



Министерство образования  
Республики Беларусь

**БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

---

---

**Кафедра «Экономика и организация  
машиностроительного производства»**

**Н.В. Комина  
Т.А. Сахнович**

**ОСНОВЫ ТЕОРИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Пособие для студентов экономических специальностей*

**Минск  
БНТУ  
2010**

Министерство образования Республики Беларусь  
БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

---

Кафедра «Экономика и организация  
машиностроительного производства»

Н.В. Комина  
Т.А. Сахнович

## ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Пособие для студентов экономических специальностей*

Минск  
БНТУ  
2010

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я7

К 63

**Р е ц е н з е н т ы:**

*Т.Ф. Манцерава, Ю.И. Акулич*

**Комина, Н.В.**

К 63 Основы теории бухгалтерского учета: пособие для студентов экономических специальностей / Н.В. Комина, Т.А. Сахнович. – Минск: БНТУ, 2010. – 88 с.

ISBN 978-985-525-413-4.

Методическое пособие составлено в соответствии с образовательным стандартом Республики Беларусь по специальности 1-27 01 01 «Экономика и организация производства (по направлениям)» в рамках дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит».

В свете современных подходов рассматриваются предмет и метод бухгалтерского учета, сущность и строение бухгалтерского баланса. Достаточно полно представлены техника и формы учета, особое место отведено учетной политике государства.

Пособие рекомендуется преподавателям, студентам экономических специальностей вузов, колледжей, слушателям учебных центров повышения квалификации.

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я7

ISBN 978-985-525-413-4

© Комина Н.В.,  
Сахнович Т.А., 2010  
© БНТУ, 2010

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ	7
1.1. Общая характеристика хозяйственного учета	7
1.2. Измерители, применяемые в учете	11
1.3. Задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету	12
1.4. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия	13
ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	17
2.1. Хозяйственные процессы	17
2.2. Хозяйственные средства	20
2.3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета	23
ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	26
3.1. Общие понятия о бухгалтерском балансе	26
3.2. Содержание и структура бухгалтерского баланса	27
3.3. Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса	28
ТЕМА 4. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	30
4.1. Значение классификации счетов бухгалтерского учета	30
4.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию	31
4.3. Классификация счетов по отношению к балансу	32
ТЕМА 5. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	34
5.1. Счета бухгалтерского учета и их строение	34
5.2. Двойная запись на счетах	37
5.3. Счета синтетического и аналитического учета	40
5.4. Взаимосвязь между счетами и балансом	46
ТЕМА 6. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	47
6.1. Классификация документов по назначению и порядку составления	47
6.2. Документооборот	50
6.3. Инвентаризация, порядок ее проведения	51

ТЕМА 7. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ. . . . .	53
7.1. Понятие и классификация учетных регистров. . . . .	53
7.2. Виды учетных записей в регистрах. . . . .	58
7.3. Способы исправления ошибок в учетных регистрах. . . . .	60
ТЕМА 8. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. . . . .	62
8.1. Понятие формы бухгалтерского учета. . . . .	62
8.2. Содержание мемориально-ордерной формы учета. . . . .	63
8.3. Содержание журнально-ордерной формы учета. . . . .	66
8.4. Содержание автоматизированной формы учета. . . . .	69
8.5. Содержание упрощенной формы учета. . . . .	71
ЛИТЕРАТУРА. . . . .	73
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. . . . .	75
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. . . . .	79
ПРИЛОЖЕНИЕ 3. . . . .	85

## ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет – важный элемент финансово-экономических отношений в человеческом обществе. В действии предприятия (организации) любой формы собственности он выступает, во-первых, как звено управления, осуществляющее взаимосвязь между руководством предприятия и его трудовым коллективом; во-вторых, как специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

В целом, бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы коммерческого предприятия, предсказуемость ее финансового результата. С этой точки зрения, он не может быть заменен никаким другим аналогичным экономическим механизмом или однотипной финансовой структурой.

Бухгалтерский учет как система регистрации, контроля и анализа хозяйственной деятельности людей зародился несколько тысячелетий тому назад. Он развивался и совершенствовался одновременно с развитием человеческого общества. Понятия и принципы бухгалтерского учета отбирались, шлифовались и дополнялись все новыми и новыми поколениями. Свои вклады в эту научно-практическую деятельность людей внесли многие эпохи и государства.

На современном этапе к системе бухгалтерского учета предъявляется повышенное требование в связи с ориентацией на международные стандарты учета и отчетности и более широкое использование положительного отечественного и зарубежного опыта на обработку бухгалтерской информации с применением различных средств вычислительной техники. Решение этих проблем связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета. Слово «теория» произошло от греч. рассмотрение, исследование. Теория – это система идей, в той или иной отрасли знания, форма научного знания, дающая полное представление о закономерностях и существенных связях действительности.

Теория бухгалтерского учета является общей основой организаций системы бухгалтерского учета, базируясь на законодательных актах, положениях, экономических учениях и дисциплинах на большом практическом, отечественном и зарубежном опыте, она рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета,

теоретические учетные категории, адекватные современному уровню экономики и управления. Теория бухгалтерского учета взаимосвязана с другими дисциплинами: «Экономическая теория», «Статистика», «Основы права» и др.

Материал учебного пособия «Основы теории бухгалтерского учета» излагается в соответствии с образовательным стандартом Республики Беларусь по специальности 1-27 01 01 «Экономика и организация производства (по направлениям)» в рамках дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит».

В пособии подробно рассмотрены сущность, значение, задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету. В свете современных подходов рассматриваются предмет и метод бухгалтерского учета, сущность и строение баланса предприятия. Исчерпывающим и доступным образом изложены такая сложная для понимания сфера, как сущность и значение двойной записи в бухгалтерских счетах, особенности аналитического и синтетического учета. Важным для рыночных условий является освещение основ стоимостной оценки активов, методики калькуляции и специфики учета процессов заготовления, производства и продаж. Достаточно полно представлены техника и формы учета, сущность и значение бухгалтерской отчетности. Особое место отведено учетной политике предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета.

Материал изложен в доступной форме, многие положения не только теоретически обоснованы, но и подкреплены примерами. Начинающие самостоятельно овладевать знаниями в области бухгалтерского учета могут использовать данное издание в качестве самоучителя.

Пособие рекомендуется преподавателям, студентам экономических специальностей вузов, колледжей, слушателям учебных центров повышения квалификации.

# ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ

## Вопросы:

1. Общая характеристика хозяйственного учета.
2. Измерители, применяемые в учете.
3. Задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.
4. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия.

### 1.1. Общая характеристика хозяйственного учета

Исторический путь развития хозяйственного учета показывает, что возникновение учета обусловлено потребностями управления материальным производством. Так, основой существования человеческого общества является производство материальных благ, удовлетворяющих потребности людей. Производство является исходной стадией процесса воспроизводства. Оно представляет собой движение совокупного продукта через систему взаимосвязанных хозяйственных процессов: *производство, обращение и распределение (потребление)*. Функционирование этих хозяйственных процессов носит непрерывный характер и требует определенных издержек. Поэтому для руководства и управления хозяйственными процессами надо иметь необходимую всестороннюю экономическую информацию, получаемую на основе систематического наблюдения, измерения и регистрации отдельных и в обобщенном виде различных факторов и явлений хозяйственной жизни, вызванных хозяйственными процессами материального воспроизводства.

Такие сведения обеспечивает *хозяйственный учет*. Контроль за хозяйственными процессами и их результатами обеспечивается системой хозяйственного учета путем *наблюдения, измерения и регистрации* хозяйственных явлений.

*Наблюдение* позволяет установить многочисленные и разнообразные явления, из которых складывается хозяйственная деятельность. Полученные сведения требуют *измерения*, т.е. выражения в количественных и стоимостных показателях: тоннах, рублях, литрах, метрах. Для получения итоговых обобщенных показателей хо-



зяйственной деятельности их необходимо *регистрировать* и группировать в определенной системе.

Таким образом, **объектами хозяйственного учета** являются как процессы материального производства, так и отдельные явления или факты хозяйственной жизни, совершаемые в условиях определенного этапа развития общества.

