**2.4. Особенности учета отдельных объектов.**

**2.4.1. Учет расходов по устройству**

Расходы по устройству представляют собой самостоятельный объект учета. Экономическая сущность этих расходов состоит в том, что они связаны с организационными затратами предприятия и носят единовре­менный характер. Расходы по устройству имеют много общего с расхо­дами будущих периодов. Но расходы будущих периодов носят кредит­ный характер и для их списания устанавливаются конкретные сроки. Расходы же по устройству никого не кредитуют, а представляют собой убытки предприятия в первоначальный период его функционирования, которые должны быть списаны на результаты финансовой деятельнос­ти в последующие годы. Конкретные сроки их списания не устанавли­ваются. Поэтому руководители предприятий зарубежных стран само­стоятельно регулируют порядок их списания в зависимости от результа­тов деятельности предприятия.

В первый год деятельности важно показать своим акционерам, что предприятие с начала своего существования получает прибыль и вы­плачивает ее акционерам в виде дивидендов.

К расходам по устройству относят:

организационные расходы по созданию предприятия (регистрация предприятия, реклама и др.);

расходы на дополнительный выпуск акций;

расходы на подготовку к выпуску новых видов продукции или к но­вому виду деятельности;

расходы, связанные с куплей-продажей имущества (пошлины, сбо­ры и т. п.) и др.

Расходы по устройству списывают на текущие расходы предприя­тия путем начисления износа (расходы предприятия за отчетный пери­од). Руководители предприятия могут применять и ускоренный метод начисления износа расходов по устройству в зависимости от результа­тов деятельности.

Расходы по устройству отражают на специальном счете такого же наименования в полной сумме до завершения их амортизации. Их из­нос отражается по дебету счета "Износ имущества" и кредиту счета "Износ расходов по устройству". По завершении начисления износа расходы по устройству списывают в дебет счета "Износ расходов по устройству". Конечный дебетовый остаток по счету "Расходы по уст­ройству" за минусом начисленного износа показывает сумму расходов, амортизация которых еще не завершена.

**2.4.2. Учет материалов**

Система учета товарно-материальных ценностей определяется ис­ходя из характера производства, объема запасов и скорости их оборота.

Учет товарно-материальных ценностей находится в центре внима­ния всех управленческих служб. Это связано со стремлением ускорить оборот капитала, вложенного в товарно-материальные запасы. Руково­дители предприятий знают, что при слабом контроле за наличием и дви­жением производственных запасов финансовые потери могут быть бо­лее значительными, чем при операциях с наличными деньгами.

Инвестиции в товарно-материальные запасы - это крупные активы большинства промышленных и торговых предприятий и важно, чтобы эти инвестиции не становились неоправданно большими. При опреде­лении оптимальных товарно-материальных запасов фирма сталкивает­ся с двумя противоречивыми требованиями. Первое:фирма должна обес­печить наличие запасов, достаточных для непрерывного производствен­ного процесса. Второе:фирма должна избегать излишних запасов, которые увеличивают риск их устаревания и замедления оборота капи­тала. В этих условиях очень важно рассчитать оптимальную величину запасов товарно-материальных ценностей.

В практике работы предприятий зарубежных стран устанавливают­ся два уровня запасов: минимальные остатки и максимальный запас.

Ми­нимальный остаток материалов должен обеспечить потребности произ­водства на весь период возобновления запаса от момента выписки зая­вок до момента получения ценностей.

Максимальный запасматериалов исчисляется на основе расчета его потребности за определенный период времени для производственных це­лей или путем суммирования минимального остатка с поступлениями эко­номически наиболее выгодного количества закупаемых материалов.

Для осуществления контроля за закупками и вложениями капитала в запасы товарно-материальных ценностей в регистрах бухгалтерского учета по каждому виду материальных ценностей, как правило, указыва­ют их минимальные остатки и максимальный запас.

Документальный контроль за запасами подтверждается и данными инвентаризаций.

 Бухгалтерский учет запасов товарно-материальных ценностей име­ет определенную специфику и зависит от того, в какой бухгалтерии он осуществляется, в финансовой или управленческой.

В финансовой бухгалтерии отражаются только расходы на закупку товарно-материальных ценностей и расчеты с поставщиками. Расходы на закупку сырья и материалов складываются из их стоимости по цене приобретения и затрат, связанных с погрузкой, разгрузкой и транспор­тировкой. Учет расходов на закупку товарно-материальных ценностей позволяет определить фактическую себестоимость их приобретения. Одновременно с учетом затрат на их приобретение осуществляется конт­роль за расчетами с поставщиками.

Расходы, связанные с закупками товарно-материальных ценностей, отражаются на отдельном синтетическом счете "Закупки товарно-мате­риальных ценностей". По активу этого счета в течение отчетного периода учитывают расходы на приобретение производственных запасов, а по кредиту *-*их списание на счет "Финансовый результат отчетного пе­риода", которое производится в конце отчетного периода.

Товарно-материальные ценности могут приобретать за наличный расчет. В этом случае расчеты по этой операции будут завершены по мере списания наличных денег по кассе.

При наличии кредитных отношений с поставщиками товарно-мате­риальных ценностей возникает необходимость отражения на счетах двух операций: по учету сумм, израсходованных на закупку материальных ценностей с указанием долга поставщикам, и погашении этой задол­женности в более поздний период по сравнению с моментом поступле­ния материалов.

При расчетах с поставщиками с помощью векселей возникает тре­тья операция (кроме двух, указанных выше), по учету векселей, подле­жащих оплате, которая, как правило, находит отражение в учете товар­но-материальных ценностей в момент акцепта векселя, выставленного поставщиком.

Порядок отражения на счетах расчетов с поставщиками и расходов на приобретение материальных ценностей представлен в таблице 3.

Таблица 3

**Учет расходов на закупку материальных ценностей**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Произведена оплата наличными через кассу за поступившиематериалы | 1 200 | закупки товарно-материальных ценностей | Касса |
| 2 | Акцептован счет-фактура поставщика за закупленные материалы | 3 800 | закупку товарно-материальных ценностей | Расчеты с поставщиками |
| 3 | Погашена задолженность поставщику материалов через банк | 3 800 | Расчеты с поставщиками | Счет в банке |
| 4 | Закуплены товары в кредит | 10 000 | закупку товарно-материальных ценностей | Расчеты с поставщиками |
| 5 | Акцептован вексель, выставленный поставщиком | 10 000 | Расчеты с поставщиками | Векселя к платежу |
| 6 | Оплачен вексель со счета в банке по наступлению срока платежа | 10 000 | Векселя к платежу | Счет в банке |

Следовательно, в финансовой бухгалтерии учет поступле­ния и выбытия товарно-материальных ценностей не ведется.

