), и публичных учреждений, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете.

Общий План счетов бухгалтерского учета регламентирует порядок отражения экономических фактов на счетах, который вытекает из положений Национальных стандартов бухгалтерского учета, а также других нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Общий План счетов бухгалтерского учета состоит из трех разделов:

- I. Общие положения
- II. Перечень счетов бухгалтерского учета
- III. Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета

В разделе I приведен общий порядок классификации, функционирования и кодирования счетов бухгалтерского учета.

Раздел II включает перечень классов, групп счетов, счетов первого порядка (синтетические счета) и счетов второго порядка (субсчета).

В разделе III дана характеристика классов, групп счетов и счетов первого порядка и приведены основные корреспондирующие счета по дебету и кредиту каждого синтетического счета.

Общий План счетов бухгалтерского учета содержит 9 классов:

1. Долгосрочные активы
2. Оборотные активы
3. Собственный капитал
4. Долгосрочные обязательства
5. Текущие обязательства
6. Доходы
7. Расходы
8. Управленческие счета
9. Забалансовые счета

Классы 1-5 включают балансовые счета, которые предназначены для обобщения информации об активах, собственном капитале и обязательствах субъекта. На отчетную дату дебетовые или кредитовые сальдо этих счетов принимаются в расчет при исчислении показателей баланса.

Классы 6-7 – счета результатов, предназначенные для обобщения информации о доходах и расходах субъекта. На отчетную дату кредитовые обороты счетов доходов и дебетовые обороты счетов расходов принимаются в расчет при исчислении показателей отчета о прибыли и убытках.

Класс 8 – управленческие счета, предназначенные для обобщения информации о производственных затратах, торговой надбавке, выручке от продажи ценностей за наличный расчет, рефактурированных затрат и других элементах учета с транзитным характером. На отчетную дату управленческие счета закрываются с балансовыми счетами и/или счетами результатов.

Класс 9 – забалансовые счета, предусмотренные для обобщения информации об имуществе, не числящемся на балансе субъекта, но находящемся в его распоряжении, об условной дебиторской

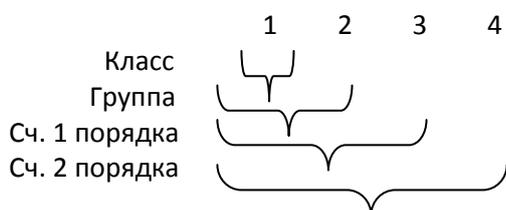
задолженности и условных обязательствах, предоставленных и полученных гарантиях, налоговых убытках и других аналогичных элементах.

Счета классов 1-8 функционируют на основе двойной записи, согласно которой записи осуществляются одновременно по дебету одного и кредиту другого счета.

Счета класса 9 функционируют на основе простой записи, согласно которой записи осуществляются в дебете или кредите одного счета без корреспонденции с другими счетами.

Счета классов 1, 2, 7 и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами.

Кодирование счетов построено по десятичной системе, в соответствии с которой классы счетов обозначены одной цифрой – от 1 до 9; группы счетов обозначены двумя цифрами, из которых: первая указывает код класса, в которую входит данная группа, а вторая – номер группы; счета первого порядка обозначены тремя цифрами из которых: первые две – составляют код группы, к которой относится данный счет, а третья – номер счета первого порядка; счета второго порядка обозначены четырьмя цифрами, из которых: первые три показывают код счета первого порядка, а четвертая – номер счета второго порядка соответствующего синтетического счета (рисунок 4.2.).



**Рисунок 4.2. Схематичное представление кодирования счетов по десятичной системе**

Счета первого порядка классов 1-7 являются обязательными для всех субъектов, а счета первого порядка классов 8-9 и счета второго порядка всех классов имеют рекомендательный характер и применяются по мере необходимости, исходя из особенностей деятельности субъекта и требований по раскрытию информации в финансовых отчетах, а также для целей анализа и контроля.

Субъекты могут вводить дополнительные счета второго порядка классов 1-7 и счета первого и второго порядка классов 8-9 в соответствии с их информационными потребностями без дублирования и искажения общего Плана счетов бухгалтерского учета.

Общий План счетов бухгалтерского учета включает активные и пассивные счета. Также Общий План счетов учитывает следующие виды счетов:

- **ректификационные/контрарные счета**, которые уменьшают остаток имущества на основном счете на сумму своего остатка. Такие счета могут быть контрактивными (например, счет 113 «Амортизация нематериальных активов», счет 124 «Амортизация основных средств», счет 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности» и др.) или контрпассивными (счет 313 «Неоплаченный капитал», счет 315 «Изъятый капитал», счет 334 «Использованная прибыль отчетного периода» и др.);
- **калькуляционные счета** (группа 81 «Калькуляционные счета»), которые предназначены для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости;
- **распределительные счета**, которые предназначены для обобщения информации о косвенных производственных затратах, косвенных затратах по договорам на строительство, общих затратах по договорам на строительство и других распределяемых производственных затратах (счета группы 82 «Распределительные счета»);
- **регулирующие счета**, которые применяются для корректирования (уточнения) оценки средств, показанных на основных счетах. (Счет 831 «Торговая надбавка»);
- **собираательно-распределительные**, которые предназначены для учета расходов, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на счета учета соответствующих затрат, расходов (например, счет 836 «Рефактурированные затраты»).

На основании общего Плана счетов бухгалтерского учета субъект разрабатывает рабочий план счетов, который содержит полный перечень счетов первого и второго порядка, необходимых для

ведения бухгалтерского учета, составления финансовых отчетов и других информационных потребностей.

#### § 4.4. Двойная запись и бухгалтерские записи (проводки)

Каждая хозяйственная операция в бухгалтерском учете получает двойное отражение (применяется способ двойной записи) на счетах (по дебету одного или нескольких счетов и по кредиту одного или нескольких счетов) обязательно в одной и той же сумме. При отражении любой операции на бухгалтерских счетах должно обязательно соблюдаться равенство дебетовых и кредитовых оборотов. Метод отражения экономического факта в дебет одного счета и в кредит другого счета в одной и той же сумме носит название **двойной записи**.

Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом средств и их источников из одного состояния в другое, а также сменной формы стоимости в процессе кругооборота средств. Таким образом, отражаемые в бухгалтерском учете хозяйственные операции предполагают взаимосвязь одних счетов с другими, т.е. корреспонденцию счетов, а взаимосвязанные между собой счета называются *корреспондирующими*.

Способ графического представления экономических операций на корреспондирующих счетах на основании двойной записи называется *бухгалтерской записью* (или проводкой).

Для составления бухгалтерской проводки по какой - либо хозяйственной операции на основании соответствующего документа следует:

- 1) определить сущность изменений в средствах (источниках средств) в результате этой операции, т.е. понять что происходит – уменьшение или увеличение того или иного элемента;
- 2) выбрать счета (по Общему плану счетов), соответствующие определенным элементам и взаимосвязанные между собой в соответствии с содержанием хозяйственной операции;
- 3) записать сумму хозяйственной операции способом двойной записи – по дебету и кредиту выбранных счетов. Т.е. если в активном счете происходит увеличение, то он будет отражаться по дебету, а уменьшение – по кредиту, а в пассивном счете – наоборот.

**Пример 4.3.** Из кассы было выплачено 6000 леев в виде заработной платы.

1. Определяя сущность изменений в результате операции, констатируем, что имеют место изменения в денежных средствах в кассе и обязательствах персоналу по оплате труда.
2. Соответствующие счета: 241 «Касса» и 531 «Обязательства персоналу по оплате труда». Счет 241 активный, а 531 – пассивный. Так как сумма средств в кассе уменьшается, счёт 241 «Касса» отразится по кредиту. Обязательства также уменьшаются, счет 531 отразится по кредиту.
3. Операция будет записана так:  
Дт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» - 6000 леев  
Кт 241 «Касса» - 6000 леев

Бухгалтерские записи могут классифицироваться по различным признакам:

1. По количеству корреспондирующих счетов бухгалтерские записи могут быть *простыми* и *сложными*. Если в проводке корреспондируют только 2 счета (один по дебету, а другой – по кредиту), то такая проводка называется простой. Бухгалтерская проводка, в которой взаимосвязано более двух счетов называется сложной.
2. В зависимости от цели составления проводки бывают *текущие* и *сторнировочные*. Текущие составляются для обычных операций, а сторнировочные – для исправления ошибок.

3. По характеру отражаемых данных, бухгалтерские записи разделяются на *реальные и условные*. Реальные отражают изменения в объектах бухгалтерского учета и делятся на прямые (отражающие данные о хозяйственных средствах и их движении) и относительные (отражающие факты предстоящего изменения хозяйственных средств). Условные проводки указывают на корреспонденцию счетов и сумм при отсутствии хозяйственного факта.

Операции отражаются в учёте хронологически (в зависимости от того, когда имели место) и систематически (в зависимости от систематизируемого элемента, т.е. по определенным признакам).

Хронологическое отражение производится в Журнале регистрации хозяйственных операций, который составляется следующим образом:

**Таблица 4.1.**

**Журнал регистрации хозяйственных операций**

№ операции	Документ	Содержание экономической операции	Сумма, лев	Корреспонденция счетов	
				Дт	Кт
...	...	...	...	...	...

#### **§ 4.5. Синтетические и аналитические счета: применение и взаимосвязь между ними**

Все счета бухгалтерского учета в зависимости от детализации представленной информации делятся на 2 вида:

**1. Синтетические.** Они дают обобщенное представление о хозяйственных средствах и операциях. На них отражаются данные экономических группировок однородных средств, их источников и хозяйственных операций. Эти счета ведутся только в денежном выражении. Отражение на синтетических счетах операций называется синтетическим учетом, на основании данных которого заполняются все статьи бухгалтерского баланса. Внутри некоторых синтетических счетов для более детальной группировки учитываемых объектов и операций открываются *счета второго порядка (субсчета)*, которые являются составной частью синтетического учета.

**2. Аналитические.** Они предназначены для получения детальной информации по каждому учитываемому объекту. При ведении аналитических счетов используются не только денежные, но и натуральные измерители.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами имеет место посредством следующих связей:

- 1) Все сальдо на начало аналитических счетов должны в сумме равняться сальдо на начало соответствующего синтетического счёта.
- 2) Обороты по дебету всех аналитических счетов должны быть равны обороту по дебету соответствующего синтетического счёта.
- 3) Обороты по кредиту всех аналитических счетов должны быть равны обороту по кредиту соответствующего синтетического счёта.
- 4) Все сальдо на конец аналитических счетов должны в сумме равняться сальдо на конец соответствующего синтетического счёта.

**Пример 4.4.** На складе компании имеются два вида материалов – материал А в количестве 500 единиц по цене 10 леев за единицу и материал Б – 100 единиц по цене 4000 леев. В течение месяца на склад поступило материалов вида А - 400 единиц по цене 10 леев и материалов вида Б – 200 единиц по 40 леев, а также было отпущено в производство материалов А – 500 единиц и материалов Б – 150 единиц. Требуется определить стоимость материалов на складе на конец месяца и проследить взаимосвязь синтетического и аналитических счетов.

1. Составим аналитические счета для материалов разного вида:

Аналитический счет для материала А:

Дата	Поступило			Выбыло			Остаток		
	Количество	Цена единицы	Стоимость	Количество	Цена единицы	Стоимость	Количество	Цена единицы	Стоимость
Начало месяца							500	10	5000
...	400	10	4000				900	10	9000
...				500	10	5000	300	10	3000
Обороты	400	10	4000	500	10	5000			
Конец месяца							400	10	4000

Аналитический счет для материала Б:

Дата	Поступило			Выбыло			Остаток		
	Количество	Цена единицы	Стоимость	Количество	Цена единицы	Стоимость	Количество	Цена единицы	Стоимость
Начало месяца							100	40	4000
...	200	40	8000				300	40	12000
...				150	40	6000	150	40	6000
Обороты	200	40	8000	150	40	6000			
Конец месяца							150	40	6000

2. Отразим синтетический счет «Материалы» (суммы в скобках соответствуют данным аналитических счетов):

Дт	211 «Материалы»	Кт
Сальдо на начало: 9000 (5000+4000)		
1) 12000 (4000+8000)		2) 11000 (5000+6000)
Обороты по дебету: 12000		Обороты по кредиту: 11000
Сальдо на конец: 10000 (4000+6000)		

3. Таким образом, на конец месяца на складе имеются материалы общей стоимостью 10000 леев, т.к. сальдо синтетического счета «Материалы» и сумма остатков на конец месяца по аналитическим счетам равны этой сумме.

## § 4.6. Оборотная ведомость и её значение

**Оборотная ведомость** – это особый элемент метода бухгалтерского учета, который обеспечивает соблюдение баланса имущества, выражаемого через двойную запись, и, таким образом, отражает точность записей, осуществленных на счетах. Оборотная ведомость субъекта представляет собой сводную таблицу, которая составляется на основе данных бухгалтерских счетов.

Оборотная ведомость и бухгалтерский баланс – это документы разного порядка, но тесно между собой взаимосвязанные, т.к. на основании данных первого документа составляется и второй. Объединение сведений в таблицу – основное назначение, и виды оборотной ведомости могут использоваться разные, в зависимости от их степени удобства и практичности. По сути, информация, внесенная в любую по форме ведомость идентична по содержанию. Основное отличие заключается в порядке записи данных.

Оборотная ведомость может быть:

- По синтетическим счетам, в которую вносятся остатки и обороты по синтетическим счета (таблица 4.2.);
- По аналитическим счетам, в которую вносятся остатки и обороты аналитических счетов (таблица 4.3.);
- Шахматной, в которой три равенства, получаемые в парных столбцах в оборотной ведомости по синтетическим счетам отражаются в пересечении рядов и столбцов (таблица 4.4.).

**Таблица 4.2.**

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам**

Номер счёта	Наименование счёта	Начальное сальдо		Обороты		Конечное сальдо	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
111	Незавершенные нематериальные активы						
112	Нематериальные активы						
...	...						
211	Материалы*	9000		12000	11000	10000	
....							

\*данные из примера 4.4.

**Таблица 4.3.**

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам**

№	Аналитические счета	Начальное сальдо			Обороты по дебету			Обороты по кредиту			Сальдо на конец		
		Количество	Цены	Стоимость	Количество	Цены	Стоимость	Количество	Цены	Стоимость	Количество	Цены	Стоимость
1.	Материал А*	500	10	5000	400	10	4000	500	10	5000	400	10	4000
2.	Материал Б*	100	40	4000	200	40	8000	150	40	6000	150	40	6000
	...												

\*данные из примера 4.4.

**Таблица 4.4.**  
**Шахматная оборотная ведомость**

Кредитовые счета	Сальдо на начало по дебету	Счет 111	Счет 112	...	Итого обороты по дебету	Сальдо на конец по дебету
Дебетовые счета						
Сальдо на начало по кредиту	Итого сальдо на начало					
Счет 111						
Счет 112						
...						
Итого обороты по кредиту					Итого обороты	
Сальдо на конец по кредиту						Итого сальдо

Значение оборотной ведомости в бухгалтерском учете трудно переоценить. Оборотная ведомость выполняет важнейшую функцию контроля и определения ошибок учета посредством равенств, которые должны выполняться в суммах соответствующих столбцов. С помощью оборотной ведомости могут быть обнаружены ошибки регистрации данных в Главной книге, ошибки отражения сумм в бухгалтерских записях.