Хозяйственный учет является неотъемлемой составной функцией управления предприятием в условиях определенного уровня развития производительных сил и производственных отношений. Основной целью хозяйственного учета является формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения предприятия на рынке и выявления положения предприятий-конкурентов и т.п.

Следовательно, **хозяйственный учет** представляет собой систему наблюдений, измерения и регистрации процессов материального производства и отдельных явлений или фактов хозяйственной жизни с целью контроля и управления ими в условиях определенного этапа развития общества.

По мере развития производительных сил возрастали и требования, предъявляемые к учету, расширялся и круг его показателей. Соответственно менялись и совершенствовались формы, методы и техника учета.

Различают следующие виды хозяйственного учета:

- а) оперативный;
- б) статистический;
- в) бухгалтерский;
- г) налоговый.

**Оперативный учет** используется для оперативного получения информации, которая необходима для текущего управления предприятием и его подразделениями, а также для контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности.

Информация оперативного учета с высокой точностью, объективностью и необходимой подробностью отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фак-

тов хозяйственной жизни, несущественных с точки зрения других видов учета. Эта информация формируется на основе данных, взятых из первичных документов, получаемых устно, или передаваемых по телефону, телеграфу, факсу и т.д. При этом используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные и трудовые.

К задачам оперативного учета относятся наблюдение и документальное оформление процессов и фактов хозяйственной жизни предприятия, а также первичная обработка, накопление и представление данных для нужд оперативного управления и контроля. Оперативный учет отражает и контролирует отдельные хозяйственные процессы и факты, как правило, непосредственно в ходе и на месте их совершения: учет выпуска продукции, учет поставок продукции по договорам с заказчиками, использование производственных мощностей машин и оборудования, выполнение норм выработки, качество вырабатываемой продукции, ход выполнения товарооборота, реализации товаров и др.

Особенностью показателей такого учета считается быстрота их получения, оформление первичных документов непосредственно при выполнении фактов и процессов хозяйственной жизни, т.е. оперативность, а также конкретность информации, ее характер, зависящий от специфики отражаемых процессов и фактов. Однако, отражая их, оперативный учет не дает целостной картины функционирования экономического субъекта. Использование информации оперативного учета ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения процесса или хозяйственного факта.

**Статистический учет** применяется при изучении явлений, имеющих массовый характер, количественная характеристика которых рассматривается в непосредственной связи с качеством. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, росте производства продукции, численности и составе населения по возрасту, полу, профессиям, национальному составу и т.п.

Таким образом, статистика отражает не только экономические процессы материального производства, но и охватывает другие стороны экономической, социальной и даже политической жизни об-

щества. Статистика отражает хозяйственные явления в любых показателях (трудовых, натуральных, денежных) в зависимости от свойств исследуемых явлений. Данные статистики используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективные периоды в масштабах отдельных организаций, районов, субъектов, страны.

В статистическом учете применяются специфические способы и приемы получения и обработки данных: наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины и др. Статистический учет использует результаты оперативного и бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Другие данные общественной жизни собираются статистическим учетом на основе специфических форм статистического наблюдения: переписей, выборочных обследований и др.

**Бухгалтерский учет** в отличие от оперативного и статистического признан наиболее достоверным видом учета в силу того, что с момента создания предприятия на протяжении всей его деятельности непрерывно в хронологическом порядке организуется сплошное отражение всех фактов хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов. Он представляет количественную информацию и отличается тем, что оперирует данными только в денежных единицах измерения, хотя при необходимости для уточнения денежной информации применяется информация неденежного характера, выраженная в натуральных и трудовых показателях.

Таким образом, **бухгалтерский учет** представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

**Налоговым учетом** признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля и основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

## 1.2. Измерители, применяемые в учете

Каждый вид учета рассматривает одни и те же хозяйственные процессы с разных позиций, что не препятствует на отдельных этапах пересечению потоков информации, интересующих ее пользователей. Это стало возможным благодаря присущей всем видам учета одной весьма существенной для них особенности, а именно – использованию одних и тех же измерителей, применяемых в народном хозяйстве: натуральных, трудовых и денежных.

**Натуральные измерители** используются в учете, главным образом, для получения данных о наличии, состоянии, движении и использовании имущества: основных средств, нематериальных активов, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, товаров и других материальных ценностей. Применение в учете натуральных измерителей с учетом сортности, химического состава позволяет иметь не только количественные показатели, но и качественную характеристику материальных ценностей.

Учет с использованием натуральных измерителей необходим для контроля за соблюдением норм расхода материальных ресурсов, выполнения плана выработки, производительности труда и др. Выпуск продукции по ассортименту и выполнение объемов работ контролируется, главным образом, с помощью натуральных показателей.

Однако натуральный учет, имея большое контрольное значение, все же ограничен в своем применении. Дело в том, что натуральные измерители не дают возможности обобщенно отражать разнородные по своим физическим свойствам объекты учета. Нельзя, например, сложить вместе и учитывать разнородные виды готовой продукции, хотя меры измерения будут одни и те же – центнеры, килограммы. Поэтому натуральные измерители применяются лишь для характеристики однородных объектов натурального учета.

В сочетании с натуральными применяются **трудовые измерители**, предназначенные для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы либо вида деятельности. Они выражаются в различных единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах – на их основе формируются показатели трудоемкости продукции, отдельных трудовых операций, технологий, частей продукции, трудоемкости работ, услуг в различных сферах и видах деятельности; на основании ин-

формации о затратах труда, выраженных в трудовых измерителях, исчисляют и начисляют заработную плату персоналу предприятия, определяют показатели производительности труда.

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

**Денежные измерители** применяются для обобщения и отражения информации о стоимостной оценке имущества, обязательств и хозяйственных операциях предприятия. Они являются универсальными измерителями и выражаются в рублях. С помощью денежных измерителей организуется обобщенный учет имущества и обязательств, исчисляются затраты на производство продукции (работ, услуг), определяются результаты хозяйственно-финансовой деятельности (прибыль, убыток), обобщается информация об имуществе и обязательствах организации в балансе, составляется и анализируется бухгалтерская (финансовая) отчетность и т.д.

### 1.3. Задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету

В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» сформулированы основные задачи бухгалтерского учета и отчетности:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости;
- совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета на основе международных стандартов.

Для решения поставленных задач к бухгалтерскому учету предъявляются следующие **требования**:

- **достоверность** фактической информации о результатах хозяйственной деятельности, которая обеспечивается документальностью и другими принципами бухгалтерского учета;

– **сопоставимость** показателей учета с показателями плана необходима для контроля за выполнением плановых заданий и для получения в учете данных для планирования. Учетные и плановые показатели должны быть сопоставимы по методам исчисления и по объему.

– **своевременность** отражения результатов хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности. **Своевременность** учета особенно важна для оперативного управления производством, в частности для ежедневного планирования и оперативной работы необходимо на планируемый рабочий день иметь данные о наличии материалов, выпуске продукции и т.д.;

– **полнота** учета обеспечивается сплошной регистрацией всех операций, происходящих на предприятии. Должен вестись учет затрат на каждом участке производства: поступление материалов, изготовление продукции, производство ремонтов и т.д.

– **ясность и доступность** учета имеют большое значение для лиц, принимающих управленческие решения. Информация должна быть выражена в единицах измерения, доступных для широкой аудитории.

#### 1.4. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия

Руководитель предприятия обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения, а также должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

Руководитель предприятия вправе в зависимости от объема учетной работы:

– создавать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

– вводить в штат должность бухгалтера;

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

– вести учет лично в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь.

Главный бухгалтер (или лицо его заменяющее) осуществляет руководство бухгалтерским учетом предприятия в соответствии с действующим законодательством, уставом предприятия, решениями его руководящих органов и несет ответственность за их соблюдение. Он **обязан** обеспечить:

- правильную и рациональную организацию бухгалтерского учета;
- своевременное составление и предоставление бухгалтерской отчетности;

- достоверный и своевременный учет и постоянный контроль за проведением и регистрацией хозяйственных операций, движением имущества, исполнением обязательств;

- правильное исчисление налогов, сборов и других обязательных платежей, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Главный бухгалтер имеет **право**:

- устанавливать систему внутрихозяйственного учета;
- устанавливать правила документирования операций, документооборота, ведения регистров бухгалтерского учета;

- разрабатывать и утверждать для непосредственно подчиненных ему работников должностные инструкции, регламентирующие их обязанности и права в вопросах ведения бухгалтерского учета.