В течение отчетного периода учитывают только расходы на их при­обретение. Наличие товарно-материальных ценностей в финансовой бухгалтерии определяется один раз в конце отчетного периода путем проведения инвентаризации. Остатки и движение материальных цен­ностей в течение отчетного периода отражаются на счетах в управлен­ческой бухгалтерии. Учет осуществляется в натуральных показателях и в оценке по учетным ценам. Результаты инвентаризации материальных ценностей проводятся по дебету счетов по учету запасов товарно-мате­риальных ценностей в корреспонденции с кредитом счета "Финансо­вый результат отчетного периода".

В момент инвентаризации товарно-материальные ценности оцени­ваются дважды: по фактической себестоимости и по ры­ночным ценам на день инвентаризации. На балансовых сче­тах по учету запасов товарно-материальных ценностей они отражают­ся по фактической себестоимости. Разница между фактической себестоимостью и их стоимостью по рыночным ценам составляет ре­зерв уценки, который отражается на контрактивном балансовом счете "Резерв уценки запасов товарно-материальных ценностей". Разница между фактической себестоимостью и суммой начисленного резерва уценки составит стоимость запасов товарно-материальных ценностей в оценке по рыночным ценам, которая и должна найти отражение в балансе предприятия. Если оценка по рыночным ценам окажется выше фактической себестоимости остатков материальных ценностей, то ре­зерв уценки в этом случае не создается, и запасы по их видам включа­ются в баланс по их себестоимости.

Остаток производственных запасов на конец отчетного периода пред­ставляет собою не возмещенную доходами сумму расходов. Поэтому он должен быть снят с общей суммы расходов текущего периода. Входя­щие же запасы материальных ценностей, израсходованные на произ­водство продукции и возмещенные доходами предприятия, следует счи­тать дополнительными расходами. Они подлежат списанию со сче­тов учета производственных запасов на счет "Финансовый результат отчетного периода".

Суммы начисленного резерва уценки отражаются по дебету счета "Финансовый результат отчетного периода" и кредиту счета "Резерв уценки запасов товарно-материальных ценностей", а его списание от­носится на кредит счета "Финансовый результат отчетного периода".

Результаты инвентаризации и суммы "Резерва уценки производствен­ных запасов" отражаются в учете по каждому балансовому счету, пред­назначенному для учета товарно-материальных ценностей(табл.4).

Таблица 4.

**Отражение  на счетах результатов инвентаризации**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Списание остатков запасов товарно-материальных ценностей,числящихся на начало отчетного периода | 50 000 | Финансовый результат отчетного периода | Запасы товарно-материальных ценностей |
| 2 | Отражение на счетах стоимости остатков запасов материальныхценностей на конец отчетного периода по фактической себестоимости, установленных инвентаризацией | 80 000 | Запасы товарно-материальных ценностей | Финансовый результат отчетного периода |
| 3 | Списание резерва уценки запасов товарно-материальных ценностей, числящейся на начало отчетного периода | 3 000 | Резерв уценки запасов товарно-материальных ценностей | Финансовый результат отчетного периода |
| 4 | Создание резерва уценки запасов материалов на конец отчетногопериода | 5 000 | Финансовый результат отчетного периода | Резерв уценки запасов товарно-материаль-ных ценностей |

**2.4.3. Учет расходов на оплату труда**

Значительную часть расходов большинства предприятий зарубеж­ных стран составляет заработная плата. В некоторых отраслях стоимость рабочей силы достигает более половины всех расходов.

Основной целью учета расходов на оплату труда является получение необходимой информациио количестве отработанного времени, уровне заработной платы, сумме отчислений и удержаний из заработной пла­ты. Собранная информация должна:

обеспечить точную и своевременную оплату труда сотрудников;

дать разъяснения работникам по вопросам заработной платы;

обеспечить представление в государственные органы необходимых документов и отчетов по численности работающих и отчислениям на­логов из заработной платы;

предотвратить нарушения законности по операциям, связанным с начислением и выплатой заработной платы;

обеспечить осуществление контроля за уровнем расходов на зара­ботную плату.

Расчеты с персоналом предприятия по заработной плате осущест­вляет финансовая бухгалтерия*.*Однако учет затрат рабочего времени,  также учет выработки каждым рабочим происходит в *управленческой*бухгалтерии. В финансовой бухгалтерии производится аналитический учет расчетов с работниками по заработной плате. На каждого рабочего открывается лицевой счет, где отражаются начисленные суммы заработной платы и все удержания из нее. Поэтому в конце месяца (не­дели) составленные в управленческой бухгалтерии платежные ведомо­сти, в которых отражены только начисленные общие суммы заработка, передаются в финансовую бухгалтерию для завершения расчетов с пер­соналом по удержаниям и выплаты наличных денег или выдачи чеков для получения денег через банк.

Из заработной платы удерживают подоходный налог, налог на соци­альное страхование и другие удержания. Рассмотрим систему удержа­ний из заработной платы на примере США. В США действуют два вида подоходного налога- федеральный и муниципальный. Федеральный подоходный налог перечисляется в правительственный бюджет, а муниципальный -в бюджет штата. Кроме этих налогов, предприятия различных стран уплачивают государству и местным органам власти це­лый ряд налогов и сборов.

Сумма удержаний подоходного налога с каждого работника зависит от следующих величин: суммы заработка, продолжительности оплачива­емого периода, количества льгот, предоставленных данному работнику.

Налоговые льготы, предоставленные работнику, перечисляются в его свидетельстве о льготах по подоходному налогу. Это свидетельство за­полняется сотрудником в первый день прихода на работу.

Имея перечень налоговых льгот, размер заработной платы каждого работника и, используя расчетные таблицы, разработанные Налоговым Управлением, можно легко рассчитать размер подоходного налога, удер­живаемого с заработной платы каждого работающего.

До 31 января каждого года наниматель подготавливает для всех ра­ботников 4 экземпляра Декларации о заработной плате и налогах за про­шедший год. Первый экземпляр Декларации передают в Управление социального страхования, второй - прикладывают к документу об упла­те федеральных налогов, третий - муниципальных, а четвертый - ра­ботнику предприятия.

На суммы заработной платы производят и отчисления взносов орга­нам социального страхования. Многие зарубежные страны взносы на социальное страхование относят за счет средств самих предпринимате­лей. Однако, например, в США часть суммы взноса органам социально­го страхования удерживается из заработной платы работников, а часть покрывается за счет средств предпринимателей.

*Кроме вышеперечисленных налогов из заработной платы работни­ков могут высчитываться и другие сборы. Так, в соответствии с догово­ром между предприятиями и рабочими могут удерживаться из заработ­ной платы профсоюзные взносы, суммы медицинского страхования и страхования жизни, а также могут производиться погашение получен­ных ссуд, приобретенных товаров в кредит, покупка государственных облигаций и т. д.*

Общая сумма начисленной заработной платы находит отражение по дебету счета "Расходы на персонал" и кредиту счета "Расчеты с персо­налом". На дебет счета "Расходы на персонал" относят и суммы взно­сов на социальное страхование, которые погашают предприниматели за счет своих средств.