## ТЕМА 5.

# Общая схема учёта основных экономических операций

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. В чем заключаются основные аспекты учета приобретения хозяйственных средств?
2. Какова специфика учета затрат на производстве?
3. Как распределяются транспортно-заготовительные расходы
4. В чем заключаются особенности отражения в учете доходов и расходов?
5. Когда и для чего используется счет 351 «Итоговый финансовый результат»?
6. Как определяется финансовый результат субъекта?

### § 5.1. Схема учёта приобретения хозяйственных средств

Деятельность большинства субъектов связана, как правило, с тремя основными процессами – снабжение, производство и реализация.

В процессе снабжения осуществляется закупка активов, необходимых для деятельности субъекта. При закупке имеют место различные траты, в том числе, на оплату транспорта, оплату труда соответствующих сотрудников и т.д.

В процессе производства имеет место потребление сырья, материалов, исчисление оплаты труда производственных рабочих.

В процессе реализации происходит передача благ от одного субъекта другому.

Очень важно в процессе поступления активов определять их *первоначальную стоимость* (на основании налоговых накладных, актов о приемке-передаче и других документов), которая, как правило, включает покупную стоимость без учёта налога на добавленную стоимость и прочие расходы, непосредственно связанные с поступлением (например, транспортно-снабженческие расходы, расходы на страхование при транспортировке, расходы по погрузке, разгрузке, комиссионные посредникам, невозмещаемые налоги и сборы, таможенные пошлины и другие расходы, понесенные для приведения активов к месту их использования по назначению и т.д.).

Так как счета экономических благ активные, получение их будет отражаться по дебету соответствующего счёта в корреспонденции с другими счетами в зависимости от источника поступления.

К примеру, поступление материалов отражается на счёте 211 «Материалы». Могут иметь место следующие бухгалтерские проводки:

- Покупная стоимость материалов, полученных от поставщиков:  
Дт 211 «Материалы» (происходит увеличение на активном счете «Материалы»)  
Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства» (происходит увеличение обязательств на пассивном счете);
- Покупная стоимость материалов, приобретенных сотрудниками за счет ранее выданных авансов:  
Дт 211 «Материалы» (происходит увеличение на активном счете «Материалы»)  
Кт 226 «Дебиторская задолженность персонала» (происходит уменьшение дебиторской задолженности персонала на активном счете по кредиту, т.к. ранее выданный аванс был отражен записью:  
Дт 226 «Дебиторская задолженность персонала»  
Кт 241 «Касса», т.е. было отражено увеличение дебиторской задолженности и уменьшение средств в кассе по двум активным счетам);
- Транспортно-снабженческие расходы, связанные с доставкой материалов:

Дт 211 «Материалы»

Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства» - стоимость услуг транспорта, предоставленного сторонним субъектом,

Кт 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» - стоимость различных расходов, оплаченных персоналом без выдачи предварительного аванса,

Кт 812 «Вспомогательная деятельность» - стоимость услуг, предоставленных вспомогательными подразделениями.

Особое внимание следует обратить на учёт налога на добавленную стоимость (НДС). При покупке активов, счёт второго порядка 5344 «Обязательства по налогу на добавленную стоимость» будет отражаться по дебету в корреспонденции со счётом обязательств, т.е. эта сумма будет оплачена покупателем поставщику и указана к возмещению (если покупатель является плательщиком НДС). Субъект, который продает соответствующий актив, отразит счёт второго порядка 5344 «Обязательства по налогу на добавленную стоимость» по кредиту в корреспонденции со счётом дебиторской задолженности, т.е. должен будет получить эту сумму от покупателя, а позже перечислить в бюджет.

**Пример 5.1.**

Фирма «Интекс», которая является плательщиком НДС, приобрела от поставщика пошивочную ткань для своего производства с последующей оплатой стоимостью 5400 леев, НДС – 20%. Также компания продала 10 готовых костюмов по цене 800 леев за единицу, включая НДС.

Операции отразятся следующим образом:

1) Покупка пошивочной ткани:

Дт 211 «Материалы» - 5400 леев (увеличение на активном счете «Материалы»)

Дт 534 «Обязательства бюджету» - 1080 (НДС к возмещению при покупке)

Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства» - 6480 леев (увеличение на пассивном счете коммерческих обязательств)

2) Продажа костюмов:

Дт 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» - 8000 (увеличение суммы коммерческой дебиторской задолженности по дебету активного счета)

Кт 534 «Обязательства бюджету» - 1333  $[(800 \times 10) \times 1/6]$

Кт 611 «Доходы от продаж» - 6667  $[(800 \times 10) \times 5/6]$  (увеличение доходов от продаж на пассивном счете по кредиту)

Зачастую, в процессе снабжения материалами, возникает вопрос определения стоимости единицы материалов, притом, что расходы, связанные с поступлением объектов в нужное место и их приведение в состояние, необходимое для использования по назначению имели место сразу для нескольких видов закупленных активов. В таком случае, прибегают к общепринятой методике распределения этих затрат (Р):

1. Определяется общая сумма Р к распределению путем сложения всех затрат на доставку, которые необходимо распределить.
2. Определяется соотношение Р в покупной стоимости материалов (сумма, определенная в п.1. делится на покупную стоимость материалов).
3. Рассчитывается сумма Р, относящаяся к каждому виду материала (коэффициент соотношения, определенный в п.2. умножается на покупную стоимость каждого вида материалов).
4. Рассчитываются Р на единицу материала (результат, полученный в п.3. делится на количество единиц соответствующего вида материалов).
5. Определяется стоимость единицы материала (определенные затраты на единицу, определенные в п.4. складываются с ценой единицы материала данного вида).

**Пример 5.2.**

Фирма «Интекс» приобрела от поставщика пошивочную ткань для своего производства 100 метров по цене 80 леев за метр и подкладочную ткань 200 метров по цене 20 леев за метр. Транспортировка ткани стоила 300 леев, погрузка, осуществленная поставщиком за отдельную плату – 200 леев. Рассчитаем первоначальную стоимость единицы закупленных материалов (пошивочной и подкладочной ткани):

1. Р к распределению: 300 леев + 200 леев = 500 леев
2. Р/покупная стоимость материалов: 500 леев/12000 леев = 0.042
3. Рпош.ткань: 0.042x8000 = 336 леев  
Рподкл.ткань: 0.042x4000 = 164 лея
4. Ред.пош.ткани: 336 леев/100 метров = 3.36 лея  
Ред.подкл.ткани: 164 лея/200 метров = 0.82 лея
5. Себестоимость 1 метра пошивочной ткани: 80 леев+3.36 лея = 83.36 лея  
Себестоимость 1 метра подкладочной ткани: 20 леев+0.82 = 20.82 лея

как увеличение незавершенных долгосрочных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и или уменьшением активов, использованных для подготовки долгосрочных активов к эксплуатации. Передача соответствующих объектов в эксплуатацию отражается как увеличение долгосрочных активов, находящихся в эксплуатации, и уменьшение незавершенных долгосрочных активов. Если нет необходимости в затратах на подготовку долгосрочных активов к использованию по назначению и когда дата поступления соответствующих объектов совпадает с датой начала их использования, первоначальная стоимость таких объектов отражается как одновременное увеличение используемых долгосрочных активов и текущих обязательств.

**Пример 5.3.**

Фирма «Интекс» приобрела от поставщика оборудование по цене 120 000 леев, включая НДС. Установка оборудования потребовала затрат материалов, стоимостью 1300 леев. Оборудование передано в эксплуатацию через месяц. Операции отразятся следующим образом:

- 1) Покупка оборудования:

Дт 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» - 100 000 леев

Дт 534 «Обязательства бюджету» - 20000

Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства» - 120 000 леев

- 2) Отражены затраты материалов на установку, которые включаются в первоначальную стоимость:

Дт 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» - 1300 леев

Кт 211 «Материалы» - 1300 леев

- 3) Передача оборудования в эксплуатацию:

Дт 123 «Основные средства» - 101 300 (100 000 леев+1300 леев)

Кт 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» - 101300

## § 5.2. Общая схема учёта затрат

Бухгалтерский учет производственных затрат ведется отдельно по основным и вспомогательным видам деятельности.

Для учёта затрат применяются счета Общего плана счетов бухгалтерского учёта 8 класса «Управленческие счета», групп 81 «Калькуляционные счета» и 82 «Распределительные счета». Счета

группы 81 «Калькуляционные счета» предназначены для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости. Счета группы 82 «Распределительные счета» предназначены для обобщения информации о косвенных производственных затратах, косвенных затратах по договорам на строительство, общих затратах по договорам на строительство и других распределяемых производственных затратах.

*Счет 811 «Основная деятельность»* предназначен для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости произведенной продукции или оказанных услуг. Счет 811 «Основная деятельность» является активным. По дебету данного счета отражаются начальное сальдо незавершенного производства и прямые и распределяемые производственные затраты. По кредиту счета 811 «Основная деятельность» отражаются фактическая себестоимость произведенной продукции или оказанных услуг, окончательного брака, полученных отходов, а также конечное сальдо незавершенного производства (рисунок 5.1.).

Дт	811 «Основная деятельность»	Кт
Кт 215 «Незавершенное производство» - на сумму незавершенного производства на начало периода		Дт 216 «Продукция» - на сумму полученной от основного производства продукции
Кт 211 «Материалы» - на сумму использованных в производстве материалов		Дт 211 «Материалы» - на сумму возобновляемых отходов производства
Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» - на сумму начисленной заработной платы производственных рабочих		Дт 714 «Другие расходы операционной деятельности» - на сумму отходов производства
Кт 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» - на сумму соответствующих обязательств по социальному и медицинскому страхованию и т.д.		Дт 215 «Незавершенное производство» - на сумму незавершенного производства на конец периода и т.д.

**Рисунок 5.1. Схематичное представление корреспонденции счета 811 «Основная деятельность» с другими счетами**

Таким образом, на счете 811 «Основная деятельность» открывается на начало периода переносом незавершенного производства в состав основной деятельности (Дт 811 «Основная деятельность» Кт 215 «Незавершенное производство»). Далее по дебету счета накапливаются прямые и распределяемые затраты на производство, к примеру, затраты материалов (Дт 811 «Основная деятельность» Кт 211 «Материалы»), затраты на оплату труда (Дт 811 «Основная деятельность» Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда») и т.д. На конец периода счет закрывается, и все обороты по дебету трансформируются в «продукт» основной деятельности, например продукцию (Дт 216 «Продукция» Кт 811 «Основная деятельность»), либо незавершенное производство, отходы.

*Счет 812 «Вспомогательная деятельность»* предназначен для обобщения информации о производственных затратах и себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг, связанных с вспомогательной деятельностью. Счет 812 «Вспомогательная деятельность» является активным. По дебету данного счета отражаются начальное сальдо незавершенного производства и прямые и распределяемые производственные затраты. По кредиту счета 812 «Вспомогательная деятельность» отражается фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг, окончательного брака, полученных отходов, а также конечное сальдо незавершенной продукции (рисунок 5.2.).

Дт	812 «Вспомогательная деятельность»	Кт
Кт 215 «Незавершенное производство» - на сумму незавершенного производства на начало периода		Дт 123 «Основные средства», 211 «Материалы» и т.д. - на сумму услуг при покупке соответствующих активов
Кт 211 «Материалы» - на сумму использованных в вспомогательной деятельности материалов		Дт 712 «Расходы на реализацию», 713 «Административные расходы», 714 «Другие расходы операционной деятельности» - на сумму услуг, оказанным различным подразделениям
Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» - на сумму начисленной заработной платы рабочих вспомогательных подразделений		Дт 211 «Материалы» - на сумму возобновляемых отходов
Кт 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» - на сумму соответствующих отчислений и т.д.		и т.д.

**Рисунок 5.2. Схематичное представление корреспонденции счета 812 «Вспомогательная деятельность» с другими счетами**

Счет 812 «Вспомогательная деятельность» открывается на начало периода переносом незавершенного производства этого вида деятельности в состав вспомогательной деятельности (Дт 812 «Вспомогательная деятельность» Кт 215 «Незавершенное производство»). Далее по дебету счета накапливаются затраты на вспомогательные виды деятельности, к примеру, затраты материалов (Дт 812 «Вспомогательная деятельность» Кт 211 «Материалы»), затраты на оплату труда (Дт 812 «Вспомогательная деятельность» Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда») и т.д. На конец периода счет закрывается, и все обороты по дебету переводятся на счета, где были использованы результаты вспомогательной деятельности, например, если услуги вспомогательной деятельности были предоставлены при покупке основных средств (Дт 123 «Основные средства» Кт 812 «Вспомогательная деятельность»), либо другим подразделениям (рисунок 5.2.).

Счет 821 «Косвенные производственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением и обслуживанием структурных подразделений субъекта. Счет 821 «Косвенные производственные затраты» является активным счетом (собираательно-распределительным). По дебету данного счета отражается увеличение косвенных производственных затрат, по кредиту - распределение косвенных производственных затрат (рисунок 5.3.).

Дт	821 «Косвенные производственные затраты»	Кт
Кт 211 «Материалы» - на сумму материалов, относящихся к обслуживанию производственных подразделений		Дт 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность» - на сумму распределенных косвенных производственных затрат на основную или вспомогательную деятельность
Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» - на сумму начисленной заработной платы рабочих, обслуживающих производственные подразделения		Дт 714 «Другие расходы операционной деятельности» - на сумму распределенных косвенных производственных затрат на другие расходы операционной деятельности
Кт 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» - на сумму соответствующих отчислений и т.д.		и т.д.

**Рисунок 5.3. Схематичное представление корреспонденции счета 821 «Косвенные производственные затраты» с другими счетами**

Таким образом, в течение периода по дебету этого счета накапливаются косвенные производственные затраты, например, стоимость материалов, используемых для обслуживания производственных подразделений (Дт 821 «Косвенные производственные затраты» Кт 211 «Материалы»). В конце периода счет закрывается, и все обороты переносятся в соответствующие счета, на которые были распределены косвенные производственные затраты в соответствующих суммах,

например, в основную деятельность (Дт 811 «Основная деятельность» Кт 821 «Косвенные производственные затраты»)

**Пример 5.4.** ООО «Парус М» занимается производством одежды. В течение отчетного периода имели место следующие производственные затраты: начислена заработная плата рабочим – 5000 леев, затраты материалов на производство – 7000 леев, начислена амортизация производственного оборудования – 670 леев, в основном производстве использованы услуги транспортного отдела – 600 леев. Стоимость незавершенного производства на конец периода составила 10000 леев. Определить себестоимость произведенной продукции.