Принятие, перевод, перемещение и увольнение работников, с которыми заключаются договора о полной материальной ответственности, производятся по согласованию с главным бухгалтером.

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

**Учетная политика** – совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, используемых предприятием (ст. 2 Закона № 3321 - XII).

Предприятия, руководствуясь нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из их структуры, отраслевых и иных особенностей хозяйственной деятельности.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется согласно учетной политике предприятия, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Формирование учетной политики предприятия входит в компетенцию главного бухгалтера.

Учетная политика формируется главным бухгалтером (бухгалтером) предприятия на основе законодательства Республики Беларусь и утверждается руководителем предприятия.

Принятая учетная политика оформляется решением, приказом, распоряжением руководителя, другим документом.

Учетная политика предприятия включает в себя описание:

- методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

- вариантов распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета;

- способов начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам;

- вариантов учета выручки от реализации продукции (работ, услуг);

- плана счетов бухгалтерского учета;

- применяемых предприятием самостоятельно разработанных и утвержденных первичных учетных документов при отсутствии утвержденных типовых форм (форм) или недостатке содержащейся в них информации;

- применяемых предприятием регистров бухгалтерского учета;

- регламентации движения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета и т.д.

При формировании учетной политики предприятия необходимо исходить:

- из обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических и физических лиц;

- непрерывности деятельности предприятия;

- последовательности применения учетной политики;

- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

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

При формировании учетной политики по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется



выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка предприятием соответствующего способа исходя из требований Инструкции № 62 и иных положений по бухгалтерскому учету и отчетности.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями предприятия (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Принятая предприятием учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (п. 10 Инструкции № 62).

Вновь создаваемое предприятие оформляет избранную учетную политику в соответствии с Инструкцией № 62 до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданным предприятием учетная политика считается применяемой со дня создания (государственной регистрации).

Предприятие должно раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. При этом существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности предприятия.

Изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случаях:

- реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) предприятия;
- изменения законодательства Республики Беларусь;
- изменения условий деятельности (п. 18 Инструкции № 62, ст. 6 Закона № 3321-ХІІ).

Филиалы и представительства иностранных предприятий, находящиеся на территории Республики Беларусь, могут формировать свою учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения этих предприятий, если эти правила не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, а также законодательству Республики Беларусь.

## ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### **Вопросы:**

1. Хозяйственные процессы.
2. Хозяйственные средства.
3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета.

Сферой применения бухгалтерского учета является отдельный хозяйствующий субъект – предприятие, организация, учреждение.

В распоряжении каждого предприятия имеются различные средства для совершения хозяйственных операций, которые складываются в определенные хозяйственные процессы, а они, в свою очередь, составляют сущность хозяйственной деятельности предприятия.

Именно хозяйственная деятельность предприятия является **предметом бухгалтерского учета**, а средства предприятия, хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия рассматриваются в качестве объектов бухгалтерского учета.

### 2.1. Хозяйственные процессы

Основу производственно-хозяйственной деятельности предприятия составляют три процесса:

1. **Процесс заготовки** представляет собой приобретение товарно-материальных ценностей для производственной и хозяйственной деятельности предприятия.

Фактическая заготовительная себестоимость поступающих на предприятие товарно-материальных ценностей состоит из их фактурной стоимости (по счет-фактуре), расходов по транспортировке и охране груза, комиссионных и командировочных, естественной убыли в пути и других расходов по заготовке.

2. В *процессе производства* происходит изготовление готовой продукции, оказание услуг, выполнение работ.

В процессе производства предприятие расходует товарно-материальные ценности, денежные средства и др. В зависимости от производственного назначения затраты группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Группировка затрат по экономическим элементам необходима для определения общих затрат предприятия за месяц, квартал, год. По экономическим элементам составляется схема затрат на производство.

Различают следующие экономические элементы затрат:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие расходы.

По статьям калькуляции определяется себестоимость единицы продукции (табл. 2.1).

По способу включения затрат в себестоимость конкретного изделия затраты делятся на прямые (основные) и косвенные (накладные).

Прямые затраты (пп. 1–6 табл. 2.1) непосредственно относятся на себестоимость конкретного изделия на основании норм расхода материальных и трудовых затрат. Они составляют основу изделия, поэтому их еще называют основными.

Косвенные расходы (7–13) могут быть отнесены на себестоимость конкретного изделия косвенным путем по одному из методов:

- прямо пропорционально заработной плате основных производственных рабочих;
- прямо пропорционально сметным ставкам;
- прямо пропорционально станко-машино-часам работы оборудования;
- прямо пропорционально производственной себестоимости.

В зависимости от изменения объема производства затраты подразделяются:

– на условно-переменные (1–8). Они изменяются в зависимости от изменения объема производства. Материальные затраты, топливо, энергия изменяются в прямой пропорциональной зависимости. Заработная плата и соответствующие отчисления изменяются не в

прямой пропорциональной зависимости (рост производительности труда должен опережать рост заработной платы).

– условно-постоянные (9–13). Они остаются неизменными при изменении объема производства.

Таблица 2.1

Калькуляция себестоимости единицы продукции

№ п/п	Статьи калькуляции	Классификация затрат на производство с точки зрения	
		включения в себестоимость продукции	изменения объема производства
1	Сырье и материалы (за вычетом отходов)	Прямые	Условно переменные
2	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера		
3	Топливо и энергия на технологические цели		
4	Основная заработная плата производственных рабочих		
5	Дополнительная заработная плата рабочих		
6	Отчисления на соцстрах		
7	Расходы на подготовку и освоение производства	Косвенные	Условно постоянные
8	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования		
9	Общепроизводственные расходы		
10	Общехозяйственные расходы		
11	Потери от брака		
12	Прочие производственные расходы		
13	Расходы на реализацию		

3. **Реализация** – продажа с целью получения средств, возмещающих затраты на производство и реализацию продукции и получения прибыли.

В процессе реализации предприятие несет расходы на тару, упаковку, транспортировку. Эти расходы называются внепроизводственными, или коммерческими. Таким образом, в процессе реализации определяется фактическая себестоимость продукции как сумма производственной себестоимости и расходов на реализацию.

## 2.2. Хозяйственные средства

Все средства предприятия классифицируются по двум признакам:

- составу и размещению;
- источникам образования и назначения.

**Хозяйственные средства** по составу и размещению делятся на средства:

- долгосрочного использования (внеоборотные активы);
- текущего использования (оборотные активы).

**К долгосрочно используемым** хозяйственным средствам относятся:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- доходные вложения в материальные ценности;
- вложения во внеоборотные активы.

**Основные средства** – это активы предприятия, имеющие материально-вещественную форму, используемые в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для целей управления предприятием в течение нормативного срока службы или срока полезного использования, продолжительностью свыше двенадцати месяцев, а также стоимостью согласно действующему законодательству.

Основные средства образуют следующие группы: здания; сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; измерительные устройства; инвентарь; производственный и хозяйственный инвентарь и прочее имущество (активы), относимое по установленной законодательством классификации к основным средствам.

По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные.

**Нематериальные активы** – это объекты имущества, не имеющие материально-вещественной формы, используемые предприятием при производстве товаров или услуг в течение длительного (более 12 месяцев) периода. Нематериальные активы переносят свою стоимость на себестоимость изготавливаемой продукции частями, по мере износа в течение срока полезного использования.

К нематериальным активам относятся имущественные права:

- на объекты промышленной собственности (промышленный образец, товарные знаки, фирменные наименования);

- произведения науки, литературы, искусства;
- программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров;
- пользования природными ресурсами, землей и другие права.

**Доходные вложения в материальные ценности** – материальные ценности, сдаваемые в аренду, приобретаемые для передачи в лизинг, а также предметы проката.

**Вложения во внеоборотные активы** – вложения предприятия в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов.

**Оборотные средства** – это финансовые ресурсы предприятия, предназначенные для формирования оборотных активов, использование которых осуществляется в рамках одного воспроизводственного цикла либо в течение относительно короткого календарного периода времени.