Начисленные с предприятия налоги и сборы первоначально накап­ливают по дебету специально открываемого счета "Налоги и сборы" и кредитуют соответствующие счета "Расчеты с государством", "Расчеты с органами социального страхования" и др.

Налоги и сборы, удерживаемые из заработной платы работников предприятия, отражают по дебету счета "Расчеты с персоналом" и кре­диту тех же счетов. Рассмотрим отдельные операции по начислению заработной платы, производству удержаний налогов из сумм заработной платы и отраже­ние этих операций на счетах бухгалтерского учета.(табл.5.)

Таблица 5.

**Учет расчетов с персоналом**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислена заработная плата рабочим по производству готовой продукции | 40 000 | Расходы на персонал | Расчеты с персоналом |
| 2 | Начислена заработная плата работникам управления | 10 000 | Расходы на персонал | Расчеты с персоналом |
| 3 | Удержаны из заработной платы взносы на социальное страхование | 3 500 | Расчеты с персоналом | Расчеты с органами социального страхования |
| 4 | Удержаны налоги из заработной платы персонала управления | 5 000 | Расчеты с персоналом | Расчеты с государством |
| 5 | Начислены взносы на социальное страхование за счет средств предприятия | 3 500 | Расходы на персонал | Расчеты с органами социального страхования |
| 6 | Выдана заработная плата наличными через кассу | 41 500 | Расчеты с персоналом | Касса |
| 7 | Погашена задолженность государству по налогам со счета в банке | 5 000 | Расчеты  с государством | Счет в банке |
| 8 | Погашена задолженность органам социального страхования со счета в банке | 7 000 | Расчеты с органами социального страхования | Счет в банке |

**2.4.4.  Учет прочих расходов**

Кроме расходов на закупку производственных запасов, на оплату труда персонала предприятия существуют и другие расходы: расходы на транспортные услуги, по содержанию служебного помещения, на уплату разных налогов и др. Все расходы предприятия могут быть клас­сифицированы по следующим группам:

расходы, капитализируемые на счетах активов;

расходы, капитализируемые на счетах по учету износа имущества;

расходы, относимые на счет расходов.

К первойгруппе относят расходы, которые улучшают существую­щий актив (имущество), т. е. они увеличивают количество или качество услуг (продукции), производимых данным активом (объектом). Эти рас­ходы называют капитальными, их относят на увеличение стоимости активов. Например, установка кондиционера в автомобиле, в котором его раньше не было. В этом случае сумма расходов по установке конди­ционера будет отражена по дебету счета "Автомобили" и кредиту соот­ветствующих счетов.

Ко второйгруппе относят такие расходы, которые не увеличивают количество выпускаемой продукции или не улучшают качество оказы­ваемых услуг. Эти расходы приведут к улучшению деятельности актива (объекта) в последующих периодах, т. е. они капитализируются. Но так как в этом случае не произошло изменения или улучшения каче­ства услуг, то они отражаются не на счетах по учету активов, а на счете по учету износа. Такие расходы уменьшают накопленный износ по объек­ту. Например, предприятие на пятом году эксплуатации станка израсхо­довало для его ремонта 4000 ден. ед. Расходы по его ремонту будут от­ражены по дебету счета "Износ станка" и кредиту счетов "Расчеты с поставщиками", "Счет в банке" или "Касса". Суть этих расходов сво­дится к тому, что они увеличивают стоимость актива, уменьшая сумму начисленного износа.

К третьейгруппе относят расходы, которые непосредственно не увеличивают количество выпускаемой продукции или качество оказы­ваемых услуг. Их называют обычными текущими расходами. Эти расходы учитывают по дебету счетов по учету расходов, которые откры­вают, как правило, на каждый вид расходов.(табл.6.)

Таблица 6

**Учет прочих текущих расходов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Акцептован счет на оплату услуг по транспортировке персонала к месту выполнения работы | 2 000 | Транспортные расходы | Задолженность поставщикам транспортных услуг |
| 2 | Оплачены расходы по содержанию здания со счета в банке | 3 000 | Расходы по содержанию административного здания | Счет в банке |
| 3 | Начислены налоги за счет средств предприятия | 2 000 | Налоги и сборы | Расчеты с государством |

В конце отчетного периода счета по учету текущих расходов будут закрыты на счет "Финансовый результат отчетного периода".

**2.4.5. Учет операционных доходов и  расходов**

Продажа товаров является источником доходов. Она обычно сопро­вождается физической поставкой товара и передачей права собственно­сти на товар. Основным документом, которым оформляется факт про­дажи товара, является "счет-фактура". Счет-фактура содержит детали сделки по продаже, включая количество единиц, цену за единицу, об­щую цену, способ поставки и т. д.

В розничной торговле счет-фактуру готовят в момент сделки. В оп­товой торговле счет-фактура выписывается в бухгалтерии после полу­чения извещения о том, что груз выслан покупателю. После каждой про­дажи предприятие получает выручку. Она зачисляется на счет "Продаж". Продажа происходит за наличные деньги или в кредит. При продаже готовой продукции и товаров объем продаж отражается по кредиту сче­та "Продаж" и дебету счета "Расчеты с покупателями". Выручка может поступать сразу в кассу на счет в банке или же остается задолженность покупателей при продаже в кредит.

Кроме выручки от продажи товаров предприятия получают и дру­гие виды доходов: дотации государства и заинтересованных организа­ций на производство отдельных видов продукции, доходы от скидок, предоставляемых поставщиками; доходы от сдачи имущества в аренду; в результате финансовых операций.

Расчеты предприятий с покупателями осуществляются с помощью чеков, векселей, путем перечисления денег на счет в банке или же наличными через кассу. При этом чеки и векселя подлежат обязательному учету на предприятии, характеризующих его дебиторскую задолженность.(табл.7.)

Аналогично нашему

Таблица 7

**Порядок отражения операций по продаже готовой продукции и товаров**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Проданы гот продукция покупателю |   60 000 | Расчеты с покупателями | Продаж |
| 2 | Погашена задолженность покупателя путем перечисления денег на счет в банке | 60 000 | Счет в банке | Расчеты с покупателями |
| 3 | Получены наличные деньги за проданные товары |  5 000 | Касса  | Продаж |
| 4 | Проданы товары на условиях оплаты чеком | 30 000 | Расчеты с покупателями | Продаж |
| 5 | Получен чек от покупателя в уплату за проданные ему товары | 30 000 | Чеки к получению | Расчеты с покупателями |
| 6 | Поступили деньги на счет в банке после предъявления чека банку  | 30 000 | Счет в банке | Чеки к получению |
| 7 | Проданы товары на условиях оплаты векселем | 25 000 | Расчеты с покупателями | Продаж |
| 8 | Получен вексель, акцептованный покупателем | 25 000 | Векселя к получению | Расчеты с покупателями |
| 9 | Передан вексель банку с целью  его оплаты(банк взыскал процент в сумме 20 ден. ед.)? | 25 000 | Счет в банке Расходы по финансовым операциям | Векселя к получениюВекселя к получению |
| 10 | Поступила дотация государства на производство готовой продукции | 15 000 | Счет в банке | Дотация на производство |
| 11 | Оприходована скидка, полученная от поставщика | 10 000 | Счет в банке | Скидки поставщиков |
| 12 | Начислена арендная плата за сданную в аренду автомашину | 20 000 | Расчеты с арендаторами  | Доходы по сданным объектам в аренду |