Будут составлены записи:

1. Начисление заработной платы и соответствующих обязательств по социальному и медицинскому страхованию основным производственным рабочим:

Дт 811 «Основная деятельность» - 6350 леев

Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» - 5000 леев

Кт 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» - 1350 леев

2. Отражение затрат материалов (пошивочной ткани) на производство:

Дт 811 «Основная деятельность» - 7000 леев

Кт 211 «Материалы» - 7000 леев

3. Начисление амортизации производственного оборудования

Дт 821 «Косвенные производственные затраты» - 670 леев

Кт 124 «Амортизация основных средств» - 670 леев

4. Отражены услуги вспомогательных подразделений в стоимости основной деятельности:

Дт 811 «Основная деятельность» - 600 леев

Кт 812 «Вспомогательная деятельность» - 600 леев

5. В конце периода косвенные производственные затраты списываются на счет основной деятельности:

Дт 811 «Основная деятельность» - 670 леев

Кт 821 «Косвенные производственные затраты» - 670 леев

6. Отражена стоимость незавершенного производства на конец периода:

Дт 215 «Незавершенное производство» - 10 000 леев

Кт 811 «Основная деятельность» - 10000 леев

7. Отражена себестоимость готовой продукции (6350 леев+7000 леев+600 леев+ 670 леев – 10000 леев = 4620 леев):

Дт 216 «Продукция» -4620 леев

Кт 811 «Основная деятельность» - 4620 леев

### § 5.3. Общая схема учета расходов

В ходе своей обычной деятельности каждое предприятие осуществляет операции, которые приводят к появлению доходов или расходов. Доходы и расходы определяют финансовый результат субъекта, а, следовательно, и размер собственного капитала. Для учёта расходов предусмотрены счета класса 7 «Расходы». У этих счетов никогда не бывает сальдо на начало или конец отчетного периода, а обороты переносятся в конце отчетного периода на счет 351 «Итоговый финансовый результат».

**Счета класса 7 «Расходы»** предназначены для обобщения информации о текущих расходах субъекта, которые включают расходы операционной деятельности, расходы других видов деятельности и расходы по подоходному налогу и являются активными. По дебету этих счетов в течение отчетного периода отражаются нарастающим итогом с начала периода суммы расходов, признанные в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, а по кредиту – списание накопленных расходов в

конце отчетного периода на итоговый финансовый результат. Согласно учетным политикам субъект может отражать в течение отчетного периода по кредиту счетов класса 7 «Расходы» корректировку расходов путем составления обратных бухгалтерских проводок.

Счета группы 71 «Расходы операционной деятельности» предназначены для обобщения информации о расходах операционной деятельности, которые включают себестоимость продаж, расходы на реализацию, административные расходы и другие расходы операционной деятельности.

Счет 711 «Себестоимость продаж» предназначен для обобщения информации о балансовой стоимости проданной продукции или товаров, себестоимости оказанных услуг или выполненных работ, относящихся к операционной деятельности субъекта, и других расходов, связанных с доходами от продаж (рисунок 5.4.).

Дт	711 «Себестоимость продаж»	Кт
Кт 216 «Продукция» - на сумму себестоимости проданной готовой продукции 217 «Товары» - на сумму себестоимости проданных товаров, Кт 811 «Основная деятельность» - на сумму себестоимости оказанных услуг		351 «Итоговый финансовый результат» - на сумму расходов, переносимых на итоговый финансовый результат

**Рисунок 5.4. Схематичное представление корреспонденции счета 711 «Себестоимость продаж» с другими счетами**

По дебету счета 711 «Себестоимость продаж» отражается себестоимость, например, проданной продукции (Дт 711 «Себестоимость продаж» Кт 216 «Продукция») или проданных товаров (Дт 711 «Себестоимость продаж» Кт 217 «Товары»), а в конце периода обороты счета переносятся на итоговый финансовый результат.

Счет 712 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах по продвижению и реализации продукции/товаров и услуг/работ.

Счет 713 «Административные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию и управлению субъекта в целом.

Счет 714 «Другие расходы операционной деятельности» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с осуществлением операционной деятельности, которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам. По дебету этих счетов отражается начисление соответствующих расходов, а по кредиту – отнесение общей суммы расходов на итоговый финансовый результат (рисунок 5.5.).

Дт	712 «Расходы на реализацию», 713 «Административные расходы», 714 «Другие расходы операционной деятельности»	Кт
Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда», 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» - на сумму начисленной заработной платы и соответствующих отчислений, относящимся к тем или иным расходам, Кт 211 «Материалы» - на сумму использованных материалов, относящимся к тем или иным расходам, Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства» - на сумму принятых накладных к оплате за соответствующие понесенные расходы, и т.д.		351 «Итоговый финансовый результат» - на сумму расходов, переносимых на итоговый финансовый результат

**Рисунок 5.5. Схематичное представление корреспонденции счетов 712 «Расходы на реализацию», 713 «Административные расходы», 714 «Другие расходы операционной деятельности» с другими счетами**

По дебету этих счетов начисляются соответствующие расходы, например, расходы по рекламе, предоставленной сторонней организацией (Дт 712 «Расходы на реализацию» Кт 521 «Текущие коммерческие обязательства»), расходы по оплате труда сотрудников административного аппарата (Дт 713 «Административные расходы» Кт 531 «Обязательства по оплате труда») и т.д. В конце периода обороты счетов переносятся на итоговый финансовый результат.

Счета группы 72 «Расходы других видов деятельности» предназначены для обобщения информации о расходах других видов деятельности, которые включают расходы по долгосрочным активам, финансовые расходы и чрезвычайные расходы.

Счет 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» предназначен для обобщения информации о расходах по выбытию и убытках от обесценения долгосрочных активов, за исключением расходов по недостачам и порче долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации.

Счет 722 «Финансовые расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по финансовым операциям субъекта.

Счет 723 «Чрезвычайные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах, обусловленных чрезвычайными событиями (стихийными бедствиями, политическими потрясениями, изменениями законодательства и др.).

Счет группы 73 «Расходы по подоходному налогу» предназначен для обобщения информации о расходах по подоходному налогу, учитываемых при исчислении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода.

Счет 731 «Расходы по подоходному налогу» предназначен для обобщения информации о расходах по подоходному налогу и/или по налогу на доход от операционной деятельности субъекта.

Все обороты счетов расходов в конце периода списываются на счет 351 «Итоговый финансовый результат» аналогично указанным выше примерам.

## § 5.4. Общая схема учета доходов

Счета класса 6 «Доходы» предназначены для обобщения информации о текущих доходах субъекта, которые включают доходы от операционной и других видов деятельности и являются пассивными. По кредиту этих счетов в течение отчетного периода отражаются нарастающим итогом с начала периода суммы доходов, признанных в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, а по дебету – списание накопленных доходов в конце отчетного периода на итоговый финансовый результат. Согласно учетным политикам субъект может отражать в течение отчетного периода по дебету счетов класса 6 «Доходы» корректировку доходов путем составления обратных бухгалтерских проводок.

Счета группы 61 «Доходы от операционной деятельности» предназначены для обобщения информации о доходах от операционной деятельности, которые включают доходы от продаж и другие доходы от операционной деятельности.

Счет 611 «Доходы от продаж» предназначен для обобщения информации о доходах от продаж продукции/товаров, оказания услуг/выполнения работ, относящихся к операционной деятельности субъекта.

Счет 612 «Другие операционные доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, возникающих в процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены к доходам от продаж.

Дт	611 «Доходы от продаж», 612 «Другие операционные доходы»	Кт
Кт 351 «Итоговый финансовый результат» - на сумму доходов, переносимых на итоговый финансовый результат	Дт 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» - на сумму доходов от продажи товаров, услуг, продукции и т.д. Дт 226 «Дебиторская задолженность персонала» - на сумму доходов, подлежащих оплате персоналом субъекта и т.д.	

**Рисунок 5.6. Схематичное представление корреспонденции счетов 611 «Доходы от продаж» и 612 «Другие операционные доходы» с другими счетами**

По кредиту этих счетов отражаются доходы в течение периода, например, при продаже товаров или услуг с одновременным отражением дебиторской задолженности покупателей (Дт 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» Кт 611 «Доходы от продаж»), а в конце периода обороты счетов переносятся на итоговый финансовый результат.

Счета группы 62 «Доходы от других видов деятельности» предназначены для обобщения информации о доходах от других видов деятельности, которые включают доходы от операций с долгосрочными активами, финансовые доходы и чрезвычайные доходы.

Счет 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных от выбытия и восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов за исключением доходов от излишков долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации.

Счет 622 «Финансовые доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных от финансовых операций субъекта.

Счет 623 «Чрезвычайные доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных для возмещения убытков от чрезвычайных событий (стихийных бедствий, политических потрясений, изменение законодательства и др.).

Все обороты счетов доходов в конце периода списываются на счет 351 «Итоговый финансовый результат».

## **§ 5.5. Общая схема учета определения финансового результата**

После закрытия всех счетов доходов и расходов (за исключением счета 731 «Расходы по подоходному налогу») в дебете счета 351 «Итоговый финансовый результат» отражается общая сумма расходов, накопленная за период, а в кредите – общая сумма доходов. Разница между оборотом по дебету и кредиту представляет собой прибыль или убыток до налогообложения. Это, так называемый, бухгалтерский финансовый результат, т.к. от рассчитан на основании правил НСБУ, без учета правил Налогового Кодекса. На следующем этапе рассчитывается налогооблагаемая прибыль и расходы по подоходному налогу в соответствии с действующим налоговым законодательством. Начисление подоходного налога производится записью:

Дт 731 «Расходы по подоходному налогу»

Кт 534 «Обязательства бюджету»

В конце периода эти расходы также переносятся на итоговый финансовый результат записью:

Дт 351 «Итоговый финансовый результат»

Кт 731 «Расходы по подоходному налогу»

Сальдо счета 351 на конец отчетного периода представляет собой чистый финансовый результат (прибыль или убыток), который переносится на счет 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» и составляются записи:

Дт 351 «Итоговый финансовый результат»

Кт 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» - в случае если сумма доходов больше суммы расходов и получена чистая прибыль.

Дт 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода»

Кт 351 «Итоговый финансовый результат» - в случае отражения чистого убытка периода.

**Пример 5.4. В компания «Альфа» (не плательщик НДС) в течение отчетного периода имели место следующие хозяйственные операции:**

1. Начислена заработная плата сотрудникам администрации – 7800 леев,
2. Принята к оплате накладная за аренду помещения офиса – 4000 леев,
3. Были проданы товары себестоимостью 7000 леев по цене 13000 леев,
4. Отражены положительные курсовые разницы по текущим счетам в иностранной валюте – 600 леев.

Будут составлены записи:

1. Начисление заработной платы и отчислений сотрудникам администрации:

Дт 713 «Административные расходы»	- 9960 леев
Кт 531 «Обязательства персоналу по оплате труда»	- 7800 леев
Кт 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию»	- 2160 леев

2. Принята к оплате накладная за аренду помещения офиса:

Дт 713 «Административные расходы»	- 4000 леев
Кт 544 «Прочие текущие обязательства»	- 4000 леев

3. Отражена себестоимость продаж реализованных товаров:

Дт 711 «Себестоимость продаж»	- 7000 леев
Кт 217 «Товары»	- 7000 леев

4. Отражен доход от продажи товаров:

Дт 221 «Коммерческая дебиторская задолженность»	- 13000 леев
Кт 611 «Доходы от продаж»	- 13000 леев

5. Отражены положительные курсовые разницы по текущим счетам в иностранной валюте:

Дт 243 «Текущие счета в иностранной валюте»	- 600 леев
Кт 622 «Финансовые доходы»	- 600 леев

6. В конце отчетного периода счета доходов списываются на итоговый финансовый результат:

Дт 611 «Доходы от продаж»	- 13000 леев
Дт 622 «Финансовые доходы»	- 600 леев
Кт 351 «Итоговый финансовый результат»	- 13600 леев

7. В конце отчетного периода счета расходов списываются на итоговый финансовый результат:

Дт 351 «Итоговый финансовый результат»	- 20960 леев
Кт 711 «Себестоимость продаж»	- 7000 леев
Кт 713 «Административные расходы»	- 13960 леев

8. Т.к. сумма расходов превышает доходы, субъект отразит убыток в конце периода:

Дт 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода»	- 7360 леев
Кт 351 «Итоговый финансовый результат»	- 7360 леев

## ТЕМА 6.

# Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учёта

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Какие существуют методы оценки имущества в бухгалтерском учете?
2. Что такое справедливая стоимость?
3. Как оцениваются различные элементы имущества в различных ситуациях?
4. В чем сущность калькуляции в бухгалтерском учете?
5. Какие бывают калькуляции?

### § 6.1. Оценка имущества в бухгалтерском учёте

В соответствии с Законом о бухгалтерском учёте, *оценка* – это метод определения стоимостного размера элементов бухгалтерского учета на дату их первоначального признания и составления финансовых отчетов. Оценка и признание элементов бухгалтерского учета осуществляются в соответствии с МСФО и НСБУ.

НСБУ определены следующие виды оценки: первоначальная, текущая и последующая. При включении элемента в состав имущества осуществляется его **первоначальная оценка по первоначальной стоимости** - стоимости приобретения или создания учетного объекта и прямые затраты на его доставку и приведение в состояние, необходимое для использования по назначению.

**Метод текущей оценки** относится к запасам и служит основанием для определения балансовой стоимости, по которой эти запасы будут выбывать.

**Последующая оценка** проводится после первоначального признания активов и на отчетную дату.

**Первоначальная оценка** определяется в зависимости от источника поступления. Первоначальная стоимость *приобретенного* объекта формируется из:

- 1) покупной стоимости, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и сборов, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении;
- 2) любых прямо относимых затрат на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению.

Активы, полученные в *качестве вклада в уставный капитал*, оцениваются, согласно действующему законодательству, по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа управления субъекта с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат.

Активы, *полученные безвозмездно* (как дарение) оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов с включением в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Если в первичных сопроводительных документах не указана стоимость полученного объекта, первоначальная стоимость определяется согласно независимой экспертизе.

Активы могут быть *получены в обмен* на другие неденежные активы или на комбинацию неденежных и денежных активов. Подобные сделки рассматриваются как две операции: отчуждение актива, переданного в обмен, и приобретение актива, полученного в обмен.

Дебиторская задолженность оценивается по **номинальной стоимости**, включая налоги и сборы, начисленные в соответствии с действующим законодательством (например, налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги и сборы).

Продукция собственного производства оценивается по **фактической себестоимости**.

**Метод текущей оценки** запасов устанавливается каждым субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. В этом случае, учитываются особенности деятельности субъекта, ситуация на

рынке, уровень инфляции, степень влияния принятого метода оценки на финансовый результат, а также издержки применения соответствующего метода. Субъект должен использовать одни и те же методы текущей оценки для всех запасов, имеющих сопоставимое экономическое содержание и назначение. В случае, если имеются запасы с различным экономическим содержанием, могут быть применены разные методы.

Запасы, согласно НСБУ, оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется путем применения одного из следующих методов текущей оценки:

- 1) метод специфической идентификации;
- 2) методу ФИФО (первое поступление – первое выбытие);
- 3) метод средневзвешенной стоимости.