К оборотным средствам относятся:

1. **Оборотные производственные фонды** – это часть средств производства, которая участвуя в одном производственном процессе изменяет натуральную форму, превращаясь из предметов труда в готовую продукцию, полностью перенося свою стоимость на изготовленную продукцию. Оборотные производственные фонды обслуживают сферу производства и к ним относятся:

- производственные запасы (сырье, материалы, топливо, тара, комплектующие изделия и др.);
- незавершенное производство;
- расходы будущих периодов: затраты на освоение новых видов продукции (они будут погашаться, когда начнется серийный или массовый выпуск продукции), затраты на периодическую печать (будут включаться в производственные расходы в течение года равными долями).

2. **Фонды обращения** – это оборотные средства, которые вышли из сферы производства и находятся в сфере обращения. К ним относятся: готовая продукция на складе, продукция отгруженная, денежные средства, средства в расчетах. Средства в расчетах – это *дебиторская задолженность*, которая возникает за реализованные товары и оказанные услуги, а также за выданные денежные средства подотчетным лицам.

Перечисленные средства предприятия могут быть приобретены за счет различных источников:

- собственных средств;
- заемных средств.

Например, при создании совместного предприятия согласно учредительным документам его участники вносят в совместный уставный фонд различное имущество для обеспечения его деятельности (основные средства, нематериальные активы, денежные средства). В процессе работы предприятия создают фонды (резервный фонд, фонд накопления, потребления и т.д.) и резервы (например, резерв предстоящих расходов и платежей).

Уставный фонд, резервный фонд, фонд накопления, потребления, прибыль – это **источник собственных средств**.

**Уставный фонд** – совокупность в денежном выражении вкладов учредителей в имущество предприятия при его создании для обеспечения деятельности предприятия в размерах, определенных учредительными документами.

**Амортизационный фонд** предназначен для воспроизводства использованных основных средств. Он образуется за счет амортизационных отчислений, относимых ежемесячно в состав полной себестоимости реализованной продукции.

**Резервный фонд** образуется за счет прибыли предприятия для покрытия незапланированных расходов, возникших в процессе работы предприятия.

**Резерв по сомнительным долгам** образуется на основе результатов проведенной предприятием в конце квартала или отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности.

**Резерв предстоящих расходов** создается с целью равномерного включения некоторых расходов в себестоимость продукции (например, резерв на оплату отпусков, резерв на ремонт основных средств и т.д.).

**Прибыль** – это финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, т.е. сумма превышения доходов над расходами предприятия от реализации продукции (работ или услуг).

При недостаточности собственных средств предприятие может использовать **привлеченные (заемные) источники** в виде кредитов банков, акций и облигаций, краткосрочных и долгосрочных займов и кредиторской задолженности.

**Кредиторская задолженность** – это задолженность предприятия перед его контрагентами. Состоит из задолженности поставщикам за товары и услуги, покупателям и заказчикам по авансам полученным, по доходам учредителям, по заработной плате работникам предприятия, по социальному страхованию, финансовым органам по налогам и отчислениям.

**Долгосрочные кредиты** – сумма задолженности по кредитам, полученным на срок более одного года для расширения и развития производства, внедрения новой техники.

**Долгосрочные займы** – займы, привлекаемые предприятием путем выпуска и размещения облигаций.

**Краткосрочные кредиты банков** – сумма задолженности перед банком по кредитам, полученным на срок менее одного года.

### 2.3. Общая характеристика метода бухгалтерского учета

Хозяйственные средства предприятия и источники их образования служат объектом бухгалтерского учета и входят в содержание его предмета.

**Метод бухгалтерского учета** – это совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности предприятия.

Для изучения метода бухгалтерского учета необходимо его подразделять на отдельные элементы, к которым относятся.

1. **Документация и инвентаризация** как способ первичного наблюдения и контроля за хозяйственными явлениями.

**Документация** – это письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции или указание на ее исполнение. Ни одна запись в бухгалтерском учете не может быть сделана без соответствующего оформления ее документом. Так как хозяйственные операции совершаются на предприятии ежедневно и непрерывно, то и документы по всем операциям оформляются также непрерывно.

**Инвентаризация.** Между учетными данными и фактической действительностью, несмотря на документальное оформление записей всех операций, в практике иногда возникают расхождения. Это может быть вызвано ошибками в учетных записях, неточностями при отражении отпуска ценностей и хищениями. Кроме того, существуют процессы, которые не могут быть отражены документально,



например, усушка и прочие недостатки, которые называются естественной убылью. Чтобы сравнить данные учета и фактическое наличие средств на предприятии, применяется способ инвентаризации. Результаты инвентаризации отражаются в специальных документах-актах, которые служат затем основанием для учетных записей.

**2. Счета и двойная запись** как способы текущей регистрации хозяйственных операций.

**Система счетов.** Все хозяйственные средства после их оценки обобщаются по экономически однородным показателям и объединяются в группы. Текущий учет хозяйственных средств и их движение ведутся с помощью **системы бухгалтерских счетов**. На каждую группу хозяйственных средств и каждый вид источников образования средств открывается отдельный счет.

**Двойная запись** на счетах – способ взаимосвязанного отражения и контроля каждой хозяйственной операции одновременно на двух счетах в одной и той же сумме. Так, при записи на счетах отпуска материалов со склада в производство взаимодействуют показатели ценности на складе и затраты на производство. При отражении этой операции количество ценностей на складе становится меньше, одновременно затраты на производство увеличиваются.

**3. Оценка и калькуляция** как способ стоимостного измерения учитываемых объектов и явлений.

**Оценка.** Для дальнейшего отражения в учете и обобщения разнородных хозяйственных операций их необходимо выразить в едином измерении. Это осуществляется с помощью их оценки. **Оценка** является способом денежного выражения объектов бухгалтерского учета. Натуральные показатели, содержащиеся в первичных документах, переводятся в денежные путем умножения установленной цены на количество, указанное в документе.

**Калькуляция.** При ведении хозяйственного учета требуется точный подсчет всех затрат, относящихся к каждому объекту учета. Это достигается применением в учете такого способа, как калькуляция. **Калькуляция** – это способ исчисления в денежном выражении фактической себестоимости изготовления единицы продукции. Калькуляция является основой денежной оценки объектов. Оценка и калькуляция тесно связаны друг с другом и имеют важное значение в осуществлении хозяйственного расчета, т. к. позволяют сопоставить

ставить затраты предприятия и результаты его хозяйственной деятельности.

4. **Бухгалтерский баланс и отчетность** как способы заключительного обобщения учетных данных.

**Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки и обобщения в денежной оценке состояния хозяйственных средств и их источников на определенную дату.

**Отчетность** – это система экономических показателей, характеризующих результаты хозяйственной деятельности предприятий, объединений, организаций, степень выполнения ими плановых заданий. Отчетность составляется на основании итоговых записей в системе счетов бухгалтерского учета.

Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Бухгалтерская отчетность (*годовая*) предприятий (за исключением организаций, финансируемых из бюджета, а также некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих, за исключением выбывших активов, оборотов по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг) состоит:

- из бухгалтерского баланса (форма 1);
- отчета о прибылях и убытках (форма 2);
- отчета об изменении капитала (форма 3);
- отчета о движении денежных средств (форма 4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (форма 5);
- отчета о целевом использовании полученных средств (форма 6);
- пояснительной записки (произвольной формы).

Кроме того, предприятия должны составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность (за месяц, квартал) нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

## ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

### Вопросы:

1. Общие понятия о бухгалтерском балансе.
2. Содержание и структура бухгалтерского баланса.
3. Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса.

### 3.1. Общие понятия о бухгалтерском балансе

В любой деятельности важное значение имеет соответствие между намеченными к выполнению мероприятиями и теми возможностями, которые для этого существуют. Степень удовлетворения потребности в выпуске продукции зависит от обеспеченности производства соответствующими материалами (в нужном количестве), из которых эта продукция должна быть изготовлена.

Таким образом, между **потребностями и возможностями** их удовлетворения имеется прямая связь: потребности должны уравновешиваться наличными возможностями, т.е. соответствовать им. Такая обусловленность в широком ее понимании называется балансированностью.