Доходы от продажи учитываются, как правило, в момент продажи. Доход получен, т. е. продавец поставил продукцию по контракту и полу­чил обязательство покупателя оплатить ее. Это обязательство является дебиторской задолженностью продавца. Она длится не более 30-60 дней. Процент обычно не взыскивается, за исключением штрафов и санкций за просрочку платежа. Однако не все долги погашаются вовремя, хотя в учете они отражены как доход предприятия. Поэтому, в случае возник­новения безнадежной задолженности, предприятие вырабатывает спо­собы для вычета этой задолженности из своих доходов. Имеются два метода: метод поправок и метод прямого списания.

 При методе поправокбезнадежная задолженность рассматривается как часть операционных расходов в отчетном периоде. Для этого дела­ют корректировочную запись на следующую задолженность: дебет сче­та "Расходы на безнадежные долги" и кредит счета "Поправка на безна­дежные долги". Счет "Поправка на безнадежные долги" является контр­счетом к счету "Расчеты с покупателями". Поправка позволяет предприятию показать, что не кредитуя счет "Расчеты с покупателями", какая-то сумма может быть не взыскана с должника. Если бы была точ­но известна сумма безнадежной задолженности, то ее можно было бы списать со счета "Расчеты с покупателями". Но так как точная сумма еще не известна, то списать нельзя. Когда долг какого-то покупателя призна­ется окончательно безнадежным, то делают такие записи: дебет счета "Поправка на безнадежные долги" и кредит счета "Расчеты с покупателя­ми". Счет "Расходы на безнадежные долги" в конце отчетного периода закрывается как все счета по учету текущих расходов предприятия.

Счет "Поправка на безнадежные долги" в конце года не закрывает­ся. По истечении нескольких лет сальдо этого счета покажет на сумму ошибок в оценках безнадежной задолженности, которую следует при­нимать во внимание при дальнейших оценках.

В противоположность рассмотренному методу метод прямого спи­санияпредусматривает списание неполученных сумм задолженности сразу же на счет "Расходы по безнадежным долгам".

Для недопущения безнадежной задолженности предприятия зару­бежных стран используют различные формы расчетов, осуществляют постоянный контроль за платежеспособностью покупателей и их фи­нансовым состоянием.

Доходы и расходы предприятий, связанные с их основной деятель­ностью по производству и реализации продукции, в течение отчетного периода учитывают на отдельных счетах. В конце отчетного периода эти счета закрывают и результаты от производственной деятельности переносят на счет "Прибыли и убытки".

Однако имеется ряд расходных и доходных операций, сумма кото­рых сразу же списывается на счет "Прибыли и убытки" еще до момента определения общего результата деятельности предприятия. Финансо­вый результат по этим операциям, как правило, не связан с производ­ственной деятельностью предприятия за отчетный период. К таким доходам следует отнести: поступление на счет в банке сумм в погашение дебиторской задолженности, списанных ранее в убыток; возврат налогов за прошлый отчетный период по результатам перерас­чета; погашение неиспользованного резерва и другие.

К расходам, суммы которых прямо отражают на счете "Прибыли и убытки", относят: дополнительное взимание налогов за прошлый от­четный период; списание в убыток безнадежной дебиторской задолжен­ности в случае, когда резерв не создавался, и другие.

Кроме этого, к операциям, которые непосредственно находят отра­жение на счете "Прибыли и убытки", относят и операции по продаже ценных бумаг, амортизируемого и не амортизируемого имущества. При этом выбытие амортизируемого имущества оказывает влияние на сум­мы начисленного по нему износа. Первоначальная стоимость выбыва­ющего объекта возмещается за счет начисленного износа, выручкой от его продажи и, в случае недостатка суммы, за счет прибыли предприя­тия. Если выручка от продажи имущества превышает его остаточную стоимость, то разница сразу же зачисляется на счет "Прибыли и убыт­ки".

**2.4.6. Учет операций в конце отчетного периода**

В конце отчетного периода до составления форм отчетности в фи­нансовой бухгалтерии отражаются суммы начисленного износа всех амортизируемых объектов, результаты инвентаризации товарно-матери­альных ценностей, итоги разграничения расходов и доходов между смеж­ными периодами, результаты отчисления в резервы, производится за­крытие счетов по учету расходов и доходов и определяется финансовый результат текущей деятельности предприятия.

Рассмотрим порядок проведения этих работ и отражения их в учете.

Износ начисляется по всем активам предприятия, за исключением земли. Амортизируются только те земельные участки, на которых пред­приятие добывает сырье, предназначенное для производства или прода­жи (участки добычи полезных ископаемых, лесные угодья). К аморти­зируемым объектам относят также нематериальные активы и расходы по устройству. Износ расходов по устройству - это распределение рас­ходов на ряд лет, затем, чтобы не включать их в состав расходов одного отчетного года.

При определении суммы износа учитывают четыре фактора: сто­имость актива; оценка реализационной стоимости; оценка полезного срока эксплуатации; метод начисления износа.

Оценка реализационной стоимости*-*это сумма денег, которую пред­приятие рассчитывает получить, за минусом расходов на продажу, на дату списания (реализации) объекта. Реализационная стоимость зави­сит не только от состояния выбывающего актива, но и от наличия рынка сбыта.

Срок службы актива*-*период, в течение которого он может быть использован в производстве. При определении полезного срока службы принимаются во внимание: физический износ, несоответствие объекта требованиям, моральный износ.

Существуют различные методы начисления износа. Однако боль­шинство предприятий применяют следующие методы: прямолинейный, единиц продукции, ускоренный, двойной, остаточный. Предприятие вправе выбирать любой метод начисления износа, который наиболее подходит к практике его деятельности.

При прямолинейном методе каждый год эксплуатации объекта амортизируется равная часть его стоимости. Он применяется для тех объектов, для которых главным является не устаревание, а время их служ­бы.

Метод единиц продукции применяется там, где изнашива­ние актива напрямую зависит от количества единиц продукции, произ­веденных им.

Ускоренный метод начисления износа предполагает, что большие суммы износа объектов осуществляются в первые годы эксплуатации, и меньшие в последние. Предприятие может использо­вать этот метод, учитывая следующие факторы: стоимость услуг, полу­чаемых от актива, уменьшается с возрастом; актив подвергается быст­рому моральному износу; расходы на ремонт увеличиваются со старе­нием объекта, и при использовании этого метода износ и ремонт вместе остаются на одинаковом уровне в течение всего срока его эксплуатации.