*Метод специфической идентификации* состоит в определении индивидуальной стоимости элементов запасов. Этот метод подходит для запасов, которые уникальны в своем роде и составляют объект отдельного заказа, независимо были ли они приобретены или произведены (например, здания, квартиры, автомобили, произведения искусства). *Метод специфической идентификации* не применяется, если запасы включают значительное и разнообразное количество элементов.

*Метод ФИФО* предусматривает оценку выбывших запасов субъекта по первоначальной (фактической) стоимости первых поступивших объектов (первой партии). По мере выбытия партий, израсходованные запасы оцениваются по первоначальной стоимости следующей партии в хронологическом порядке. Оценка остатков запасов на конец периода осуществляется по первоначальной стоимости последних партий запасов, приобретенных или произведенных. В случае использования метода ФИФО стоимость выбывших запасов может быть определена после каждого выбытия или на основе конечного остатка, установленного в результате инвентаризации.

**Пример 6.1.**

Требуется рассчитать остаток материалов на складе, если субъект применяет метод ФИФО для оценки выбывших запасов. На 1.01. имелось 200 ед. материалов стоимостью 10 леев за единицу. 13.01. было получено 300 ед. по цене 12 леев. 15.01. было использовано в производстве 210 единиц материалов, а 16.01 – ещё 40 ед.

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	К*	Ц*	С*	К	Ц	С	К	Ц	С
1.01							200	10	2000
13.01	300	12	3600				200 300	10 12	5600
15.01				200 10	10 12	2120	290	12	3480
16.01				40	12	480	250	12	3000
Всего	300		3600	350		2600			
31.01							250	12	3000

\*К – количество, Ц – цена, С - стоимость

*Метод средневзвешенной стоимости* предполагает расчет стоимости каждого элемента запасов на основе средневзвешенной стоимости сходных элементов, находящихся в остатке на начало периода, и стоимости аналогичных элементов, произведенных или приобретенных в течение отчетного периода. Этот метод рекомендуется при значительных колебаний цен запасов в течение отчетного периода. Расчет может быть произведен после каждого поступления запасов, в конце отчетного периода или другим способом, предусмотренным в учетных политиках субъекта. В случае применения метода средневзвешенной стоимости остаток запасов оценивается на основе средневзвешенной стоимости, рассчитанной за весь отчетный период или после последнего поступления.

**Пример 6.2.**

Требуется рассчитать остаток материалов на складе, если субъект применяет метод средневзвешенной стоимости для оценки выбывших запасов. На 1.01. имелось 200 ед. материалов стоимостью 10 леев за единицу. 13.01. было получено 300 ед. по цене 12 леев. 15.01. было использовано в производстве 210 единиц материалов, а 16.01 выбыло ещё 40 ед.

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	К	Ц	С	К	Ц	С	К	Ц	С
1.01							200	10	2000
13.01	300	12	3600				500	11.2	5600
15.01				210	11.2	2352	290	11.2	3248
16.01				40	11.2	448	250	11.2	2800
Всего	300	12	3600	250	11.2	2800			
31.01							250	11.2	2800

В некоторых странах разрешен к применению и метод ЛИФО, который предусматривает оценку выбывших запасов субъекта по первоначальной (фактической) стоимости последнего поступления (последней партии).

При последующей оценке и составлении финансовой отчетности, методы оценки разнятся для разных элементов имущества.

На отчетную дату **запасы** оцениваются по наименьшей сумме между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации.

**Финансовые инвестиции** (ценные бумаги) на отчетную дату оцениваются:

- 1) ценные бумаги, некотируемые на финансовом рынке, первоначальная стоимость которых существенно не изменялась в отчетном периоде - по первоначальной стоимости;
- 2) ценные бумаги в форме облигаций, первоначальная стоимость которых отличается от их номинальной стоимости - по корректируемой стоимости;
- 3) ценные бумаги, котируемые на финансовом рынке - по справедливой стоимости.

Оценка **инвестиционной недвижимости** осуществляется на отчетную дату по методу, основанному на:

- 1) справедливой стоимости; или
- 2) себестоимости.

*Справедливая стоимость* – это сумма, на которую актив может быть добровольно обменян при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Оценка **доходов** осуществляется, как правило, в размере их стоимости, установленной сторонами договора и документально подтвержденной.

**Расходы** оцениваются по:

- 1) балансовой стоимости выбывших активов;
- 2) фактической себестоимости оказанных услуг/выполненных работ;
- 3) сумме заработной платы, фактически начисленной персоналу, сумме соответствующих взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования;
- 4) сумме начисленной амортизации и обесценения долгосрочных активов;
- 5) сумме созданных оценочных резервов;
- 6) стоимости полученных услуг и т.д.

При проведении инвентаризации, в соответствии с Приказом № 60 Министерства Финансов Республики Молдова об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации от 29.05.2012:

А) Излишки оцениваются:

- 1) нематериальные активы и основные средства, товарно-материальные запасы и прочие текущие активы – по справедливой стоимости на дату выявления;
  - 2) дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства и документы – по номинальной стоимости.
- Б) Недостачи и потери от порчи ценностей оцениваются:
- 1) нематериальные активы и основные средства – по балансовой стоимости на момент их выявления;
  - 2) дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства и денежные документы – по номинальной стоимости;
  - 3) товарно-материальные запасы и прочие текущие активы – по балансовой стоимости (фактической себестоимости, первоначальной стоимости, чистой стоимости реализации);
  - 4) частично поврежденные ценности – по фактической сумме потери, которая устанавливается инвентаризационной комиссией.

## § 6.2. Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учёта

Калькуляция является элементом бухгалтерского учета. Она тесно связана со счетами, поскольку с их помощью обеспечивается необходимая информация для определения себестоимости.

Основой оценки средств предприятий и осуществляемых хозяйственных процессов является фактическая себестоимость. Для определения ее величины используют калькуляцию.

Калькуляционные расчеты по определению себестоимости в разрезе установленных статей, оформленные в виде документа, и имеют название калькуляции. Итак, под калькуляцией следует понимать способ измерения себестоимости, ее расчет, определение величины затрат на произведенную продукцию, выполненные работы или предоставленные услуги.

С другой стороны, калькуляция в бухгалтерском учете рассматривается как вариант оценки соответствующих средств и процессов. Стоимостное измерение в бухгалтерском учете значительной степени базируется на калькуляции. Именно калькуляционные расчеты являются важной базой для сравнения произведенных затрат и полученных результатов. Однако их выполнение возможно лишь при условии применения стоимостной оценки израсходованных для выполнения хозяйственной, производственной деятельности ресурсов.

Таким образом, калькуляция является необходимым условием обоснованной денежной оценки, а денежная оценка - неотъемлемой составляющей калькуляции, которая, собственно, и обеспечивает выполнение калькуляционных расчетов. Способы оценки и калькуляции довольно тесно связаны между собой, поэтому их гармоничное сочетание, согласованность позволяют отразить наличие и движение хозяйственных средств и процессов в денежном выражении.

Снижение себестоимости продукции - важное условие повышения эффективности производства. Поэтому должное нормирование производственных затрат, применение прогрессивных норм и нормативов, контроль за соблюдением действующих норм, совершенствование методов калькуляции являются важными факторами управления субъекта.

Калькуляция предусматривает периодическое (ежемесячное) обобщение на счетах бухгалтерского учета учетных данных об затратах производства и выпуске продукции. Следовательно, с одной стороны, должны быть учтены все затраты на изготовление продукции и работ, а с другой - полностью оприходована продукция и рассчитана стоимость работ, с выполнением которых связаны названные расходы. Это является общим правилом калькуляции себестоимости.

Следовательно, фактическую себестоимость продукции, работ и услуг предприятие может определить лишь после полного завершения отчетного месяца. Для повышения практической значимости калькуляции, обоснованного упрощения техники калькуляционных расчетов важное значение имеет правильное определение объектов калькуляции и калькуляционных единиц. Под *объектом калькуляции* следует понимать отдельный вид или группу однородной продукции, определенную работу или вид услуг, по которым рассчитывается себестоимость производства.

С объектами калькуляции неразрывно связаны и соответствующие *калькуляционные единицы*, которые являются измерителями данного объекта, отличаются в зависимости от вида и характера произведенной продукции/оказанных услуг, и бывают:

- 1) физические единицы (например, м<sup>2</sup>, м<sup>3</sup>, кг);

- 2) единицы времени (например, часы, дни);
- 3) условные единицы (например, технические единицы измерения, такие как: литр молока жирностью 2,5% , лошадиные силы двигателя).

Калькуляция себестоимости продукции состоит из целого комплекса работ, выполнение которых и составляет основное содержание этого расчета.

В соответствии с Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг, «калькуляция себестоимости продукции/услуг включает следующие основные этапы:

- 1) определение незавершенного производства на начало отчетного периода;
- 2) отражение в учете прямых и косвенных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;
- 3) распределение косвенных производственных затрат между себестоимостью произведенной продукции/оказанных услуг и текущими расходами;
- 4) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции/оказанных услуг вспомогательных подразделений;
- 5) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции/оказанных услуг основных подразделений;
- 6) распределение затрат вспомогательных производств между видами основной деятельности;
- 7) оценка пригодных отходов и исключение их стоимости из производственных затрат;
- 8) определение себестоимости окончательного брака и ее вычитание из производственных затрат;
- 9) определение себестоимости побочной продукции и ее вычитание из производственных затрат;
- 10) определение себестоимости незавершенного производства на конец калькуляционного периода в соответствии с НСБУ «Запасы» и ее исключение из себестоимости продукции».

Существует следующая классификация калькуляций.

**По времени составления:**

- 1) Предварительные,
- 2) Провизорные,
- 3) Отчетные.

*Предварительные калькуляции* составляют до начала изготовления продукции. Они могут быть сметными, плановыми, нормативными. Сметная калькуляция – исчисляет предполагаемую себестоимость единицы нового вида продукции. Она составляется на основе нормативов затрат длительного действия либо по лабораторным нормативам. Бюджетная калькуляция определяет себестоимость продукции на бюджетный год, квартал, период. Ее составляют исходя из прогрессивных норм расходов сырья, материалов, других затрат. Нормативная калькуляция составляется из действующих норм расхода сырья в соответствии с производственными возможностями на данном этапе. *Провизорная калькуляция* представляет собой расчет ожидаемой себестоимости единицы продукции. При ее составлении частично используют отчетные данные, частично – плановые. *Отчетные или фактические калькуляции* составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство и отражают фактическую себестоимость продукции.

**В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию:**

- 1) Калькуляция цеховой себестоимости, которая включает только затраты отдельных цехов,
- 2) Калькуляция производственной себестоимости включает все затраты субъекта на производство.
- 3) Калькуляция полной себестоимости включает кроме затрат и расходы по реализации.

**По степени детализации данных:**

- 1) Калькуляции по укрупненным показателям,
- 2) По установленной номенклатуре статей с детализацией отдельных денежных измерителей.

Калькуляция себестоимости продукции может осуществляться посредством следующих основных методов: простого, попередельного, позаказного, стандартного или другими методами, установленными в учетных политиках в соответствии с НСБУ.

## ТЕМА 7.

# Документация как элемент метода бухгалтерского учёта

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Какую роль выполняют документы в бухгалтерском учете?
2. Какие существуют правила заполнения документов?
3. Что такое регистры бухгалтерского учета?
4. Как проверяются и хранятся документы?
5. Какие существуют формы бухгалтерского учета, в чем преимущества и недостатки каждой из них?

### § 7.1. Понятие документов и их классификация

Согласно Закону о бухгалтерском учёте № 113 от 27.04.2007, «владение субъектом активами на любом праве, регистрация источников их происхождения и экономических фактов без документирования и отражения таковых в бухгалтерском учете запрещены» (ст.17). Документы выполняют важнейшую роль в бухгалтерском учёте. *Документация*, как элемент метода бухгалтерского учёта, представляет собой процесс сбора и отражения в документах данных об экономических фактах субъекта на определенную дату и в определенном месте. *Экономический факт* – сделка, операция, событие, которые изменили или могут изменить активы, права и обязательства, затраты, расходы, доходы, финансовые результаты субъекта.

Документы выполняют следующие функции в бухгалтерском учёте:

- Подтверждения событий, сделок;
  - Обеспечение целостности имущества (внося ответственность соответствующих лиц);
  - Информативную;
  - Юридическую (выступая в качестве доказательств юридического характера) и др.
- По различным признакам документы могут классифицироваться следующим образом:
- 1) В зависимости от способа составления и роли в бухгалтерском учёте:
    - Первичные документы, которые составляются в момент осуществления операции, а если это невозможно, то непосредственно после ее осуществления или после совершения события. К первичным относится большая часть учетных документов, оформляющих хозяйственные операции (например, приходные и расходные кассовые ордера, налоговые накладные и др.
    - Сводные, в которых группируются однотипные операции. Применение сводных документов связано с необходимостью обобщения данных первичных документов и получения укрупненных показателей либо получения дополнительных сведений об учитываемых хозяйственных операциях и отражения их в бухгалтерском учете в соответствующих разделах.
  - 2) По форме представления:
    - Типовые, которые составляются в строго установленных формах;
    - Нетиповые, которые могут составляться на обычной бумаге.
  - 3) В соответствии с режимом печати и использования:
    - Строгой отчётности, которые печатаются, выдаются, используются и хранятся по особым правилам, например, налоговые накладные;
    - Обычные, которые выдаются без учета использования - приходные и расходные кассовые ордера.
  - 4) В зависимости от места составления:
    - Внешние, составляемые вне предприятия другими субъектами;
    - Внутренние, составляемые субъектом.

## § 7.2. Порядок составления и обработки первичных документов

Правила составления, обработки и хранения документов зависят от характера этих документов и соответствующих операций, отраженных в них. Период от составления документа и до его сдачи в архив называют *документарным циклом*.

Составленные первичные документы должны содержать следующие обязательные элементы:

- а) наименование и номер документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) субъекта, от имени которого составлен документ;
- г) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) получателя документа, а в случае физических лиц – идентификационный номер;
- д) содержание экономических фактов;
- е) количественные и стоимостные единицы, в которых выражаются экономические факты;
- ж) должность, фамилию, имя и подпись (в том числе цифровую) лиц, ответственных за осуществление и отражение экономических фактов.

Поступив в бухгалтерию, учетные документы подвергаются прежде всего проверке по существу операции и правильности оформления документа.

**Проверка по существу операции** состоит в том, что проверяется соответствие совершенной операции, оформленной документом, действующим законоположениям. Такая проверка является одним из важнейших средств контроля со стороны работников бухгалтерии за соблюдением законности и хозяйственной целесообразности совершаемых операций. Первичные документы, составленные на бумажном носителе или в электронной форме, имеют одинаковую юридическую силу. В случае составления первичного документа в электронной форме субъект по требованию пользователя обязан распечатать копию этого документа на бумажном носителе за собственный счет.

Первичные документы, полученные субъектом на иностранном языке (кроме английского и русского), необходимо перевести на государственный язык с описанием соответствующей сделки.