Термин баланс латинского происхождения. Дословно: *bis* – дважды, *lanz* – чаша весов, т.е. двучашие весов как символ равновесия.

В сфере учета балансовый метод, или прием балансового обобщения, применяется особенно широко. Он позволяет группировать информацию об объектах учета в стоимостном выражении в двух разрезах: *первый* характеризует состав и размещение средств, *второй* – источники их образования и целевое назначения. Все эти средства группируются и обобщаются в балансе в едином денежном измерении. Баланс составляется на определенный момент времени, как правило, на 1-е число месяца.

Таким образом, **баланс** – способ экономической группировки и обобщающего отражения в денежном измерении хозяйственных средств предприятия по составу и размещению, а также по источникам их образования на определенную дату.

### 3.2. Содержание и структура бухгалтерского баланса

В бухгалтерском учете термин *баланс* означает два понятия:

во-первых, баланс является заключительным элементом метода бухгалтерского учета и одной из форм финансовой отчетности предприятия;

во-вторых, баланс дает представление о **состоянии** хозяйственных средств и их источников в стоимостном выражении на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали на две части для раздельного отображения видов хозяйственных средств и источников их образования. В левой ее части «активе» отображаются средства по составу и размещению, в правой – «пассиве» по источникам их образования (прил. 1).

Термины «актив» и «пассив», так же как и «баланс», латинского происхождения. Термин актив происходит от *aktivus* – активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражаются действующие средства. Термин пассив происходит от *passivus* – пассивный, недейтельный, противоположный активному. В пассиве отражаются источники образования средств или обязательства за полученные средства.

Общая сумма имущества в одной из его группировок (по активу или пассиву) называется **валютой баланса**.

В балансе должно присутствовать обязательное **равенство** – сумма всех статей актива баланса должна быть равна сумме всех статей пассива баланса.

Основным элементом бухгалтерского баланса, характеризующим тот или иной вид имущества или обязательств предприятия, является **балансовая статья**. Статьи объединяются в подразделы, а подразделы – в разделы.

Различают вступительный и заключительный бухгалтерский баланс. **Вступительный баланс** содержит информацию о состоянии имущества и обязательств предприятия на начало отчетного периода. **Заключительный баланс** включает вступительный баланс, а также информацию о состоянии имущества и обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Для всех промышленных предприятий существует единая типовая форма составления баланса. Это обеспечивает единообразие

в группировке средств предприятий по их составу и источникам образования, что позволяет составлять сводные балансы по управлениям, отраслям и по промышленности в целом. Методика заполнения, содержание и структура бухгалтерского баланса регламентируется законодательством.

### 3.3. **Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса**

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату. Однако в процессе хозяйственной деятельности средства предприятия находятся в непрерывном кругообороте и претерпевают изменения. Каждая хозяйственная операция оказывает влияние на баланс, изменяя отдельные его статьи, разделы, а в отдельных случаях и сам баланс. То есть существует неразрывная связь баланса с текущим учетом хозяйственных операций.

**По своему влиянию на бухгалтерский баланс все хозяйственные операции подразделяются на четыре группы.**

***Первая группа: изменение происходит только в активе баланса.***

К хозяйственным операциям первой группы относятся такие, в результате которых запись в бухгалтерском учете осуществляется по двум или более счетам, расположенным в активе баланса. После отражения операции один из счетов увеличивается, а второй уменьшается на одну и ту же сумму, однако итоговая сумма актива так же, как и итоговая сумма пассива, останется неизменной, а равенство двух частей баланса сохраняется.

***ПРИМЕР 1***

С расчетного счета предприятия в кассу поступило 2000 руб. В результате данной хозяйственной операции денег на расчетном счете стало меньше на 2000 руб. (он уменьшился), одновременно остаток денежных средств в кассе увеличился на 2000 руб.

***Вторая группа: изменение происходит только в пассиве баланса.***

К хозяйственным операциям второй группы относятся такие, в результате которых в бухгалтерском учете производится запись по двум или более счетам, расположенным в пассиве бухгалтерского баланса. В результате отражения этих операций один из счетов

уменьшается, другой – увеличивается на одну и ту же сумму, однако итоговая сумма пассива (и актива) останется неизменной, следовательно, равенство баланса сохраняется.

#### *ПРИМЕР 2*

Из начисленной заработной платы рабочих произведено удержание подоходного налога на сумму 2100 руб. В результате данной хозяйственной операции сумма начисленной заработной платы, подлежащей к выдаче, уменьшится на величину подоходного налога, одновременно долг предприятия перед бюджетом возрастет на величину начисленного налога.

#### ***Третья группа: изменение происходит в активе и пассиве в сторону увеличения.***

К операциям третьей группы относятся такие, в результате которых запись осуществляется по двум или более счетам, причем один из них расположен в активе баланса, а другой – в пассиве, но оба этих счета увеличиваются на одну и ту же сумму, увеличивая итог как актива, так и пассива. При этом равенство баланса сохраняется.

#### *ПРИМЕР 3*

Предприятие получило в банке кредит на сумму 5000 руб. В результате денег на расчетном счете стало больше, но одновременно возрос долг предприятия перед банком.

#### ***Четвертая группа: изменение происходит в активе и пассиве в сторону уменьшения.***

К операциям четвертой группы относятся такие, в результате отражения которых запись производится по двум или более счетам, причем один из них находится в активе, другой – в пассиве баланса. Оба счета уменьшаются, уменьшая при этом итог актива и пассива, однако равенство баланса сохраняется.

#### *ПРИМЕР 4*

С расчетного счета предприятия перечислено 2000 руб. в счет погашения долга в бюджет. Это приводит к уменьшению остатка денежных средств на расчетном счете, одновременно величина долга бюджету уменьшится на эту же сумму.

Таким образом, баланс будет иметь следующий вид:

АКТИВ	Отчетный период	ПАССИВ	Отчетный период
«Касса» «Расчетный счет»	↑+ 2000 ↓- 2000	–	–
–	–	«Расчеты по налогам и сборам» «Расчеты с персоналом по оплате труда»	↑+ 2100 ↓- 2100
«Расчетный счет»	↑+ 5000	«Расчеты по кратко- срочным кредитам и займам»	↑+ 5000
«Расчетный счет»	↓- 2000	«Расчеты по налогам и сборам»	↓- 2000
БАЛАНС:	3000	БАЛАНС:	3000

1 группа.  $A \uparrow - A \downarrow = B$ ;      2 группа.  $\Pi \uparrow - \Pi \downarrow = B$ ;

3 группа.  $A \uparrow - \Pi \uparrow = B + \Delta$ ;      4 группа.  $A \downarrow - \Pi \downarrow = B - \Delta$ ,

где А – активный счет;

Π – пассивный счет;

Б – баланс;

Δ – величина изменения баланса;

↑+ – увеличение;

↓- – уменьшение.

#### **ТЕМА 4. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

##### **Вопросы:**

1. Значение классификации счетов бухгалтерского учета.
2. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию.
3. Классификация счетов по отношению к балансу.

##### **4.1. Значение классификации счетов бухгалтерского учета**

В бухучете применяется значительное количество счетов. Для правильного пользования ими нужно знать, какие показатели могут быть получены при помощи того или иного счета и какие объекты должны на нем учитываться.

Для изучения особенностей различных видов счетов и отбора из общей массы тех, которые позволяют наилучшим образом организовать учет хозяйственных операций, необходима классификация счетов.

**Классификация счетов бухучета** – это группировка счетов по определенным признакам и установление общих свойств различных групп счетов с целью их изучения и правильного применения.

**Система счетов** – элемент метода бухгалтерского учета, изучение которого закладывает фундамент в понимании сущности всей системы бухгалтерского учета. Система счетов открывается к балансу и служит для отражения наличия и движения предметов учета – имущества предприятия.

Каждый счет бухучета имеет много отличительных признаков. Однако, имеются и общие характерные признаки определенной группы счетов, что дает возможность осуществить их классификацию. Наиболее существенными признаками, по которым производится классификация, являются:

- 1) экономическое содержание информации;
- 2) структура и назначение;
- 3) отношение к балансу (балансовые и забалансовые).

#### 4.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

По экономическому содержанию счета бывают различных видов: хозяйственных средств, хозяйственных процессов и источников образования средств.