При применении двойного остаточного метода сначала исполь­зуют прямолинейный метод. Затем стоимость актива делится на коли­чество периодов и подсчитывается износ за каждый период. Полу­ченная ставка износа умножается на два и применяется не к перво­начальной стоимости актива, а каждый год к остаточной, еще не самортизированной стоимости.

Для учета износа амортизируемого имущества используют балан­совые контрактивные счета амортизации, которые открывают на каж­дый вид имущества, и счет "Износ за отчетный период", который ис­пользуется для учета расходов на износ за отчетный период и для отра­жения общих итогов начисленного износа. В конце отчетного периода счет "Износ за отчетный период" наряду с другими счетами по учету расходов закрывается. Такой порядок учета позволяет определить оста­точную стоимость каждого вида объектов. Остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной их стоимостью и на­численной суммой износа. В балансе предприятия отражается только остаточная стоимость амортизируемого имущества.

Начисленные суммы износа списываются с дебета контрактивных счетов при списании амортизируемых объектов, по причине их прода­жи или невозможности дальнейшей эксплуатации.(табл.8.)

Таблица 8

**Порядок начисления сумм износа**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислен износ по объектам:   здания  производственное оборудование    расходы по устройству    нематериальные активы |  12 000 8 000  2 000  3 000 | Износ за отчетный период |  Износ зданийИзнос производственного оборудованияИзнос расходов по устройствуИзнос нематериальных активов |
| 2 | Списаны расходы по устройству по окончании срока их амортизации | 2 000 |   |   |
| 3 | Продано оборудование (балансовая стоимость – 12 000, износ – 8 000)) | 8 000 |   |   |

В конце отчетного периода до определения результата хозяйствен­ной деятельности устанавливают суммы, которые хотя и были записа­ны по счетам расходов и доходов, однако не относятся к отчетному периоду. На эти суммы следует уменьшить сальдо по счетам, на кото­рых учитывались расходы и доходы на протяжении отчетного периода, и отнести их на счета "Расходы будущих периодов" и "Доходы будущих периодов". Одновременно выявляют предстоящие расходы и доходы, не оплаченные и не начисленные в отчетном периоде, но фактически к нему относящиеся. Суммы эти должны быть включены в состав теку­щих расходов и доходов, т. к. оказывают влияние на реальность резуль­татов хозяйственной деятельности.

В течение отчетного периода на счете "Расходы будущих периодов" найдут отражение вперед оплаченные расходы. К таким расходам мож­но отнести страховые платежи, которые предприятие может произвести до начала действия страховых гарантий, а также оплату за аренду како­го-нибудь имущества, произведенную за все время его аренды. Эти рас­ходы в течение отчетного периода будут отражены по дебету счетов для учета соответствующих расходов с кредита счетов "Счет в банке", "Кас­са" и др.

Например, предприятием взнос страховой суммы был произведен в отчетном периоде за время страховки имущества в размере 500 ден. ед. Срок действия страховых гарантий договором был установлен с 1 июля отчетного года по 1 октября следующего года. По мере оплаты этой сум­мы будет сделана запись по дебету счета "Расходы по страхованию иму­щества" и кредиту счета "Счет в банке". Однако 60%, или 300 ден. ед. этих расходов не имеют отношения к результатам отчетного периода. В конце отчетного периода они должны быть списаны на счет "Расходы будущих периодов", на что будет сделана запись по дебету счета "Рас­ходы будущих периодов" и кредиту счета "Расходы по страхованию иму­щества".

Аналогичные записи будут произведены и по отражению в учете расчетов по аренде имущества сразу за весь срок аренды.

В практике предприятий могут иметь место неотфактурованные по­ставки материальных ценностей. Эти материальные ценности будут включены в сумму запасов, которая будет установлена при инвентари­зации, и включена в актив баланса. Если же стоимость этих материаль­ных ценностей не будет включена в общую сумму текущих расходов, то на нее будет завышена прибыль предприятия за отчетный период. Оче­видно, что стоимость неотфактурованных поставок материальных цен­ностей нужно включить в состав расходов на закупки товарно-матери­альных ценностей за отчетный период.

В отчетном году предприятие может получать доходы, которые полностью или частично относятся к доходам следующего года. В этом случае в конце отчетного периода суммы доходов, фактически относящиеся к будущим периодам, будут списаны с кредита счета "Доходы от аренды имущества" в дебет счета "Доходы будущих пери­одов".

После записей на счетах разграничения доходов и расходов между смежными периодами на дебете счетов расходов и кредите счетов дохо­дов останутся лишь расходы и доходы действительно относящиеся к отчетному периоду. Записи на счетах операций подобного рода позво­ляют определить реальный результат деятельности предприятия за от­четный период.

Отчисления в резервы производятся в конце отчетного периода, когда нужно определить результаты деятельности предприятия. Для учета резервов каждого вида открывается отдельный синтетиче­ский счет, наименование которого соответствует наименованию резерва. Отчисления в оценочные резервы производятся за счет ва­ловой прибыли. Однако суммы отчислений в резервы не коррес­пондируют напрямую со счетом "Финансовый результат текущей дея­тельности". Вначале суммы всех резервов отражается по дебету спе­циально открываемого счета "Отчисления в резервы за отчетный период", который, как и все счета для учета расходов, закрывается в корреспонденции со счетом "Финансовый результат текущей деятель­ности".

Однако если счет "Финансовый результат текущей деятельности" в финансовой бухгалтерии не применяется и все ее счета по учету расхо­дов напрямую корреспондируют со счетами управленческой бухгалте­рии, то отчисления в оценочные резервы записывают по кредиту счетов для учета резервов и дебету счета "Прибыли и убытки".

Резервы создаются по результатам инвентаризации активов. При ин­вентаризации им делают "современную" оценку с учетом их рыночной стоимости. Если эта оценка выше первоначальной, то никаких резервов не создается. Если же оценка при инвентаризации кажется ниже пер­воначальной, то на разницу между двумя оценками создается резерв оценки соответствующих средств. При этом стоимость этих средств не изменяется.

Если по счету "Резерв уценки соответствующих средств" имеется сальдо, которое меньше суммы уценки по результатам инвентаризации, то резерв создается только на разницу.

Рассмотрим операции по отчислениям в резервы (табл.9.)

Таблица 9

**Порядок формирования резервов.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Номероперации | Содержание хозяйственных операций | Сумма(ден. ед.) | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Произведены отчисления в резервы:     на затраты и потери     уценки дебиторской задолженности           уценки ценных бумаг |    8 000  3 000  200  | Отчисления в резервы за отчетный период  |    Резерв на затраты и потериРезерв уценки дебиторской задолженностиРезерв уценки ценных бумаг |

При проведении операций учтено, что по счету «Резерв на затраты и потери» имелось сальдо до начисления резерва на сумму 4000 ден. ед..