Кассовые, банковские и расчетные документы, финансовые, торговые и начисленные обязательства могут подписываться единолично руководителем субъекта или двумя лицами с правом подписи: первая подпись принадлежит руководителю или другому уполномоченному лицу, вторая – главному бухгалтеру или другому уполномоченному лицу. Подписи на указанных документах заверяются в случае необходимости печатью соответствующего субъекта. При отсутствии должности главного бухгалтера подпись на указанных документах ставит руководитель соответствующего субъекта или другое уполномоченное лицо.

При **проверке правильности оформления документов** определяют, составлен ли документ по установленной форме, правильно ли заполнены все его реквизиты, соблюдены ли правила исправления ошибок в документе, подлинность подписей должностных лиц и т.п. Документы, оформленные с нарушением установленных правил, возвращаются для дооформления.

После проверки учетные документы принимаются бухгалтерией для учетной обработки. Целью такой обработки является подготовка документов к дальнейшим записям в учетные регистры. Перечень работ, из которых складывается **бухгалтерская обработка документов**, определяется содержанием и объемом операций, отраженных в документах. Если поступившие в бухгалтерию документы не содержат денежного измерителя, то сначала производится их *расценка или таксировка*, т.е. умножение соответствующих количественных показателей на цену. При необходимости систематизации и накопления содержащихся в учетных документах данных документы группируют по экономическому содержанию отраженных в них хозяйственных операций путем составления группированных и накопительных ведомостей. Следующим этапом бухгалтерской обработки учетных документов является их *контуровка (разметка)*, т.е. указание корреспондирующих счетов, на которые должны быть произведены записи хозяйственных операций, оформленные этими документами.

Использование компьютерных технологий и программных средств позволяет создать систему электронного документооборота. В этих случаях первичные документы размещаются не в файлах и директориях, а (по аналогии с обычными документами) в электронных папках, полках, шкафах и секциях.

Исправления в первичных документах, подтверждающих кассовые, банковские операции, операции по поставке и закупке экономических ценностей и услуг, не допускаются. Если допущены ошибки, документ перечеркивается прямой линией с надписью «АННУЛИРОВАНО» с сохранением данного экземпляра.

Главному бухгалтеру (начальнику бухгалтерской службы) запрещается принимать к исполнению документы по экономическим фактам, противоречащие законодательным и нормативным актам, с информированием об этом письменно руководителя субъекта. Такие документы принимаются к исполнению только при дополнительном письменном указании руководителя субъекта, который в последующем несет ответственность за это.

Составление нескольких первичных документов по одним и тем же операциям запрещается, за исключением случаев, когда одним из первичных документов строгой отчетности является налоговая накладная.

Использованные документы сдаются в архив на хранение. Находящиеся в архиве документы служат основанием для документальных ревизий организаций, аудиторских проверок, используются в качестве юридического доказательства при разрешении спорных дел с разными субъектами и лицами, а также для различных справок. В связи с этим хранение документов должно быть организовано так, чтобы были обеспечены их сохранность и быстрота нахождения. Полностью обработанные документы хранятся до конца отчетного года в архиве бухгалтерии, а затем передаются в архив предприятия. Для сдачи в архив учетные документы компоуются в хронологическом порядке, в отдельных папках по видам операций (кассовые операции, операции по расчетным счетам и т.д.). Передача документов в архив регистрируется в специальной архивной книге. В архиве организации учетные документы хранятся в течение сроков, установленных законодательством. После истечения срока хранения, документы передаются в государственный архив, если представляют соответствующий интерес, либо уничтожаются.

### § 7.3. Регистры и формы бухгалтерского учета

После соответствующих процедур, указанных выше, документы обрабатываются и вносятся в соответствующие регистры.

**Бухгалтерские регистры** представляют собой сводные документы, в которых накапливаются и обрабатываются данные первичных и сводных документов. Перечень и структура регистров устанавливаются каждым субъектом самостоятельно исходя из собственных информационных потребностей с учетом методологических норм и требований, предусмотренных соответствующими нормами. Для некоторых категорий субъектов, за исключением субъектов, применяющих МСФО, Министерство финансов устанавливает обязательные регистры. Регистры могут составляться по различным критериям классификации:

- В хронологическом порядке,
- В алфавитном порядке,
- По объектам или группе операций,
- По другим критериям (географический и т.д.).

Бухгалтерский регистр должен содержать следующие обязательные элементы:

- а) наименование регистра;
- б) наименование субъекта, составляющего регистр;
- в) дату начала и окончания ведения регистра и/или период, за который он составляется;
- г) дату совершения экономических фактов, сгруппированных в хронологическом и/или систематическом порядке;
- д) единицы учета экономических фактов;
- е) должности, фамилии, имена и подписи лиц, ответственных за составление регистра.

Бухгалтерские регистры составляются на бумажных носителях или в электронной форме. Если бухгалтерский регистр составлен в электронной форме, субъект по требованию уполномоченных органов обязан распечатать его копию на бумажном носителе за свой счет. Регистры могут составляться в форме книги, карточек, регистрировать данные хронологически или систематически, служить для аналитического или синтетического учёта.

Обязательными бухгалтерскими регистрами являются Главная книга или оборотный баланс и другие сводные регистры, служащие основой для составления финансовых отчетов.

**Формы бухгалтерского учета** – это порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи в течение бухгалтерского цикла.

Бухгалтерский цикл субъекта включает:

- а) составление первичных и сводных документов;
- б) оценку и признание элементов бухгалтерского учета;
- в) отражение информации на счетах бухгалтерского учета;
- г) составление бухгалтерских регистров;
- д) инвентаризацию элементов бухгалтерского учета;
- е) составление оборотного баланса, Главной книги и финансовых отчетов.

Различают следующие формы бухгалтерского учета:

- журнально-ордерную форму,
- упрощенная журнально-ордерная форма (без составления Главной книги),
- мемориально-ордерная,
- автоматизированная форма.

*Журнально-ордерная форма* предполагает использование сводных документов – журналов-ордеров и соответствующих вспомогательных ведомостей, в которых данные систематически накапливаются.

Журналы-ордера открываются на отчетный период на отдельный синтетический счет или группу счетов. Записи в журналы-ордера производят из первичных документов в хронологическом порядке или из вспомогательных ведомостей.

После подведения итогов по журналам-ордерам дебетовые и кредитовые обороты переносятся в Главную книгу на соответствующие счета.

Упрощенная форма характеризуется использованием журнала учета хозяйственных операций. Каждая операция записывается в хронологическом порядке с указанием наименования и номера документа. При этом содержание операции и сумма сразу же отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В качестве регистров аналитического учета используются ведомости основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, материалов, готовой продукции, операций по кассе и текущему счету, кредитов банка, заработной платы и т.д. итоговые данные из ведомостей заносят в Книгу учета хозяйственных операций. В конце отчетного периода в книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводятся конечные сальдо, по которым составляется новый баланс.

*Мемориально-ордерная* - это такая форма учета, при которой на все финансово-хозяйственные операции составляются отдельные мемориальные ордера (проводки). Мемориальный ордер или проводка – это бухгалтерское оформление хозяйственной операции с отображением ее суммы на счетах бухгалтерского учета. Эта форма возникла в конце 1920-х – начале 1930-х гг. в результате творческой переработки новой итальянской формы бухгалтерского учета. Эта форма стала применяться многих предприятиях и организациях, особенно в годы Великой Отечественной войны и в послевоенный период, когда для ведения учета были привлечены сотни тысяч человек, не имеющих достаточного опыта и специальной подготовки.

Основное положительное качество этой формы состоит в довольно простом построении. Вместо многочисленных регистров синтетического учета используется один регистр – Главная книга. Она открывается на каждый месяц. Мемориальные ордера составляются по всем финансово-хозяйственным операциям за отчетный период. Затем все мемориальные ордера разносят в две контрольные ведомости по соответствующим счетам: дебетовую и кредитовую. После заполнения контрольных ведомостей составляется оборотный баланс, в который заносятся сальдо по всем счетам на начало отчетного периода, обороты за отчетный период и выводится сальдо на конец периода.

Полученные в оборотном балансе сальдо на конец отчетного периода заносятся в бланк баланса по установленной форме. В Главной книге отражаются обороты только по синтетическим счетам, сальдо не выводится.

Преимущества мемориальной ордерной формы: техника записи несложная, обеспечивается полнота учета хозяйственных операций за счет сверки данных синтетического и аналитического учета, составления журнала регистрации и ведомости по синтетическим счетам.

Недостатки мемориально-ордерной формы: многократность записей одной и той же суммы в учетные регистры, увеличивается объем работ, а значит, и вероятность допущения ошибок; отсталость аналитического учета от синтетического; приспособленность к использованию ручного труда.

*Автоматизированная форма* бухгалтерского учета предусматривает применение компьютеров. В настоящее время разработано достаточно много компьютерных программ, настраиваемых на конкретные потребности пользователей и обеспечивающих ведение бухгалтерского учета на предприятиях. Бухгалтерские программы содержат план счетов, экранные формы первичных документов, журналы, отчеты, а также средства, позволяющие изменить конфигурацию программы для нужд конкретного пользователя, независимо от масштабов его деятельности.

При автоматизированной форме существует возможность формирования проводок путем введения так называемых «типовых операций», в основу которых положена типовая корреспонденция счетов. Квалифицированный пользователь может значительно расширить список типовых операций путем добавления в него новых типовых операций, созданных им самим.

Бухгалтерские программы, как правило, содержат большой объем нормативно-справочной информации, которая включает в себя документы по организации бухгалтерского учета, схемы и календари уплаты налогов и другие данные, позволяют организовать многоуровневый аналитический и синтетический учет, работать с несколькими планами счетов и несколькими базами данных.

Автоматизированная форма учета позволяет проводить большое число различных операций, в частности начисление амортизации, заработной платы, отчислений на социальные нужды, распределение затрат, закрытие месяца и другие операции.

Основными достоинствами данной формы учета является однократное введение первичной информации, быстрота обеспечения пользователей необходимой информацией.

## ТЕМА 8.

# Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учёта

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Что такое инвентаризация имущества и когда она проводится?
2. Какую роль выполняет инвентаризация?
3. Как проводится инвентаризация в рамках субъекта?
4. Как отражаются в учете результаты инвентаризации и недостачи, возмещенные виновным лицом?

### § 8.1. Понятие, сущность и формы инвентаризации

*Инвентаризация* – метод контроля и документального установления наличия элементов бухгалтерского учета, принадлежащих и/или находящихся во временном распоряжении субъекта.

Согласно Положению о порядке проведения инвентаризации (Приказ Министерства Финансов № 60 от 29.05.2012), субъект проводит инвентаризацию:

1) в начале деятельности, основной целью которой является установление и оценка элементов актива и обязательств, составляющих взнос в уставный капитал;

2) не реже одного раза за отчетный период, как правило, в конце отчетного периода. Субъекты могут проводить инвентаризацию и до окончания отчетного периода при условии правильной оценки и отражения в финансовом отчете результатов инвентаризации;

3) в случае реорганизации или прекращения деятельности субъекта;

4) в случае приостановления деятельности;

5) в случае смены или замещения заведующего или материально ответственного лица подразделения (отдела, склада) в день приема-передачи ценностей и/или по требованию одного или нескольких материально-ответственных лиц того же подразделения (отдела, склада);

6) при установлении фактов краж, хищений, растрат, злоупотреблений, а также порчи ценностей - непосредственно в момент их выявления;

7) в случае пожара, стихийных бедствий или прочих чрезвычайных событий (наводнений, землетрясений и др.);

8) по требованию уполномоченных органов, в соответствии с законодательством;

9) в случае существования информации, сведений (сигналов) о недостачах или излишках, которые могут быть установлены только путем проведения инвентаризации;

10) в других случаях, предусмотренных действующим законодательством, или по решению руководителя субъекта.

*Задачами инвентаризации* являются установка реального наличия элементов имущества субъекта и контроль за данными бухгалтерского учёта.

Инвентаризации бывают:

1) В зависимости от момента проведения:

- Ежегодные,
- Периодические,
- Внезапные,
- По определенным случаям.

2) В зависимости от охвата элементов:

- Общие (проверка всех элементов имущества),
- Частичные (проверка определенных элементов).

3) В зависимости от условий проведения:

- Обычные (ординарные),
- Неординарные (в случае проверки контрольных органов, слияния предприятий и т.д.)

## § 8.2. Порядок проведения и отражения результатов инвентаризации

В соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации, инвентаризация проводится в следующем порядке.

Руководитель субъекта на основании Приказа или Распоряжения о проведении инвентаризации назначает инвентаризационную комиссию или центральную комиссию, при необходимости. Члены центральной или инвентаризационной комиссии могут быть заменены только на основании Приказа, изданного руководителем субъекта. Перед началом проведения инвентаризации, членам центральной или инвентаризационной комиссии под расписку вручается Приказ или Распоряжение, а председателю комиссии выдается контрольная пломба, которая находится у него на протяжении всего периода инвентаризации.

Центральная комиссия выполняет следующие действия:

- 1) организует проведение инвентаризации, а также проводит инструктаж членов инвентаризационной комиссии для проведения инвентаризации с целью ознакомления с правилами и спецификой проведения инвентаризации;
- 2) по окончании инвентаризации рассматривает все документы (инвентаризационные описи, расчеты и т.д.) и протокол;
- 3) при наличии решения руководителя проводит контрольную проверку правильности проведения инвентаризации, а также выборочную инвентаризацию ценностей в местах их хранения и переработки в межинвентаризационный период;
- 4) в случае, если установлены расхождения между данными инвентаризационной описи и результатами контрольных проверок обязывает инвентаризационную комиссию или вновь назначенную инвентаризационную комиссию провести общую инвентаризацию повторно;
- 5) если получены письменные объяснения от материально ответственных лиц, у которых выявлена недостача и/или излишки, порча ценностей, а также другие нарушения и/или мошенничество, и вносит предложения о порядке возмещения выявленных недостатков и потерь от порчи ценностей, то рассматривает эти объяснения.

Инвентаризационная комиссия:

- 1) определяет все места складирования и помещения, где находятся ценности, подлежащие инвентаризации;
- 2) требует в обязательном порядке, до начала инвентаризации, составление и представление каждым материально ответственным лицом декларации, которая датируется и подписывается материально-ответственным лицом и членами инвентаризационной комиссии, которые подтверждают, что декларация была датирована и подписана в их присутствии;
- 3) в случае приостановления инвентаризации обеспечивает закрытие и опечатывание всех входов во всех подразделениях в присутствии материально-ответственного лица.

Инвентаризация ценностей проводится по каждому месту их хранения (нахождения) и по каждому материально-ответственному лицу. При внезапной проверке все ценности готовятся к инвентаризации в присутствии инвентаризационной комиссии, в остальных случаях - заблаговременно. Ценности должны быть сгруппированы, рассортированы и уложены по наименованиям, размерам или в другом порядке, удобном для проверки их количества.

При установлении недостатков и излишков на основании инвентаризационных описей (ИНВ-1, ИНВ-2, ИНВ-3, ИНВ-4, ИНВ-5, ИНВ-6, ИНВ-6.1, ИНВ-7, ИНВ-8, ИНВ-10), составляется инвентаризационная опись ИНВ-11 „Регистр сверки результатов инвентаризации”.