**К счетам хозяйственных средств** относится группа счетов, предназначенных для учета состава и движения хозяйственных средств.

Для учета *средств труда* используются счета: 01, 02, 04, 05, 07 (название счетов см. в Типовом плане счетов бухгалтерского учета (прил. 2)).

Для учета *предметов труда* – 10, 11, 14, 16.

*Продукты труда* учитываются на счетах – 41, 42, 43.

*Средства в расчетах* учитываются на счетах – 18, 60, 62, 73, 75, 76, 94.

*Денежные средства* учитываются на счетах – 50, 51, 52, 55, 57, 58, 81.



**К счетам хозяйственных процессов** относится группа счетов бухучета, предназначенных для учета движения средств в хозяйственных процессах (заготовление, производство, реализация).

Для учета *процессов заготовления* используются счета – 08, 15.

Для учета *процесса производства* используют счета – 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 40, 97.

Для учета *процесса реализации* используют счета – 44, 45, 46, 90, 91, 92.

**Счета источников хозяйственных средств** – группа счетов бухучета, предназначенных для учета источников формирования средств предприятия по следующим группам: счета собственных средств, счета привлеченных средств, счета финансовых результатов деятельности предприятия.

Счета *собственных средств* – 80, 82, 83, 86, 63, 96.

Счета *привлеченных средств* – 66, 67, 60, 62, 76, 68, 69, 70, 75.

Счета *финансовых результатов* – 84, 98, 99.

#### 4.3. Классификация счетов по отношению к балансу

По отношению к балансу счета подразделяются на балансовые и забалансовые.

**Балансовые счета** – это счета бухучета, показатели которых находят отражение в бухгалтерском балансе.

**Забалансовые счета** предназначены для получения информации о наличии и движении ценностей, *не принадлежащих* предприятию, но временно находящихся в его пользовании, распоряжении либо на ответственном хранении. Такие счета можно назвать депозитно-имущественными. К ним относятся:

- арендованные основные средства;
- материалы, принятые в переработку;
- товары, принятые на комиссию, и товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, и т.д.

В составе забалансовых счетов могут открываться счета, предназначенные для дальнейшего контроля за отдельными операциями, которые уже отражены в системе счетов, но могут повлечь за собой негативные или позитивные последствия. К таким счетам относятся бланки строгой отчетности.

Контрольную функцию выполняет также и счет «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», на котором в течение 5 лет учитывается списанная с бухгалтерского баланса дебиторская задолженность из-за неплатежеспособности должника. Цель такого учета – наблюдение за возможностью взыскания задолженности в случае изменения имущественного положения должника.

Ведение учета на забалансовых счетах в настоящее время *жестко не регламентируется*. Записи на счетах ведутся по простой однократной системе. Счета имеют двустороннее деление (условно дебет и кредит), кроме того, учет может вестись в синтетическом и аналитическом разрезе. Записи на счетах осуществляются в натуральном и стоимостном выражении с соблюдением всех правил подсчета итогов, оборотов и правил выведения остатков, применяемых для балансовых счетов. Несмотря на то, что учет на забалансовых счетах не входит в систему бухгалтерского учета, он, тем не менее, является ее неотъемлемой составной частью. Его ведение на предприятиях в пределах, установленных законодательством должно быть обязательным.

Бухгалтерские счета должны быть построены таким образом, чтобы они могли дать полную картину о состоянии средств предприятия и их источников, о финансовом положении предприятия и о результатах его деятельности.

Вместе с тем, данные о хозяйственных средствах и их источниках должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам. Это требует единообразия представления объектов бухгалтерского учета на всех предприятиях. Достигается единообразие путем разработки Планов счетов бухгалтерского учета.

Разрабатывается и утверждается План счетов бухгалтерского учета Министерством финансов по согласованию с Министерством статистики и анализа. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить дополнительные и исключать или объединять отдельные субсчета, и это должно быть отмечено в учетной политике.

## ТЕМА 5. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

### Вопросы:

1. Счета бухгалтерского учета и их строение.
2. Двойная запись на счетах.
3. Счета синтетического и аналитического учета.
4. Взаимосвязь между счетами и балансом.

### 5.1. Счета бухгалтерского учета и их строение

**Счета бухгалтерского учета** – это способ текущего отражения всех изменений, происходящих в составе средств и источников их образования.

Счета являются накопителями фактической информации. Они открываются на каждую статью баланса, т.е. служат для учета однородных видов средств и их источников. Каждой статье баланса соответствует определенный счет со своим наименованием и номером, который необходим для быстрой и оперативной обработки информации.

Строение счетов и их внешний вид зависят от объекта, формы и организации учета. Внешне счета выглядят в виде таблицы, книги (кассовая книга), ведомости, карточки, файлов на технических носителях информации.

Графически счета представляют собой таблицу. Левая часть – **дебет** (в переводе означает «имеет»), правая часть **кредит** («верит»).

Дебет

Счет \_\_\_\_\_  
(название , код)

Кредит


Итоги записей сумм операций по дебету и кредиту счета называются **оборотом**. Разность между суммами сторон счета называется **сальдо** (остатки).

В начале каждого отчетного месяца бухгалтерские счета открываются. Открыть счет это значит заготовить форму, дать счету название и перенести в него из баланса начальное сальдо.



### Схема пассивных счетов

Дебет    Счет \_\_\_\_\_    Кредит  
(название , код)

	<b>Сальдо (Ск<sub>н</sub>)</b>
Уменьшение источников образования средств (-)	Увеличение источников образования средств (+)
<b>Оборот (Од)</b>	<b>Оборот (Ок)</b>
	<b>Сальдо (Ск<sub>к</sub>)</b>

Сальдо конечное пассивного счета определяется по формуле

$$С_{кк} = С_{кн} + О_{к} - О_{д}, \quad (4.2)$$

где С<sub>кк</sub> – сальдо кредитовое конечное;

С<sub>кн</sub> – сальдо кредитовое начальное;

О<sub>к</sub> – оборот кредитовый;

О<sub>д</sub> – оборот дебетовый.

*Активно-пассивные счета* имеют структурные признаки активных и пассивных счетов и предназначены для учета хозяйственных операций, связанных с расчетами (кредиторами, дебиторами. Например, сч. 75, 76, 79 и т.д.).

### Схема активно-пассивных счетов

Дебет    Счет \_\_\_\_\_    Кредит  
(название , код)

<b>Сальдо</b> (наличие дебиторской задолженности предприятия на начало отчетного периода) С <sub>дн</sub>	<b>Сальдо</b> (наличие кредиторской задолженности предприятия на начало отчетного периода) С <sub>кн</sub>
Увеличение дебиторской задолженности (+)	Увеличение кредиторской задолженности (+)
Уменьшение кредиторской задолженности (-)	Уменьшение дебиторской задолженности (-)
<b>Оборот (Од)</b>	<b>Оборот (Ок)</b>
<b>Сальдо</b> (наличие дебиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода) С <sub>дк</sub>	<b>Сальдо</b> (наличие кредиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода) С <sub>кк</sub>

Например, сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» может одновременно иметь остаток по дебету и кредиту, что называется **развернутое сальдо**. Связано это с тем, что на этом счете одни контрагенты, т.е. предприятия и лица, находящиеся во временных расчетах с предприятием, могут оказаться дебиторами, а другие кредиторами, и необходимо точно знать, какова величина дебиторской и кредиторской задолженности. Поэтому общий, т.е. свернутый итог по счету недопустим, т.к. это приводит к взаимному погашению дебиторской и кредиторской задолженности, и как следствие, искажению финансового состояния.

Сальдо конечное на активно-пассивном счете определяется следующим образом:

1. Определяется дебетовая сумма:  $\sum Д = С_{дн} + О_{д}$ .
2. Определяется кредитовая сумма:  $\sum К = С_{кн} + О_{к}$ .
3. Сравниваются дебетовые и кредитовые суммы: если  $\sum Д > \sum К$ , то  $С_{дк} = \sum Д - \sum К$ ; если  $\sum К > \sum Д$ , то  $С_{кк} = \sum К - \sum Д$ .

## 5.2. Двойная запись на счетах

Каждая хозяйственная операция на счетах записывается дважды. Например, если средства поступают, то надо учесть, что конкретно поступает и откуда. Если средства выбывают, то надо учесть, что выбывает и куда они списываются.