Но может иметь место ситуация, когда необходимо уменьшить или ликвидировать резерв. Это делается путем присоединения частичной или полной суммы резерва к прибыли отчетного года, на что делают запись по дебету счетов соответствующих резервов и кредиту счета "Прибыли и убытки".

Если же на предприятии в течение отчетного периода имелись рас­ходы, которые должны быть покрыты за счет средств созданного резер­ва, то они и списываются за счет этих средств. Для учета таких расходов в финансовой бухгалтерии выделяется специальный счет "Расходы, по­крытые ранее созданным резервом".

Обобщение данных финансовой бухгалтерии в конце отчетного пе­риода осуществляется на счете "Финансовый результат текущей деятель­ности". Он открывается в том случае, когда отсутствует прямая коррес­понденция между счетами финансовой и управленческой бухгалтерий. Счет "Финансовый результат текущей деятельности" служит для опре­деления финансового результата текущей хозяйственной деятельности. А общий окончательный финансовый результат определяется на счете "Прибыли и убытки".

Счет "Финансовый результат текущей деятельности" составляется по окончании отчетного периода и выведения сальдо по счетам, откры­ваемым в финансовой бухгалтерии. На дебет этого счета относят остат­ки товарно-материальных ценностей на начало отчетного периода и сум­му их уценки на конец отчетного периода в корреспонденции с креди­том счетов запасов и резервов уценки, определяемых по данным инвентаризации. Далее на дебет счета "Финансовый результат текущей деятельности" списывают дебетовые сальдо со всех счетов по учету рас­ходов. На кредит счета "Финансовый результат текущей деятельности" перечисляются кредитовые сальдо счетов учета доходов, а также остат­ки товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода и сум­му уценки запасов на начало отчетного периода.

Сальдо счета "Финансовый результат текущей деятельности" дает нам общий результат хозяйственной деятельности, которое в конце от­четного периода переносится на счет "Прибыли и убытки".

На дебете счета "Финансовый результат текущей деятельности" могут оказаться расходы, представляющие собой капитальные затраты (работы, выполненные предприятием для себя), либо покрытые специ­ально образованными резервами.

Для определения реального результата хозяйственной деятельности эти расходы необходимо вычесть из общей суммы расходов, отражен­ных на дебете счета "Финансовый результат текущей деятельности", что делается путем отражения стоимости таких работ по кредиту этого же счета в корреспонденции с дебетом счетов "Работы, выполненные пред­приятием для себя" и "Расходы, покрытые ранее созданными резерва­ми".

Счет "Работы, выполненные предприятием для себя" показывают расходы не на производство и реализацию продукции, а на приобрете­ние или строительство новых активов предприятия. Величина расходов дает себестоимость имущества, которая определяется управленческой бухгалтерией. Такие расходы списывают в дебет счетов "Здания", "Про­изводственное оборудование" и др. с кредита счета "Работы, выполнен­ные предприятием для себя".

Счет "Расходы, покрытые ранее созданными резервами" показыва­ет, какую сумму необходимо вычесть из общей суммы расходов, отра­женной на счете "Финансовый результат текущей деятельности", пото­му что она уже включена в расходы при создании резерва на эти цели.

Отражение по кредиту счета "Финансовый результат текущей дея­тельности" расходов на изготовление амортизируемого имущества и расходов, покрываемых ранее созданными резервами, позволяет опре­делить реальные расходы, относящиеся к хозяйственной деятельности предприятия и сумму этих расходов в отдельности.

**2.5.Учетные регистры и порядок их составления.**

Учетно–аналитическая система является частью процесса управления предприятием. Основные элементы:

    специальная методика системных записей, объективно отражающих свершившие факты хозяйственной жизни предприятия;

    вычислительная техника (компьютеры, калькуляторы и т. п.);

    персонал, осуществляющий ведение бухгалтерских записей, обеспечивающий непосредственное формирование учетно-аналитической информации и ответственный за составление отчетности.

В общем виде процесс отражения в учете хозяйственных операций рассматривается как совокупность взаимосвязанных последовательных стадий:

1.   Формирование первичной аналитической бухгалтерской информации путем документирования хозяйственных операций предприятия и путем составления первичных исходных бухгалтерских документов и записей.

2.   Формирование по специальной методике на отдельных бухгалтерских счетах сгруппированной учетной информации и отражение ее в особых регистрах сводного синтетического учета путем классификации первичной бухгалтерской информации.

Обобщение сгруппированной информации и формирование на ее основе по специальной методике отчетной информации, которая отражается в особых формах финансовой и управленческой отчетности. Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса.

**Под учетно-аналитическим процессом (циклом)**понимается определенная последовательность формирования первичной, сводной и отчетной информации в рамках единого системного бухгалтерского учета.

В наиболее общем виде основные этапы формирования учетной информации на зарубежных предприятиях можно представить следующим образом:

1-й этап. Хозяйственная операция. Ее анализ.

2-й этап. Оформление соответствующих первичных документов, подтверждающих фактическое совершение хозяйственной операции.

3-й этап. Запись аналитической учетной информации первичных документов в Главный регистрационный журнал (книгу) или в специальные регистрационные журналы (книги).

4-й этап. Разноска информации из Главного регистрационного журнала (книги) или из специальных регистрационных журналов (книг) в сводные журналы (книги) синтетических бухгалтерских счетов.

5-й этап. Регулирующие бухгалтерские записи (проводки). Закрытие счетов доходов и расходов (затрат) (проводки). Обратные (реверсные) записи (проводки). Составление предварительного пробного баланса. Составление разработочной тетради-таблицы.

6-й этап. Составление основных форм финансовой отчетности, бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и отчета о капитале собственника.

Процесс формирования учетно-аналитической информации начинается с составления первичных документов. Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению соответствующими первичными документами. Количество, форма и содержание реквизитов первичных документов многообразны и зависят от особенностей конкретных хозяйственных операций.

Оформленные соответствующим образом первичные документы подтверждают факт свершения хозяйственной операции и являются основанием для записи содержащейся в них исходной учетной информации в Главный регистрационный журнал (книгу) (таблица 12) или в специальные регистрационные журналы (книги).

В этих журналах указывается дата совершения хозяйственных операций, дается их краткое описание, приводится корреспонденция бухгалтерских счетов и проставляется сумма.

Регистрационные журналы используются с целями:

- обеспечения хронологически точного отражения последовательности совершаемых хозяйственных операций;

- обеспечения единого информационного звена между многочисленными хозяйственными операциями, первичными документами и синтетическими бухгалтерскими счетами;

    облегчения поиска и устранения возможных ошибок, а также облегчения проведения аудиторских проверок.

Главный регистрационный журнал и специальные регистрационные журналы являются однотипными по своему назначению документами. На предприятии используется либо один Главный регистрационный журнал, либо один Главный и несколько (4—5) специальных регистрационных журналов.