Инвентаризационные описи составляются по подразделениям и ценностям в двух экземплярах; один экземпляр – для материально ответственного лица, а второй экземпляр – для инвентаризационной комиссии, и на каждой странице подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом.

Результаты инвентаризации определяются путем сопоставления данных, отраженных в инвентаризационных описях и бухгалтерскими данными.

Расхождения между результатами инвентаризации и бухгалтерскими данными вносятся в ИНВ-11 „Регистр сверки результатов инвентаризации”

При завершении инвентаризации инвентаризационная комиссия составляет протокол о результатах инвентаризации, который содержит следующие элементы:

- 1) дата составления;
- 2) имена и фамилии членов инвентаризационной комиссии;
- 3) номер и дата приказа (распоряжения) об учреждении инвентаризационной комиссии;
- 4) подразделение, в котором была проведена инвентаризация, дата ее начала и окончания;
- 5) результаты инвентаризации;
- 6) предложения инвентаризационной комиссии о зачете выявленных излишков и недостач, а также ответственные лица;
- 7) стоимость обесцененных ценностей, а также, если возможно, предложенные меры по их восстановлению в экономическом обороте;
- 8) предложения по списанию из эксплуатации ценностей или их переводу из одной категории в другую;
- 9) установление условий хранения и складирования, а также обеспечения целостности ценностей в данном подразделении;
- 10) прочие вопросы, связанные с деятельностью подразделения, подлежащего инвентаризации.

По окончании инвентаризации все документы (инвентаризационные описи, расчеты и т.д.) и протокол о результатах инвентаризации передаются на рассмотрение центральной комиссии, при необходимости, или руководителю субъекта.

Результаты инвентаризации регистрируются как в технико-оперативном учете, так и в бухгалтерском учете в течение не более 5 рабочих дней с даты принятия решения по результатам инвентаризации.

*Составляются следующие бухгалтерские записи:*

В случае обнаруженных излишков оборотных активов:

Дт 211 «Материалы», Дт 216 «Продукция» и т.д.

Кт 612 «Другие доходы от операционной деятельности»

В случае обнаружения излишков долгосрочных активов:

Дт 123 «Основные средства», Дт 132 «Долгосрочные биологические активы» и т.д.

Кт 612 «Другие доходы от операционной деятельности»

В случае недостач оборотных активов:

Дт 714 «Другие расходы операционной деятельности»

Кт 211 «Материалы», Кт 217 «Товары» и т.д.

В случае обнаружения недостач долгосрочных активов:

Дт 714 «Другие расходы операционной деятельности» - на балансовую стоимость

Дт 124 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации

Дт 123 «Основные средства», Дт 132 «Долгосрочные биологические активы» - на первоначальную стоимость актива.

Если было установлено виновное лицо, по причине которого образовались недостачи (добровольное признание или судебное решение), то будет составлена запись:

Дт 226 «Дебиторская задолженность персонала»

Кт 612 «Другие доходы от операционной деятельности» - в случае возмещения в текущем периоде, либо

Дт 226 «Дебиторская задолженность персонала»

Кт 535 «Текущие доходы будущих периодов» либо

Дт 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность»

Кт 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов» - в случае, если ущерб будет возмещен в течение срока более 1 года.

При возмещении ущерба будет составлена запись:

Дт 241 «Касса» (при возмещении в кассу )либо 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» (при удержании ущерба из заработной платы)

Кт 226 «Дебиторская задолженность персонала».

Если имеет место возмещение ущерба, относящееся к будущим периодам (со сроком оплаты до 1 года), то к предыдущей записи составляется проводка:

Дт 535 «Текущие доходы будущих периодов»

Кт 612 «Другие доходы от операционной деятельности».

В случае возмещения в период более 1 года, производятся записи:

Дт 226 «Дебиторская задолженность персонала»

Кт 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» и

Дт 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов»

Кт 535 «Текущие доходы будущих периодов»

## ТЕМА 9.

### Финансовые отчёты и их значение

---

 Изучая данную тему, следует разобраться в следующих вопросах:

1. Что представляют собой и в чем значение финансовых отчетов субъекта?
2. На основании каких принципов составляются финансовые отчеты?
3. Какова структура и содержание баланса?
4. Какова структура и содержание Отчета о прибыли и убытках, Отчета о движении денежных средств, Отчета об изменениях собственного капитала?
5. В чем отличие составления баланса и других финансовых отчетов в соответствии с НСБУ по сравнению с МСФО?

#### § 9.1. Понятие финансовых отчётов

*Финансовые отчеты* – комплект отчетов, которые содержат информацию о финансовом положении, финансовых результатах, изменениях собственного капитала и движении денежных средств субъекта за отчетный период.

Цель финансовых отчетов заключается в представлении полезной информации, необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей, таких как: собственники (акционеры, участники), кредиторы, клиенты, работники, публичные учреждения и общественность. Финансовые отчеты составляются на основании НСБУ, в частности НСБУ «Представление финансовых отчетов», а также соответствующих МСФО (для субъектов, ведущих учёт в соответствии с ними).

В соответствии с НСБУ, *полные финансовые отчеты* включают:

- 1) баланс;
- 2) отчет о прибыли и убытках;
- 3) отчет об изменениях собственного капитала;
- 4) отчет о движении денежных средств;
- 5) примечания к финансовым отчетам.

*Упрощенные финансовые отчеты* включают:

- 6) баланс;
- 7) отчет о прибыли и убытках;
- 8) пояснительная записка.

Финансовые отчеты составляются в соответствии со следующими основополагающими принципами: непрерывность деятельности, метод начисления, разграничение имущества и обязательств, некомпенсирование, последовательность представления.

Информация финансовых отчетов должна соответствовать следующим качественным характеристикам: понятность, релевантность, достоверность, сопоставимость.

Отчетным периодом для всех субъектов, составляющих и представляющих финансовые отчеты, является календарный год, охватывающий период с 1 января по 31 декабря, за исключением: случаев реорганизации и ликвидации субъекта; субъектов, на материнском предприятии которых применяется другой период финансовой отчетности; некоторых категорий субъектов, для которых Министерство финансов, в зависимости от специфики их деятельности, устанавливает отчетный период, не совпадающий с календарным годом. При изменении отчетной даты и представлении финансовых отчетов за период больше или меньше одного года субъект должен раскрывать:

- а. период, охватываемый финансовыми отчетами;

б. причину установления отчетного периода больше или меньше одного года; и факт, что информация финансовых отчетов не полностью сопоставима.

Финансовые отчеты составляются на основе бухгалтерской информации после отражения результатов инвентаризации для подтверждения наличия и состояния активов и пассивов. Ошибки, выявленные при составлении финансовых отчетов, исправляются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Составление и представление финансовых отчетов включают следующие этапы:

- 1) осуществление подготовительных работ, предшествующих составлению финансовых отчетов, такие как: общая инвентаризация элементов бухгалтерского учета, списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду, определение и отражение курсовых валютных разниц, составление корректировочных записей, определение текущей доли долгосрочных активов и обязательств и др.;
- 2) заполнение форм финансовых отчетов;
- 3) составление примечаний/пояснительной записки к финансовым отчетам;
- 4) утверждение, подписание и представление финансовых отчетов;
- 5) реформация баланса.

## § 9.2. Общая характеристика основных форм отчетности

**Баланс** представляет финансовое положение субъекта и включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по:

1) *активам*, которые являются экономическими ресурсами, идентифицируемыми и контролируемым субъектом в результате прошлых экономических фактов, от использования которых ожидается получение экономических выгод;

2) *собственному капиталу*, т.е. остаточной величине в активах субъекта после вычета обязательств;

3) *обязательствам*, которые представляют собой настоящую задолженность субъекта, возникшую вследствие прошлых экономических фактов, погашение (списание) которых приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Для субъектов, ведущих учёт по НСБУ, баланс составляется по форме, указанной в НСБУ «Представление финансовых отчетов».

Субъекты, ведущие учёт по МСФО, не обязаны предоставлять баланс в данной форме. В МСФО отсутствуют жесткие требования по форме баланса, конкретная форма которого разрабатывается субъектами самостоятельно. МСФО не предписывает деление статей активов и обязательств в зависимости от срока их действия на краткосрочные и долгосрочные. Подобное деление активов и обязательств не является обязательным, и решение о его применении зависит от мнения администрации хозяйствующего субъекта. Активы и обязательства в балансе представляются в порядке их ликвидности. Но независимо от принятого порядка представления статей в балансе, суммы по статьям активов и обязательств, погашение или возмещение которых ожидается до и после 12 месяцев, учитываются отдельно. В МСФО не регламентирован исчерпывающий перечень статей баланса, порядок их расположения, не приводятся их названия, но предписан перечень статей, которые должны раскрываться в бухгалтерском балансе обязательно.

**Отчет о прибыли и убытках** характеризует финансовые результаты субъекта за отчетный период и содержит информацию относительно:

1) *доходов*, т.е. прироста экономических выгод, отраженных в течение отчетного периода, в виде поступлений активов или увеличения их стоимости или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников;

2) *расходов*, т.е. уменьшения экономических выгод, отраженных в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала, за исключением связанных с его распределением между собственниками;

3) *финансовых результатов* – прибыли или убытка, рассчитанных как разница между доходами и расходами отчетного периода.

Доходы и расходы, которые относятся к одним и тем же экономическим операциям, отражаются в отчете о прибыли и убытках в том же отчетном периоде (например, балансовая и стоимость реализации проданных ценностей признаются одновременно в одном отчетном периоде).

Согласно НСБУ, Отчет о прибыли и убытках составляется на основе классификации расходов по назначению (функциям).

Согласно МСФО, информация в этом отчете формируется одним из двух способов анализа. Первый способ представления называется методом характера затрат. Этим способом в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о расходах компании в отчетном периоде по их характеру (по экономическим элементам): амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу. По функциональным направлениям расходы не группируются. Данный метод используется в большинстве стран Европы, Японии, франкоязычных страны Африки.

Несмотря на то, что национальные стандарты бухгалтерского учета в Молдове частично приближены к международной практике, данный метод составления отчета о прибылях и убытках в отечественной практике не применяется.

Вторым способом анализа и представления данных в отчете о прибылях и убытках в системе МСФО является метод функции затрат или "себестоимости продаж". Он позволяет разложить доход от продаж в отчете о прибылях и убытках на два составных элемента: себестоимость и прибыль. В его основу положены: классификация расходов по их функциональным признакам, выделение части себестоимости продаж, реализацию или административной деятельности.

**Отчет об изменениях собственного капитала** характеризует наличие и изменение элементов собственного капитала в течение отчетного периода и содержит информацию относительно:

- 1) *уставного и добавочного капитала*, включающего уставный капитал, добавочный капитал, неоплаченный капитал, незарегистрированный капитал и изъятый капитал;
- 2) *резервов*, в составе которых выделяют резервный капитал, уставные резервы и прочие резервы;
- 3) *нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)*, к которым относят поправки результатов прошлых лет, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, использованная прибыль отчетного периода и результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету.
- 4) *прочих элементов собственного капитала*

В отчете об изменениях собственного капитала по каждому элементу указывается остаток на начало отчетного периода, увеличения и уменьшения в течение периода и остаток на конец отчетного периода, который определяется следующим образом:

Остаток на конец отчетного периода	=	Остаток на начало отчетного периода	+	Увеличения	-	Уменьшения
---	---	--	---	------------	---	------------

Согласно МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" отчет об изменениях в капитале может быть составлен компанией двумя способами. Основной способ предполагает столбцовый формат, где производится сверка между начальным и конечным сальдо каждого элемента капитала (акционерного капитала, эмиссионного дохода, фонда переоценки имущества, фонда пересчета валют, накопленной прибыли) по всем статьям, содержащимся в отчете.

**Отчет о движении денежных средств** характеризует остатки и движение денежных средств за отчетный период и содержит информацию относительно:

- 1) *денежных средств*, включающих денежные средства в национальной и иностранной валюте в кассе и на текущих счетах;

2) *денежных переводов в пути, т.е.* денежных средств, внесенных в кассы банков, почтовых отделений или переданные инкассаторам для их последующего зачисления на текущие счета субъекта либо для перевода получателям;

3) *денежные документы* – марки государственной пошлины, почтовые марки, оплаченные проездные билеты, путевки на лечение и отдых и др.

В отчет о движении денежных средств не включается:

1) внутренние перемещение денежных средств (например, снятие денежных средств с текущих счетов, открытие аккредитива, пополнение банковских карточек субъекта, переводы денежных средств с одного текущего счета на другой, приобретение/продажа иностранной валюты);

2) бартерные операции (обмен активами/услугами);

3) конвертация долгов в уставный капитал;

4) амортизация и убытки от обесценения долгосрочных активов и др.

Отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода учета, в соответствии с которым отражается:

1) поступление денежных средств - по сумме их фактического поступления в кассу и на текущие счета;

2) денежные выплаты – по сумме фактической оплаты из кассы, с текущих счетов;

3) денежные документы – по стоимости фактически поступивших и выбывших денежных документов.

Отчет о движении денежных средств составляется по прямому методу, согласно которому поступление и выбытие денежных средств определяется на основе данных счетов учета денежных средств.

В соответствии с МСФО, потоки денежных средств от операционной деятельности в отчете следует представлять, используя один из двух описанных в МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" методов:

1. прямой метод, когда раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей;

2. косвенный метод, когда чистая прибыль (убыток) корректируется на результаты операций неденежного характера, отсрочек и начислений прошлых периодов и будущих операционных денежных поступлений и платежей, а также статей доходов и расходов по инвестиционным и финансовым потокам денежных средств.