**Двойной записью** называется запись одной и той же хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счета в одинаковой сумме. Счета, участвующие в отражении хозяйственных операций, называются **корреспондирующими**. Взаимосвязь между счетами называется **корреспонденцией** счетов.

Например, получая сырье и материалы от поставщиков на сумму 700 000 руб., с одной стороны необходимо отразить увеличение запасов на складах, а с другой – на ту же сумму признать возникновение кредиторской задолженности перед поставщиками по полученным, но еще не оплаченным материалам. Эта операция будет отражена следующей корреспонденцией:

Д-т сч. 10 К-т сч. 60.

Соответственно, на схемах счетов запись выглядит следующим образом:

Дебет	Счет <u>10 «Материалы»</u> (название , код)	Кредит
700 000		

Дебет	Счет <u>60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</u>	Кредит
		700 000

В бухгалтерском учете одновременная запись одной и той же суммы по дебету одного и кредиту другого счетов, которые корреспондируют друг с другом, называется **проводкой**.

В зависимости от количества затрагиваемых счетов бухгалтерские проводки бывают **простые** и **сложные**.

Бухгалтерские проводки, затрагивающие только два счета – дебет одного и кредит другого счета называются **простыми**.

**Например:**

1. Поступили в кассу предприятия деньги с расчетного счета – 500 000 руб.

Дебет счета 50 «Касса»	500 000
Кредит счета 51 «Расчетный счет»	500 000

2. Перечислена с расчетного счета задолженность поставщикам – 800 000 руб.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	800 000
Кредит счета 51 «Расчетный счет»	800 000

3. Поступили на склад предприятия материалы от поставщика – 450 000 руб.

Дебет счета 10 «Материалы»	450 000
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	450 000.

**Сложные** проводки затрагивают **три и более** счетов, при этом один счет дебетуется и несколько кредитуются или наоборот.

**Например:**

От поставщиков поступил груз, в котором имеются товары и материалы соответственно на сумму 700 000 руб. и 300 000 руб. При оприходовании этого груза бухгалтерия делает сложную проводку:

Дебет счета 41 «Товары»	700 000
Дебет счета 10 «Материалы»	300 000
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1 000 000.

Любую сложную проводку можно разложить на несколько простых. В данном примере это будет выглядеть следующим образом:

1. Поступили на склад предприятия товары от поставщика – 700 000 руб.

Дебет счета 41 «Товары»	700 000
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	700 000

2. Поступили на склад предприятия материалы от поставщика – 300 000 руб.

Дебет счета 10 «Материалы»	300 000
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	300 000.

**Забалансовые** счета не корреспондируют друг с другом, а также с синтетическими счетами. Поступление средств на этих счетах отражается по дебету счета, выбытие – по кредиту.

Для правильного установления корреспонденции счетов необходимо:

– внимательно изучить и проверить первичный документ, подтверждающий хозяйственную операцию;

– исходя из содержания хозяйственной операции, определить объекты учета (активы и пассивы), которые она затрагивает;

– определить виды счетов (активные и пассивные), на которых хозяйственная операция будет отражаться;

– установить характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;

– составить корреспонденцию счетов исходя из схем записей на активных и пассивных счетах.



### 5.3. Счета синтетического и аналитического учета

По способу группировки и обобщения учетных данных счета бухгалтерского учета делятся на синтетические, аналитические и субсчета.

**Синтетический учет** – обобщенное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном выражении на синтетических счетах бухгалтерского учета. *Синтетические счета* открываются на основе баланса и ведутся **только** в денежном измерении, например, 01, 10, 70 и т.д.

**Аналитический учет** – детализированное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном и натуральном выражении на аналитических счетах бухгалтерского учета. Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим счетам.

**Субсчета** являются дополнительным (промежуточным) учетным звеном между синтетическим и аналитическими счетами. Они позволяют произвести дополнительную группировку данных аналитических счетов. Взаимосвязь между этими счетами показана на рис. 5.1.

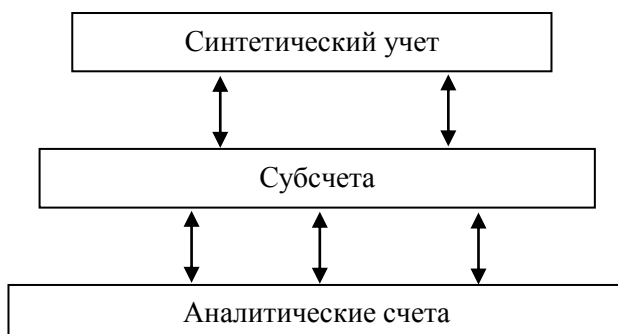


Рис. 5.1. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета с различным уровнем обобщения информации

Синтетические счета считаются счетами первого порядка, а субсчета – второго. Например, для учета движения производственных запасов используется синтетический счет 10 «Материалы». Этот счет имеет одиннадцать субсчетов:

10/1 Сырье и материалы;

10/2 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;

10/3 Топливо и т.д.

Субсчета объединяют группы аналитических счетов, позволяющих получить еще более подробную информацию по каждому виду материалов, имеющихся на предприятии.

Аналитические и синтетические счета связаны между собой:

**во-первых**, и те и другие ведут на основе одной и той же информационной базы – первичных документов, которыми оформляют все хозяйственные операции;

**во-вторых**, аналитические и синтетические счета связаны математически. Каждая хозяйственная операция, отражаемая на синтетических счетах, записывается одновременно и на аналитических счетах. Поэтому общие итоги записей по дебету и кредиту всех аналитических счетов должны соответствовать суммам, записанным по синтетическим счетам.

Для обобщения данных и проверки правильности записей их на бухгалтерских счетах, а также составления нового баланса и общего ознакомления с состоянием и изменением хозяйственных средств служат **оборотные ведомости** (табл. 5.1). Они составляются по синтетическим и аналитическим счетам.

Таблица 5.1

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за \_\_\_\_ месяц

№ п/п	Шифр и наименование счета	Сальдо на начало месяца		Оборот за месяц		Сальдо на конец месяца	
		дебетовое	кредитовое	дебетовый	кредитовый	дебетовое	кредитовое
1	2	3	4	5	6	7	8
	01 – «Основные средства» и т.д.						
	<b>Итого:</b>	V	V	W	W	+	+

В оборотной ведомости должно присутствовать равенство трех пар итогов:

– **первая пара** – равенство сальдо по дебету и кредиту счетов на начало месяца;

– **вторая пара** – равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов, которое вытекает из применения двойной записи хозяйственных операций на счетах;

– **третья пара** – равенство сальдо по дебету и кредиту счетов на конец месяца, которое обусловлено равенствами первой и второй пары итогов.

*Неравенство итогов свидетельствует о допущенных ошибках при подсчете итогов, выведении сальдо или при записи хозяйственных операций на счетах.*

**Например**, на предприятии на начало отчетного месяца баланс включает в себя следующие данные.

### Бухгалтерский баланс предприятия (на начало месяца)

Актив			Пассив		
№ п/п	Наименование статьи	Сумма (руб.)	№ п/п	Наименование статьи	Сумма (руб.)
1.	Основные средства	700 000	1.	Уставный фонд	840 000
2.	Материалы	70 000	2.	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	180 000
3.	Расчетный счет	200 000	3.	Расчеты по налогам и сборам	50 000
4.	Касса	100 000			
	<b>БАЛАНС</b>	<b>1 070 000</b>		<b>БАЛАНС</b>	<b>1 070 000</b>

За месяц на предприятии произошли следующие хозяйственные операции:

1. Получены материалы от поставщиков – 80 000 руб.
2. Перечислена задолженность поставщикам с расчетного счета – 190 000 руб.
3. Зачислен аванс от покупателей на расчетный счет за продукцию – 1 000 000 руб.
4. Перечислена задолженность в бюджет с расчетного счета по налогам – 50 000 руб.
5. Зачислены остатки денежных средств из кассы на расчетный счет – 100 000 руб.
6. Поступили материалы от поставщиков – 150 000 руб.
7. Перечислена задолженность поставщикам с расчетного счета – 100 000 руб.