Если на предприятии используется только Главный журнал, то в нем регистрируются все без исключения хозяйственные операции, имевшие место на предприятии. Обычно это характерно для небольших и средних предприятий, где число ежедневно совершаемых хозяйственных операций относительно невелико.

Если на предприятии Главный журнал ведется наряду со специальными, то в нем записываются лишь те операции, которые не находят отражения в этих специальных журналах.

Специальные журналы применяются для регистрации групп наиболее часто и постоянно встречающихся хозяйственных операций. Основными специальными регистрационными журналами являются следующие:

- журнал учета поступлений денежных средств. Он служит для отражения операций по дебету счета «Денежные средства»;

- журнал учета платежей. В нем отражаются операции по кредиту счета «Денежные средства»;

- журнал учета неоплаченных приобретений (покупок) товарно-материальных ценностей у поставщиков. Используется для отражения неоплаченной кредиторской задолженности перед поставщиками товаров, работ, услуг. Оплата задолженности отражается в журнале учета платежей;

- журнал учета продаж. Применяется для отражения операций по кредиту счета «Реализация товаров». Поступления денежных средств за реализованную продукцию отражаются в журнале учета поступлений.

Следующим этапом после отражения учетной информации в Главном и в специальных регистрационных журналах является разноска сумм по так называемым сводным журналам синтетических бухгалтерских счетов. Эти сводные журналы открываются для каждого синтетического бухгалтерского счета, применяемого данным предприятием. В сводных журналах записываются суммы по дебету и кредиту соответствующих бухгалтерских счетов.

В практике зарубежного бухгалтерского учета используются трехколонковые и четырехколонковые сводные журналы. Трехколонковый журнал выглядит следующим образом: (таблица 10).

Таблица 10

**сч. 101 «Денежные средства в банке»**

|  |  |
| --- | --- |
| Дебет | Кредит |
| Дата | Содержание операций | Корреспондирующийся счет | Источник информации | Сумма, долл. | Дата | Содержание операций | Корреспондирующийся счет | Источник информации | Сумма, долл |
|   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |

Трехколонковый журнал близко напоминает форму и структуру Т-счета. Свое название он получил за то, что вся основная информация отражается в трех графах (колонках): содержание операции, сумма по дебету и сумма по кредиту.

Более распространенным является использование четырехколонковых сводных журналов синтетических бухгалтерских счетов. Они имеют следующий вид: (таблица 11).

Таблица 11

**сч. 101 «Денежные средства в банке»**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Корреспондирующийся счет | Источник информации | Сумма по | Остаток |
| дебету | кредиту | дебет | кредит |
|   |   |   |   |   |   |   |   |
|   |   |   |   |   |   |   |   |

По сравнению с трехколонковым журналом в этом журнале присутствует дополнительная четвертая колонка для отражения остатков по синтетическому счету.

Использование четырехколонкового журнала позволяет более четко отслеживать хронологию хозяйственных операций по соответствующему синтетическому счету, а также обеспечивает более наглядное восприятие информации о дебетовых и кредитовых оборотах и об остатках средств на счете. Форма четырехколонкового журнала положена в основу большинства зарубежных компьютерных программ по автоматизации бухгалтерского учета.

Информация об остатках средств на конец отчетного периода по каждому синтетическому бухгалтерскому счету, содержащаяся в сводных журналах, служит основой для составления обобщающего документа, который носит название «разработочная тетрадь-таблица». В этой разработочной тетради-таблице составляется пробный подготовительный баланс, отражаются регулирующие записи и затем на их основе формируется информация, необходимая для составления конечной реальной финансовой отчетности предприятия — бухгалтерского баланса, отчета о при­были и отчета о капитале собственника.

В наиболее общем виде взаимосвязь перечисленных выше документов, которые традиционно применяются для формирования учетно-аналитической информации на зарубежных предприятиях, может быть представлена следующим образом:

**Рис. 1. Схема отражения хозяйственных операций в учетных регистрах**

Таблица 12

**Главный регистрационный журнал**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата (месяц) | Название корреспондирующихся синтетических бухгалтерских счетов и краткое описание хозяйственной операции | Коды счетов | Сумма по |
| Дебету | Кредиту |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 12/01/01 | Денежные средства в банке | 101 | 6000 |   |
|   | Капитал Нормана Шмидта | 301 |   | 6000 |
|   | Первоначальное помещение капитала собственником в предприятие |   |   |   |

После стадий регистрации и разноски информации по синтетическим счетам следующим (пятым) этапом учетно - аналитического процесса является:

- составление регулирующих бухгалтерских записей (проводок);

- закрытие счетов доходов и расходов (затрат), а также счета «Извлечения капитала собственником из оборотов предприятия» (проводки);

- составление обратных (реверсных) записей (проводок) (когда это необходимо);

- составление предварительного пробного баланса;

- составление разработочной тетради-таблицы.

Необходимость составления регулирующих бухгалтерских проводок обусловливается тем, что существует целый ряд таких хозяйственных операций, которые оказывают влияние на учетную информацию и на стоимость определенных объектов учета на протяжении не одного, а нескольких отчетных периодов. Поэтому в конце каждого учетного периода возникает необходимость объективно оценивать и отражать стоимость этих объектов учета. Для этого составляются бухгалтерские проводки.

Большинство регулирующих проводок связано либо с отнесением к данному отчетному периоду полученных (или не полученных) предприятием доходов, либо со списанием затрат, соответствующих этим доходам и, следовательно, относящихся к данному отчетному периоду. Существование регулирующих проводок обусловливается требованием общепринятого концептуального учетного принципа «Соответствия (согласования) затрат и доходов».

Типичными примерами регулирующих проводок являются:

- списание на затраты данного отчетного периода сумм амортизации основных фондов;

- списание на затраты данного отчетного периода сумм предварительно оплаченных и потребленных в данном периоде арендных услуг и т.п. Списание остальных прямых и косвенных затрат, относящихся к данному отчетному периоду;

- отнесение на доходы данного отчетного периода сумм, полученных от покупателей (потребителей, клиентов) за проданные им товары, оказанные услуги, выполненные работы как фактически, так и в порядке предварительной оплаты;

- отнесение на доходы данного отчетного периода стоимости фактически выполненных в этом периоде работ (оказанных услуг), деньги за которые еще не поступили.

Правильное отражение в учете регулирующих записей является исключительно ответственным этапом учетно-аналитического цикла (процесса) и играет очень большую роль в обеспечении достоверности учетно-аналитической информации.

Счета доходов и расходов (затрат), «Сводный счет доходов и расходов», а также счет «Извлечения капитала собственником из оборота предприятия» относятся к так называемым номинальным счетам. Это значит, что они используются для аккумуляции соответствующей учетной информации только в рамках конкретного отчетного периода. По истечении данного отчетного периода эти счета закрываются. Они не имеют остатков на конец отчетного периода и не отражаются в бухгалтерском балансе.