**<ПРИЛОЖЕНИЯ>**  
**ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  
**(Из Общего плана счетов бухгалтерского учета)**

**КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ**

<b>11</b>	<b>НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ</b>
<b>111</b>	<b>Незавершенные нематериальные активы</b>
<b>112</b>	<b>Нематериальные активы</b>
1121	Авторские права и охраняемые документы
1122	Патенты и товарные знаки
1123	Ноу-хау и франшизы
1124	Лицензии на деятельность
1125	Программное обеспечение
1126	Промышленные рисунки и модели
1127	Права пользования долгосрочными активами
1128	Нематериальные активы, полученные в хозяйственное ведение
1129	Прочие нематериальные активы
<b>113</b>	<b>Амортизация нематериальных активов</b>
1131	Амортизация авторских прав и охраняемых документов
1132	Амортизация патентов и товарных знаков
1133	Амортизация ноу-хау и франшиз
1134	Амортизация лицензий на деятельность
1135	Амортизация программного обеспечения
1136	Амортизация промышленных рисунков и моделей
1137	Амортизация прав пользования долгосрочными активами
1138	Амортизация нематериальных активов, полученных в хозяйственное ведение
1139	Амортизация прочих нематериальных активов
<b>114</b>	<b>Обесценение нематериальных активов</b>
<b>12</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ</b>
<b>121</b>	<b>Незавершенные долгосрочные материальные активы</b>
1211	Незавершенное строительство
1212	Оборудование к установке
1213	Материальные активы до ввода в эксплуатацию
1214	Незавершенные последующие затраты
<b>122</b>	<b>Земельные участки</b>
1221	Земельные участки в процессе подготовки к использованию по назначению
1222	Земельные участки без сооружений
1223	Земельные участки с сооружениями
1224	Земельные участки с месторождениями
1225	Земельные участки с многолетними насаждениями
1226	Земельные участки, полученные в хозяйственное ведение
1227	Прочие земельные участки
<b>123</b>	<b>Основные средства</b>
1231	Здания
1232	Специальные сооружения
1233	Машины, оборудование и передаточные устройства
1234	Транспортные средства
1235	Инструменты и инвентарь
1236	Последующие затраты по объектам, не принятым на баланс
1237	Основные средства, полученные в финансовый лизинг
1238	Основные средства, полученные в хозяйственное ведение
1239	Прочие основные средства

<b>124</b>	<b>Амортизация основных средств</b>
1241	Амортизация зданий
1242	Амортизация специальных сооружений
1243	Амортизация машин, оборудования и передаточных устройств
1244	Амортизация транспортных средств
1245	Амортизация инструментов и инвентаря
1246	Амортизация последующих затрат по объектам, не принятым на баланс
1247	Амортизация основных средств, полученных в финансовый лизинг
1248	Амортизация основных средств, полученных в хозяйственное ведение
1249	Амортизация прочих основных средств
<b>125</b>	<b>Минеральные ресурсы</b>
<b>126</b>	<b>Амортизация и обесценение минеральных ресурсов</b>
<b>127</b>	<b>Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов</b>
<b>128</b>	<b>Обесценение земельных участков</b>
<b>129</b>	<b>Обесценение основных средств</b>
<b>13</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ</b>
<b>131</b>	<b>Незавершенные долгосрочные биологические активы</b>
<b>132</b>	<b>Долгосрочные биологические активы</b>
<b>133</b>	<b>Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов</b>
1331	Амортизация долгосрочных биологических активов
1332	Обесценение долгосрочных биологических активов
<b>14</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ</b>
<b>141</b>	<b>Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны</b>
1411	Ценные бумаги
1412	Доли участия
1413	Депозиты
1414	Предоставленные займы
1415	Прочие финансовые инвестиции
<b>142</b>	<b>Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны</b>
1421	Ценные бумаги
1422	Доли участия
1423	Депозиты
1424	Предоставленные займы
1425	Прочие финансовые инвестиции
<b>15</b>	<b>ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ</b>
<b>151</b>	<b>Инвестиционная недвижимость</b>
<b>152</b>	<b>Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости</b>
1521	Амортизация инвестиционной недвижимости
1522	Обесценение инвестиционной недвижимости
<b>16</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ И ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЫДАННЫЕ АВАНСЫ</b>
<b>161</b>	<b>Долгосрочная дебиторская задолженность</b>
1611	Долгосрочная коммерческая дебиторская задолженность
1612	Долгосрочная дебиторская задолженность по лизингу
1613	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность
<b>162</b>	<b>Долгосрочные авансы, выданные</b>
1621	Авансы, выданные в стране
1622	Авансы, выданные за рубежом
<b>17</b>	<b>ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>
<b>171</b>	<b>Долгосрочные расходы будущих периодов</b>
<b>172</b>	<b>Прочие долгосрочные активы</b>

**КЛАСС 2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

<b>21</b>	<b>ЗАПАСЫ</b>
<b>211</b>	<b>Материалы</b>
2111	Сырье и основные материалы
2112	Вспомогательные материалы
2113	Запасные части
2114	Топливо
2115	Тара
2116	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортного средства
2117	Материалы сельскохозяйственного назначения
2118	Материалы, временно переданные третьим лицам
2119	Прочие материалы
<b>212</b>	<b>Оборотные биологические активы</b>
<b>213</b>	<b>Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы</b>
2131	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе
2132	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации
2133	Временные сооружения и приспособления
2134	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, временно переданные третьим лицам
<b>214</b>	<b>Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов</b>
2141	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
2142	Износ временных сооружений и приспособлений
<b>215</b>	<b>Незавершенное производство</b>
2151	Незавершенная продукция
2152	Незавершенные услуги
2153	Незавершенные работы
<b>216</b>	<b>Продукция</b>
2161	Готовая продукция
2162	Полуфабрикаты собственного производства
2163	Побочная продукция
2164	Продукция, временно переданная третьим лицам
<b>217</b>	<b>Товары</b>
2171	Ценности, приобретенные для перепродажи
2172	Продукция, переданная для продажи в собственные магазины
2173	Недвижимость, предназначенная для продажи
2174	Товары, временно переданные третьим лицам
<b>22</b>	<b>КОММЕРЧЕСКАЯ И НАЧИСЛЕННАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ</b>
<b>221</b>	<b>Коммерческая дебиторская задолженность</b>
2211	Коммерческая дебиторская задолженность внутри страны
2212	Коммерческая дебиторская задолженность из-за рубежа
2213	Прочая коммерческая дебиторская задолженность
<b>222</b>	<b>Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности</b>
<b>223</b>	<b>Дебиторская задолженность аффилированных сторон</b>
2231	Дебиторская задолженность аффилированных сторон внутри страны
2232	Дебиторская задолженность аффилированных сторон из-за рубежа
2233	Прочая дебиторская задолженность аффилированных сторон
<b>224</b>	<b>Текущие авансы выданные</b>

	2241	Авансы, выданные внутри страны
	2242	Авансы, выданные за рубежом
<b>225</b>		<b>Дебиторская задолженность бюджета</b>
	2251	Дебиторская задолженность по подоходному налогу
	2252	Дебиторская задолженность по налогу на добавленную стоимость
	2253	Дебиторская задолженность по акцизам
	2254	Дебиторская задолженность по другим налогам и сборам
	2255	Прочая дебиторская задолженность бюджета
<b>226</b>		<b>Дебиторская задолженность персонала</b>
	2261	Дебиторская задолженность подотчетных лиц
	2262	Дебиторская задолженность по возмещению материального ущерба
	2263	Дебиторская задолженность по займам, выданным персоналу
	2264	Прочая дебиторская задолженность персонала
<b>23</b>		<b>ПРОЧАЯ ТЕКУЩАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ</b>
<b>231</b>		<b>Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта</b>
	2311	Дебиторская задолженность по лизингу
	2312	Дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти
	2313	Дебиторская задолженность по начисленным дивидендам
	2314	Прочая дебиторская задолженность по доходам
<b>232</b>		<b>Предстоящая дебиторская задолженность</b>
	2321	Предстоящая дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом
	2322	Предстоящая дебиторская задолженность по лизингу
	2323	Прочая предстоящая дебиторская задолженность
<b>233</b>		<b>Текущая дебиторская задолженность по страхованию</b>
<b>234</b>		<b>Прочая текущая дебиторская задолженность</b>
	2341	Дебиторская задолженность по выбытию долгосрочных активов
	2342	Дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям
	2343	Дебиторская задолженность по другим операциям
<b>24</b>		<b>ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>
<b>241</b>		<b>Касса</b>
	2411	Касса в национальной валюте
	2412	Касса в иностранной валюте
	2413	Связанные денежные средства в кассе
<b>242</b>		<b>Текущие счета в национальной валюте</b>
	2421	Несвязанные денежные средства на счетах
	2422	Связанные денежные средства на счетах
<b>243</b>		<b>Текущие счета в иностранной валюте</b>
	2431	Денежные средства на счетах внутри страны
	2432	Денежные средства на счетах за рубежом
	2433	Связанные денежные средства на счетах
<b>244</b>		<b>Другие банковские счета</b>
	2441	Аккредитивы
	2442	Банковские карточки
	2443	Денежные средства на прочих банковских счетах
<b>245</b>		<b>Денежные переводы в пути</b>
<b>246</b>		<b>Денежные документы</b>
<b>25</b>		<b>ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ</b>

<b>251</b>		<b>Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны</b>
	2511	Ценные бумаги
	2512	Доли участия
	2513	Депозиты
	2514	Выданные займы
	2515	Прочие текущие финансовые инвестиции
<b>252</b>		<b>Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны</b>
	2521	Ценные бумаги
	2522	Доли участия
	2523	Депозиты
	2524	Выданные займы
	2525	Прочие текущие финансовые инвестиции
<b>26</b>		<b>ПРОЧИЕ ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>
	<b>261</b>	<b>Текущие расходы будущих периодов</b>
	<b>262</b>	<b>Прочие оборотные активы</b>
<b>КЛАСС 3. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>		
<b>31</b>		<b>УСТАВНЫЙ И ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ</b>
	<b>311</b>	<b>Уставный капитал</b>
	<b>312</b>	<b>Добавочный капитал</b>
	3121	Эмиссионный доход
	3122	Разницы от аннулирования или отчуждения изъятых долей участия
	3123	Прочие элементы добавочного капитала
	<b>313</b>	<b>Неоплаченный капитал</b>
	3131	Неоплаченный капитал по неоплаченным собственниками долям участия
	3132	Неоплаченный капитал по покрытию убытков предыдущих лет
	<b>314</b>	<b>Незарегистрированный капитал</b>
	3141	Незарегистрированные акции, выпущенные при создании общества
	3142	Доли участия до государственной регистрации увеличения уставного капитала
	<b>315</b>	<b>Изъятый капитал</b>
<b>32</b>		<b>РЕЗЕРВЫ</b>
	<b>321</b>	<b>Резервный капитал</b>
	<b>322</b>	<b>Уставные резервы</b>
	<b>323</b>	<b>Прочие резервы</b>
<b>33</b>		<b>НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ (НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК)</b>
	<b>331</b>	<b>Поправки результатов прошлых лет</b>
	<b>332</b>	<b>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет</b>
	<b>333</b>	<b>Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода</b>
	<b>334</b>	<b>Использованная прибыль отчетного периода</b>
	<b>335</b>	<b>Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету</b>
<b>34</b>		<b>ПРОЧИЕ ЭЛЕМЕНТЫ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА</b>
	<b>341</b>	<b>Фонды</b>
	3411	Фонды по долгосрочным активам
	3412	Фонды самофинансирования
	3413	Прочие фонды
	<b>342</b>	<b>Субсидии субъектов с публичной собственностью</b>
	3421	Субсидии по долгосрочным активам
	3422	Прочие субсидии

343		<b>Прочие элементы собственного капитала</b>
35		<b>ИТОГОВЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ</b>
	351	<b>Итоговый финансовый результат</b>
<b>КЛАСС 4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>		
41		<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>
	411	<b>Долгосрочные кредиты банков</b>
	4111	Кредиты банков в национальной валюте
	4112	Кредиты банков в иностранной валюте
	4113	Конвертируемые обязательства по кредитам банков
	4114	Прочие долгосрочные кредиты банков
	412	<b>Долгосрочные займы</b>
	4121	Займы от неаффилированных сторон
	4122	Займы от аффилированных сторон
	4123	Займы путем эмиссии облигаций
	4124	Займы от персонала субъекта
	4125	Конвертируемые обязательства по займам
	4126	Прочие долгосрочные займы
	413	<b>Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу</b>
42		<b>ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>
	421	<b>Долгосрочные коммерческие обязательства</b>
	4211	Коммерческие обязательства внутри страны
	4212	Коммерческие обязательства за рубежом
	4213	Прочие коммерческие обязательства
	422	<b>Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам</b>
	4221	Обязательства аффилированным сторонам внутри страны
	4222	Обязательства аффилированным сторонам из-за рубежа
	4223	Прочие обязательства аффилированным сторонам
	423	<b>Долгосрочные авансы полученные</b>
	4231	Авансы, полученные в стране
	4232	Авансы, полученные из-за рубежа
	424	<b>Долгосрочные доходы будущих периодов</b>
	4241	Субсидии
	4242	Прочие долгосрочные доходы будущих периодов
	425	<b>Долгосрочные целевые финансирование и поступления</b>
	426	<b>Долгосрочные оценочные резервы</b>
	427	<b>Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение</b>
	428	<b>Прочие долгосрочные обязательства</b>

**КЛАСС 5. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

51		<b>ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>
	511	<b>Краткосрочные кредиты банков</b>
	5111	Кредиты банков в национальной валюте
	5112	Кредиты банков в иностранной валюте
	5113	Просроченные кредиты банков в национальной валюте
	5114	Просроченные кредиты банков в иностранной валюте
	5115	Прочие краткосрочные кредиты банков
	5116	Проценты по кредитам банков

<b>512</b>		<b>Краткосрочные займы</b>
	5121	Займы от неаффилированных сторон
	5122	Займы от аффилированных сторон
	5123	Займы путем эмиссии облигаций
	5124	Займы от персонала субъекта
	5125	Прочие краткосрочные займы
	5126	Проценты по займам
<b>52</b>		<b>ТЕКУЩИЕ КОММЕРЧЕСКИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>
<b>521</b>		<b>Текущие коммерческие обязательства</b>
	5211	Коммерческие обязательства внутри страны
	5212	Коммерческие обязательства из-за рубежа
	5213	Прочие коммерческие обязательства
<b>522</b>		<b>Текущие обязательства аффилированным сторонам</b>
	5221	Обязательства аффилированным сторонам внутри страны
	5222	Обязательства аффилированным сторонам из-за рубежа
	5223	Прочие обязательства аффилированным сторонам
<b>523</b>		<b>Текущие авансы полученные</b>
	5231	Авансы полученные в стране
	5232	Авансы полученные из-за рубежа
<b>53</b>		<b>ТЕКУЩИЕ НАЧИСЛЕННЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>
<b>531</b>		<b>Обязательства персоналу по оплате труда</b>
	5311	Обязательства по оплате труда
	5312	Обязательства депонентам
<b>532</b>		<b>Обязательства персоналу по другим операциям</b>
	5321	Обязательства подотчетным лицам
	5322	Обязательства персоналу по другим операциям
<b>533</b>		<b>Обязательства по социальному и медицинскому страхованию</b>
	5331	Обязательства бюджету государственного социального страхования
	5332	Обязательства фондам обязательного медицинского страхования
	5333	Прочие обязательства по социальному и медицинскому страхованию
<b>534</b>		<b>Обязательства бюджету</b>
	5341	Обязательства по подоходному налогу от предпринимательской и профессиональной деятельности
	5342	Обязательства по подоходному налогу от оплаты труда
	5343	Обязательства по подоходному налогу, удержанному у источника выплаты
	5344	Обязательства по налогу на добавленную стоимость
	5345	Обязательства по акцизам
	5346	Обязательства по другим налогам и сборам
	5347	Обязательства по санкциям
	5348	Прочие обязательства бюджету
<b>535</b>		<b>Текущие доходы будущих периодов</b>
	5351	Субсидии
	5352	Прочие текущие доходы будущих периодов
<b>536</b>		<b>Обязательства собственникам</b>
	5361	Обязательства по начисленным дивидендам
	5362	Обязательства по другим операциям
<b>537</b>		<b>Текущие целевые финансирование и поступления</b>
<b>538</b>		<b>Текущие оценочные резервы</b>
<b>54</b>		<b>ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>

<b>541</b>	<b>Предстоящие обязательства</b>
5411	Предстоящие обязательства по расчетам с бюджетом
5412	Предстоящие обязательства по взносам обязательного медицинского страхования
5413	Предстоящие обязательства по финансовому лизингу
5414	Прочие предстоящие обязательства
<b>542</b>	<b>Обязательства по имущественному и личному страхованию</b>
<b>543</b>	<b>Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение</b>
<b>544</b>	<b>Прочие текущие обязательства</b>
5441	Обязательства по торговым санкциям
5442	Прочие текущие начисленные обязательства

## КЛАСС 6. ДОХОДЫ

### 61

#### ДОХОДЫ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

#### 611

##### Доходы от продаж

6111	Доходы от реализации продукции
6112	Доходы от реализации товаров
6113	Доходы от оказания услуг
6114	Доходы от выполнения работ
6115	Доходы по договорам строительства
6116	Доходы по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма)
6117	Доходы по договорам микрофинансирования
6118	Прочие доходы от продаж

#### 612

##### Другие доходы от операционной деятельности

6121	Доходы от выбытия других оборотных активов
6122	Доходы от санкций
6123	Доходы от возмещения материального ущерба
6124	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации
6125	Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности
6126	Прочие операционные расходы

### 62

#### ДОХОДЫ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

#### 621

##### Доходы от операций с долгосрочными активами

6211	Доходы от выбытия нематериальных активов
6212	Доходы от выбытия долгосрочных материальных активов
6213	Доходы от выбытия долгосрочных финансовых инвестиций
6214	Доходы от выбытия инвестиционной недвижимости
6215	Доходы от выбытия других долгосрочных активов
6216	Доходы от восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов
6217	Прочие доходы от операций с долгосрочными активами

#### 622

##### Финансовые доходы

6221	Доходы от курсовых валютных разниц
6222	Доходы от суммовых разниц
6223	Доходы в виде роялти
6224	Доходы от безвозмездно поступивших долгосрочных и оборотных активов
6225	Доходы в виде дивидендов и участия в других субъектах
6226	Доходы в виде процентов от других видов деятельности
6227	Прочие финансовые доходы

#### 623

##### Чрезвычайные доходы

6231	Доходы от компенсации убытков от стихийных бедствий
6232	Доходы от компенсации убытков от других чрезвычайных событий
6233	Прочие чрезвычайные доходы

## КЛАСС 7. РАСХОДЫ

71

## РАСХОДЫ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

711

### Себестоимость продаж

- 7111 Балансовая стоимость реализованной продукции
- 7112 Балансовая стоимость реализованных товаров
- 7113 Себестоимость оказанных услуг
- 7114 Себестоимость выполненных работ
- 7115 Себестоимость по договорам строительства
- 7116 Себестоимость по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма)
- 7117 Себестоимость по договорам микрофинансирования
- 7118 Прочие затраты, связанные с доходами от продаж

712

### Расходы на реализацию

- 7121 Расходы на коммерческий персонал
- 7122 Расходы на амортизацию, содержание и ремонт долгосрочных активов коммерческого назначения
- 7123 Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продаже продукции и товаров
- 7124 Расходы на транспорт продукции и товаров
- 7125 Расходы на рекламу и маркетинг
- 7126 Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийный период
- 7127 Расходы по безнадежной дебиторской задолженности
- 7128 Расходы по возвратам и снижению цен
- 7129 Прочие расходы на реализацию

713

### Административные расходы

- 7131 Расходы на административный персонал
- 7132 Расходы на амортизацию, содержание и ремонт долгосрочных активов административного назначения
- 7133 Расходы по налогам и сборам, за исключением подоходного налога
- 7134 Расходы на благотворительность и спонсирование
- 7135 Расходы по услугам административного назначения
- 7136 Представительские расходы
- 7137 Расходы на командировки административного персонала
- 7138 Прочие административные расходы

714

### Другие расходы операционной деятельности

- 7141 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим другим оборотным активам
- 7142 Расходы по санкциям
- 7143 Расходы по процентам
- 7144 Расходы по недостачам и потерям от порчи долгосрочных и оборотных активов
- 7145 Расходы по списанной дебиторской задолженности, за исключением коммерческой
- 7146 Расходы от оценки запасов по чистой стоимости реализации
- 7147 Прочие операционные расходы

72

## РАСХОДЫ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

721

### Расходы, связанные с долгосрочными активами

- 7211 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим нематериальным активам
- 7212 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным активам
- 7213 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным финансовым инвестициям
- 7214 Балансовая стоимость и расходы по выбывшей инвестиционной недвижимости
- 7215 Балансовая стоимость и расходы по выбывшим другим долгосрочным активам
- 7216 Расходы по оценочным резервам, относящиеся к долгосрочным активам
- 7217 Убытки от обесценения долгосрочных активов
- 7218 Прочие расходы по долгосрочным активам

722

### Финансовые расходы

	7221	Расходы по курсовым валютным разницам
	7222	Расходы по суммовым разницам
	7223	Расходы по роялти
	7224	Балансовая стоимость и расходы по безвозмездно переданным долгосрочным и оборотным активам
	7225	Расходы по выпуску и операциям с собственными акциями
	7226	Прочие финансовые расходы
<b>723</b>		<b>Чрезвычайные расходы</b>
	7231	Расходы от стихийных бедствий
	7232	Расходы от других чрезвычайных событий
	7233	Прочие чрезвычайные расходы
<b>73</b>		<b>РАСХОДЫ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ</b>
<b>731</b>		<b>Расходы по подоходному налогу</b>
	7311	Расходы по подоходному налогу
	7312	Расходы по налогу на доход от операционной деятельности
	7313	Прочие расходы по подоходному налогу

#### КЛАСС 8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА

<b>81</b>		<b>КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА</b>
	811	Основная деятельность
	812	Вспомогательная деятельность
<b>82</b>		<b>РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА</b>
	821	Косвенные производственные затраты
	822	Косвенные затраты по договорам на строительство
	823	Общие затраты по договорам на строительство
	824	Другие распределяемые затраты
<b>83</b>		<b>ДРУГИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА</b>
	831	Торговая надбавка
	832	Выручка от продажи ценностей за наличный расчет
	833	Возврат и снижение цен проданных ценностей
	834	Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам
	835	Обслуживающие производства и хозяйства
	836	Рефактурированные затраты

#### КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

	911	Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм)
	912	Ценности, полученные для монтажа
	913	Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг
	914	Ценности, полученные на ответственное хранение
	915	Ценности, полученные для переработки или ремонта
	916	Ценности, полученные по договорам комиссии
	917	Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц
	918	Бланки строгой отчетности
	919	Списанная безнадежная дебиторская задолженность
	920	Условная дебиторская задолженность
	921	Условные обязательства
	922	Предоставленные гарантии
	923	Полученные гарантии
	924	Налоговые убытки
	925	Налоговые льготы

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций  
Олеся ГЕДРОВИЧ

Приложение 1 к НСБУ «Представление финансовых отчетов»

БАЛАНС на \_\_\_\_\_ 20 \_\_

№	Актив	Код строк	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
1.	<b>Долгосрочные активы</b>			
	Нематериальные активы	010		
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		
	Земельные участки	030		
	Основные средства	040		
	Минеральные ресурсы	050		
	Долгосрочные биологические активы	060		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	070		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	080		
	Инвестиционная недвижимость	090		
	Долгосрочная дебиторская задолженность	100		
	Долгосрочные авансы, выданные	110		
	Прочие долгосрочные активы	120		
	<b>Итого долгосрочных активов</b> (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050+стр.060+стр.070+стр.080+стр.090+стр.100+стр.110+стр.120)	130		
2.	<b>Оборотные активы</b>			
	Материалы	140		
	Оборотные биологические активы	150		
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	160		
	Незавершенное производство и продукция	170		
	Товары	180		
	Коммерческая дебиторская задолженность	190		
	Дебиторская задолженность аффилированных сторон	200		
	Текущие авансы, выданные	210		
	Дебиторская задолженность бюджета	220		
	Дебиторская задолженность персонала	230		
	Прочая дебиторская задолженность	240		
	Денежные средства в кассе и на текущих счетах	250		
	Прочие элементы денежных средств	260		
	Текущие финансовые инвестиции в несвязанные стороны	270		
	Текущие финансовые инвестиции в связанные стороны	280		
	Прочие оборотные активы	290		
	<b>Итого оборотных активов</b> (стр.140+стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+	300		

**Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций**  
**Олеся ГЕДРОВИЧ**

	стр.210+стр.220+стр.230+стр.240+стр.250+стр.260+стр.270+стр.280+стр.290)			
	<b>Всего активов</b> (стр.130 + стр.300)	310		
	<b>Пассив</b>			
3.	<b>Собственный капитал</b>			
	Уставный и добавочный капитал	320		
	Резервы	330		
	Поправки результатов прошлых лет	340	x	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	350		
	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	360	x	
	Использованная прибыль отчетного периода	370	x	
	Прочие элементы собственного капитала	380		
	<b>Итого собственный капитал</b> (стр.320+стр.330+стр.340+стр.350+стр.360+стр.370+стр.380)	390		
4.	<b>Долгосрочные обязательства</b>			
	Долгосрочные кредиты банков	400		
	Долгосрочные займы	410		
	Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу	420		
	Прочие долгосрочные обязательства	430		
	<b>Итого долгосрочных обязательств</b> (стр.400+ стр.410+стр.420+стр.430)	440		
5.	<b>Текущие обязательства</b>			
	Краткосрочные кредиты банков	450		
	Краткосрочные займы	460		
	Коммерческие обязательства	470		
	Обязательства аффилированным сторонам	480		
	Текущие авансы, полученные	490		
	Обязательства персоналу	500		
	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	510		
	Обязательства бюджету	520		
	Текущие доходы будущих периодов	530		
	Обязательства собственникам	540		
	Текущие целевые финансирование и поступления	550		
	Текущие оценочные резервы	560		
	Прочие текущие обязательства	570		
	<b>Итого текущих обязательств</b> (стр.450+стр.460+стр.470+стр.480+стр.490+стр.500+стр.510+стр.520+стр.530+стр.540+стр.550+стр.560+стр.570)	580		
	<b>Всего пассивов</b> (стр.390 + стр.440 + стр.580)	590		

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций  
Олеся ГЕДРОВИЧ

Приложение 2 к НСБУ «Представление финансовых отчетов»

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ**

с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от продаж	010		
Себестоимость продаж	020		
Валовая прибыль (валовой убыток) (стр.010 - стр.020)	030		
Другие доходы от операционной деятельности	040		
Расходы на реализацию	050		
Административные расходы	060		
Другие расходы операционной деятельности	070		
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) (стр.030+стр.040-стр.050-стр.060-стр.070)	080		
Результат от других видов деятельности: прибыль (убыток)	090		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080+стр.090)	100		
Расходы по подоходному налогу	110		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.100-стр.110)	120		

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций  
Олеся ГЕДРОВИЧ

Приложение 3 к НСБУ «Представление финансовых отчетов»

**ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_ 20\_\_

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6	7
1	<b>Уставный и добавочный капитал</b>					
	Уставный капитал	010				
	Добавочный капитал	020				
	Неоплаченный капитал	030	( )	( )	( )	( )
	Незарегистрированный капитал	040				
	Изъятый капитал	050	( )	( )	( )	( )
	<b>Итого уставный и добавочный капитал</b> (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050)	060				
2	<b>Резервы</b>					
	Резервный капитал	070				
	Уставные резервы	080				
	Прочие резервы	090				
	<b>Итого резервы</b> (стр.070+стр.080+стр.090)	100				
3	<b>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)</b>					
	Поправки результатов прошлых лет	110				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	120				
	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	130	x			
	Использованная прибыль отчетного периода	140	x	( )	( )	( )
	Результат по переходу на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету	150				
	<b>Итого нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)</b>	160				
4	<b>Прочие элементы собственного капитала, из них</b>					
	Разницы от переоценки	171				
	Субсидии субъектов с публичной собственностью	172				
	<b>Всего собственный капитал</b> (стр.060+стр.100+стр.160 +стр.170)	180				

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций  
Олеся ГЕДРОВИЧ

Приложение 4 к НСБУ «Представление финансовых отчетов»

**ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
<b>Движение денежных средств от операционной деятельности</b>			
Поступления от продаж	010		
Денежные выплаты за приобретенные запасы и услуги	020		
Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования	030		
Проценты выплаченные	040		
Выплата подоходного налога	050		
Прочие поступления	060		
Прочие выплаты	070		
<b>Чистое движение денежных средств от операционной деятельности</b> (стр.010–стр.020–стр.030–стр.040–стр.050+стр.060–стр.070)	080		
<b>Движение денежных средств от инвестиционной деятельности</b>			
Поступление от продажи долгосрочных активов	090		
Выплаты на приобретение долгосрочных активов	100		
Проценты полученные	110		
Дивиденды полученные	120		
Прочие поступления (выплаты)	130		
<b>Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности</b> (стр.090–стр.100+стр.110+стр.120±стр.130)	140		
<b>Движение денежных средств от финансовой деятельности</b>			
Поступления в виде кредитов и займов	150		
Выплаты по кредитам и займам	160		
Выплаты дивидендов	170		
Поступления от операций с капиталом	180		
Прочие поступления (выплаты)	190		
<b>Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности</b> (стр.150–стр.160–стр.170+стр.180±стр.190)	200		
<b>Всего чистое движение денежных средств</b> (±стр.080±стр.140±стр.200)	210		
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	220		
<b>Остаток денежных средств на начало отчетного периода</b>	230		
<b>Остаток денежных средств на конец отчетного периода</b> (±стр.210±стр.220+стр.230)	240		

Основы бухгалтерского учёта: краткий курс лекций  
Олеся ГЕДРОВИЧ

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Закон о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27.04.2007 с последующими изменениями и дополнениями, Мониторул Официал № 27-34 от 07.02.2014;
2. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета, Мониторул Официал № 233-237 от 22.10.2013;
3. Международные Стандарты Финансовой Отчетности  
<http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>;
4. Общий план счетов бухгалтерского учета, Мониторул Официал № 233-237 от 22.10.2013;
5. Приказ № 60 Министерства Финансов от 29.05.2012 об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации, Мониторул Официал № 166-169 от 10.08.2012;
6. Esnault B., Hoarau C. Comptabilite financiere, Presses Universitaires de France, Paris, 1994;
7. Feleaga L., Feleaga N. Contabilitate financiară. O abordre europeană și internațională, București: Editura Economica, 2007, vol. 1 și 2;
8. Grigoroii L., Lazari L. Bazele contabilității, Editura Cartier, Chișinău, 2011, 236 с.;
9. Needles B., Anderson H., Caldwell J. (1996), Principles of Accounting, 6th Edition, Houghton Mifflin Print
10. Ristea M., Dumitru C.G. Bazele contabilității, București: Editura Universitară, 2006, 237 p.;
11. Крюков А.В. Бухгалтерский учет с нуля, Москва: ЭКСМО, 2009, 289 с.;
12. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности, Москва: Финансы и Статистика, 2007, 272 с.;
13. Цуркану В., Бажерян Е., Основы бухгалтерского учета, Кишинэу: Молд. Экон. Акад., 2003;
14. Шишкоедова Н.Н. Бухгалтерский учет для начинающих, Москва: Гросс Медия, 2010, 369 с.;