Накопленная на счетах доходов и расходов (затрат) в течение отчетного периода информация (дебетовые и кредитовые обороты) отражается в отчете о прибылях.

Основной целью процедуры закрытия счетов доходов и расходов (затрат) является определение конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия — прибыли  или убытков.

Процесс закрытия счетов осуществляется в три этапа:

- 1-й этап — закрытие счетов доходов;

- 2-й этап — закрытие счетов расходов (затрат);

-3-й этап — определение конечного финансового результата и закрытие «Сводного счета доходов и расходов».

Для выявления конечного финансового результата используется специальный «Сводный счет доходов и расходов». Первые два этапа процедуры закрытия предполагают параллельное списание в дебет этого счета всех затрат, которые имели место на предприятии в течение отчетного периода, а в кредит — всех его доходов за этот же промежуток времени. Затем на сводном счете производится сравнение этих двух показателей и определяется конечный финансовый результат. Превышение доходов (кредита «Сводного счета») над расходами (над дебетом «Сводного счета») характеризует прибыль, которая для обеспечения балансировки «Сводного счета» отражается по его дебету в корреспонденции с кредитом балансового счета «Накопленная прибыль собственника». Если же доходы (кредит) предприятия оказываются меньше его расходов (дебет), то это указывает на наличие убытков, которые затем списываются с кредита «Сводного счета» в дебет балансового счета «Убытки собственника». В итоге «Сводный счет доходов и расходов» также закрывается.

Важным документом, обеспечивающим единство документооборота в рамках единого учетно-аналитического цикла, является разработочная тетрадь-таблица (табл. 13). Это — единый сквозной документ, который служит для отражения последовательного переноса учетной информации из сводных журналов синтетического учета в основные формы финансовой отчетности — в бухгалтерский баланс и в отчет о прибыли.

Разработочная тетрадь-таблица состоит из следующих разделов:

- предварительного пробного баланса;

- регулирующих бухгалтерских проводок;

- отчета о прибыли;

- бухгалтерского баланса.

Разработочная тетрадь-таблица составляется поэтапно.

Таблица 13

Разработочная тетрадь-таблица по состоянию на 31 декабря 200\_г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Название бухгалтерского счета | Предварительный пробный баланс | Регулирующие бухгалтерские проводки | Отчет о прибылях | Бухгалтерский баланс |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| **Счета бухгалтерского баланса** |   |   |   |   |   |   |   |   |
| Денежные средства в банке | 32 00 |   |   |   | х | х | 3200 |   |
| **Счета к получению**: |   |   |   |   |   |   |   |   |
| Дебиторская задолженность торгового предприятия Чака Осборна | 1200 |   |   |   | х | х | 1200 |   |
| Дебиторская задолженность магазина Петера Штайна | 1050 |   |   |   | х | х | 1050 |   |
| Дебиторская задолженность торговой фирмы Диего Маццола | 400 |   |   |   | х | х | 400 |   |
| ИТОГО | 2650 |   |   |   |   |   | 2650 |   |
| Мебель и торговое оборудование | 600 |   |   |   | х | х | 600 |   |
| Начисленная амортизация |   |   |   | Д.10 | х | х |   | 10 |
| Торговые товарные запасы | 3000 |   |   | а.2300 | х | х | 700 |   |
| Арендные услуги, полученные по предоплате | 600 |   |   | в. 100 | х | х | 500 |   |
| Страховые услуги, полученные по предоплате | 108 |   |   | б. 9 | х | х | 99 |   |
| Канцелярские принадлежности | 40 |   |   | г. 10 | х | х | 30 |   |
| Финансовые обязательства |   |   |   |   |   |   |   |   |
| **Счета к оплате:** |   |   |   |   |   |   |   |   |
| Кредиторская задолженность перед фирмой «Фултон Фенич» |   | 200 |   |   | х | х |   | 200 |
| **Счета к оплате:** |   |   |   |   |   |   |   |   |
| Кредиторская задолженность перед фирмой «Бенеттон» |   | 100 |   |   | х | х |   | 100 |
| Векселя к оплате за кредит, предоставленный банком «Голден Стар» |   | 1000 |   |   | х | х |   | 1000 |
| ИТОГО |   | 1300 |   |   | х | х |   | 1300 |
| Капитал Нормана Шмидта |   | 6000 |   |   | х | х |   | 6000 |
| Счета отчета о прибылях |   |   |   |   |   |   |   |   |
| Реализация товаров |   | 3100 |   |   |   | 3100 | х | Х |
| Затраты по оплате труда | 202 |   |   |   | 202 |   | х | х |
| Всего баланс: | 10400 | 10400 |   |   |   |   |   |   |
| Закупочная стоимость реализованных товаров |   |   | а. 2300 |   | 2300 |   | х | х |
| Страховые расходы |   |   | б. 9 |   | 9 |   | х | х |
| Арендная плата |   |   | в. 100 |   | 100 |   | х | х |
| Канцелярские расходы |   |   | г. 10 |   | 10 |   | х | х |
| Амортизация мебели и торгового оборудования |   |   | д. 10 |   | 10 |   | х | х |
| Итого |   |   | 2449 | 2449 | 2631 | 3100 | 7779 | 7310 |
| Накопительная прибыль собственника |   |   |   |   | 469 | -------- | ----- | 469 |
| Всего |   |   |   |   | 3100 | 3100 | 7779 | 7779 |

Вначале в 1-й графе записываются названия тех бухгалтерских счетов, которые применялись на данном предприятии для отражения информации о соответствующих объектах учета. При этом счета группируются в разрезе форм финансовой отчетности на счета бухгалтерского баланса и счета отчета о прибыли.

Затем в сводных журналах синтетических счетов определяются дебетовые и кредитовые остатки по каждому финансовому бухгалтерскому счету. После этого они  переносят в графы 2 и 3 разработочной тетради-таблицы.

Следующим этапом является составление регулирующих бухгалтерских записей и отражение их в сводных журналах синтетических бухгалтерских счетов, в Главном регистрационном журнале и в графах 4 и 5 разработочной тетради-таблицы.

Затем в графах 6 и 7 разработочной тетради - таблицы определяются показатели отчета о прибылях, а в графах 8 и 9 — показатели бухгалтерского баланса. При этом в графах 6 и 7 рассчитывается конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток собственника), посредством которого осуществляется балансировка отчета о прибылях и бухгалтерского баланса.

Заключительным (шестым) этапом учетно-аналитического цикла является составление основных форм финансовой отчет отчетности — бухгалтерского баланса и отчета о прибылях. Основным базовым документом для составления этих форм отчетности является разработочная тетрадь-таблица. Для заполнения баланса используется информация, содержащаяся в графах 8 и 9 разработочной тетради-таблицы, а для заполнения отчета о прибыли — информация граф 6 и 7.