На основании сопроводительных документов данные хозяйственные операции регистрируются в журнал (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Журнал регистрации хозяйственных операций за \_\_\_\_\_ месяц

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма (руб.)	Корреспонденция	
			Д-т	К-т
1.	Получены материалы от поставщиков	80 000	10	60
2.	Перечислена задолженность поставщикам с расчетного счета	190 000	60	51
3.	Зачислен аванс от покупателей на расчетный счет за продукцию	1 000 000	51	62
4.	Перечислена задолженность в бюджет с расчетного счета по налогам	50 000	68	51
5.	Зачислены остатки денежных средств из кассы на расчетный счет	100 000	51	50
6.	Поступили материалы от поставщиков	150 000	10	60
7.	Перечислена задолженность поставщикам с расчетного счета	100 000	60	51
<b>И Т О Г О</b>		1 670 000		

На синтетических счетах записи хозяйственных операций будут выглядеть следующим образом:

Д-т	сч. 01	К-т
С <sub>Дн</sub> = 700 000		
О <sub>д</sub> –	О <sub>к</sub> –	
С <sub>Дк</sub> = 700 000		

Д-т	сч. 80	К-т
	С <sub>Кн</sub> = 840 000	
О <sub>д</sub> –	О <sub>к</sub> –	
	С <sub>Кк</sub> = 840 000	

Д-т	сч. 10	К-т
С <sub>Дн</sub> = 70 000		
1) 80 000		
6) 150 000		
О <sub>д</sub> = 230 000	О <sub>к</sub> –	
С <sub>Дк</sub> = 300 000		

Д-т	сч. 51	К-т
С <sub>Дн</sub> = 200 000		
	2) 190 000	
3) 1 000 000	4) 50 000	
5) 100 000	7) 100 000	
О <sub>д</sub> = 1 100 000	О <sub>к</sub> = 340 000	
С <sub>Дк</sub> = 960 000		

Д-Т	сч. 50	К-Т
С <sub>Дн</sub> = 100 000		
	5) 100 000	
О <sub>Д</sub> = –	О <sub>К</sub> = 100 000	
С <sub>Дк</sub> = 0		

Д-Т	сч. 60	К-Т
		С <sub>Кн</sub> = 180 000
		1) 80 000
	2) 190 000	5) 150 000
	7) 100 000	
О <sub>Д</sub> = 290 000	О <sub>К</sub> = 230 000	
		С <sub>Кк</sub> = 120 000

Д-Т	сч. 68	К-Т
	С <sub>Кн</sub> = 50 000	
4) 50 000		
О <sub>Д</sub> = 50 000	О <sub>К</sub> = –	
	С <sub>Кк</sub> = 0	

Д-Т	сч. 62	К-Т
		3) 1 000 000
О <sub>Д</sub> = 0	О <sub>К</sub> = 1 000 000	
		С <sub>Кк</sub> = 1 000 000

По данным хозяйственных операций составляют оборотную ведомость (табл. 5.3)

Таблица 5.3

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за \_\_\_\_\_ месяца

№ сч.	Сальдо на начало месяца		Оборот за месяц		Сальдо на конец месяца	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01		–	–	–	700 000	–
10	700 000	–	230 000	–	300 000	–
	70 000	–	–	100 000	–	–
50	100 000	–	1 100 000	340 000	960 000	–
51	200 000	–	290 000	230 000	–	120 000
60	–	180 000	–	1 000 000	–	1 000 000
62	–	–	–	–	–	–
68	–	50 000	50 000	–	–	–
80	–	840 000	–	–	–	840 000
	1 700 000	1700000	1 670 000	1 670 000	1 960 000	1 960 000

**В правильно составленной оборотной ведомости должны быть три пары равных итогов.**

Для составления нового баланса используются суммы конечных остатков из синтетической оборотной ведомости.

Равенство итогов оборотной ведомости по счетам синтетического учета имеет контрольное значение. С ее помощью можно выявить ошибки если:

- 1) сумма бухгалтерской проводки записана по дебету и пропущена по кредиту другого счета и наоборот;
- 2) по дебету счета сумма бухгалтерской проводки записана верно, а по кредиту неправильно или наоборот;
- 3) сумма бухгалтерской проводки дважды записана по дебету счета или дважды по кредиту;
- 4) остаток или оборот по дебету одного счета записан по кредиту другого;
- 5) остаток или оборот указан в оборотной ведомости неверно или не указан вовсе.

В системе бухгалтерского учета наряду с обычной оборотной ведомостью для проверки правильности записей составляют шахматную ведомость (табл. 5.4). Запись сумм в шахматную ведомость по графам отражает только кредитовый оборот по счету, а запись по строкам – только дебетовый оборот. То есть однократная запись суммы производится на пересечении строки и столбца по дебету одного и кредиту другого счета, что представляет собой шахматную проводку. При этом записанные суммы представляют собой итог хозяйственных операций за месяц.

Таблица 5.4

Шахматная ведомость за \_\_\_\_\_ месяц

В дебет счетов	В кредит счетов								Итого по дебиту счета
	01	10	50	51	60	62	68	80	
01									
10					230 000				230 000
50									
51			100 000			1 000 000			1 100 000
60				290 000					290 000
62									
68				50 000					50 000
80									
<b>Итого по кредиту счета</b>			100 000	340 000	230 000	1 000 000			1 670 000

В шахматной оборотной ведомости итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны кредитовым оборотам, т.е. итоговая сумма всех строк должна быть равна итоговой сумме всех столбцов.

Достоинство шахматной ведомости – представление дебетовых и кредитовых оборотов каждого счета в разрезе корреспондирующих счетов. Недостаток – она дает информацию только об оборотах по счетам и не содержит данные о начальных и конечных остатках по каждому счету, т.е. не отражает баланс предприятия.

#### 5.4. Взаимосвязь между счетами и балансом

**Взаимосвязь между счетами и балансом проявляется в следующем.** В начале отчетного периода в соответствии с данными баланса открываются счета. На каждый вид средств или источник, требующий самостоятельного учета, заводится синтетический счет, на котором записывается остаток: по активным счетам – в дебет, по пассивным – в кредит.

На протяжении отчетного месяца на синтетических и аналитических счетах отражаются совершающиеся на предприятии хозяйственные операции с указанием номера их регистрации по журналу. В синтетических счетах, кроме того, указываются корреспондирующие счета. В аналитических счетах дается пояснительный текст или ссылка на документ, оформляющий данную операцию. По окончании записей за отчетный месяц подсчитываются итоги (оборот) и выводятся новые остатки. Если в течение месяца возникает необходимость отразить операцию по счету, не имевшему остатка на начало месяца, то его открывают путем записи суммы этой операции.

На основании итогов синтетических счетов, сверенных с данными аналитических счетов, составляется баланс на следующую отчетную дату. Для этого остатки на счетах отражаются по соответствующим статьям баланса.

## ТЕМА 6. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

### Вопросы:

1. Классификация документов по назначению и порядку составления.
2. Документооборот.
3. Инвентаризация, порядок ее проведения.

### 6.1. Классификация документов по назначению и порядку составления

**Классификация бухгалтерских документов** – группировка по определенным признакам бухгалтерских документов с целью их изучения и правильного использования. Такими признаками являются: назначение, порядок составления, способ отражения хозяйственных операций, место составления, порядок заполнения.

1. Первичные документы **по назначению** можно подразделить на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского (учетного) оформления и комбинированные.

*Распорядительные* – это документы, которые содержат приказ, распоряжение на совершение определенных хозяйственных операций. Они разрешают произвести операцию, но не удостоверяют ее совершение. К ним относятся:

- приказы;
- доверенности;
- накладные на работу;
- чек на получение наличных денег с расчетного или валютного счета;
- платежное поручение банку на перечисление денежных сумм.

Данные документы не подтверждают факты совершения хозяйственных операций и поэтому не являются основанием для их отражения в системном бухгалтерском учете. Их подписывают работники предприятия, имеющие право давать указания на совершение отраженных в документах операций.

*Оправдательные (исполнительные)* документы отражают факт совершения операции, служат оправданием записей в бухгалтерском учете, основанием для отражения хозяйственных операций на



счетах, свидетельствуя о получении, выдаче, списании денежных и материальных средств. К ним, например, относятся:

- приходный (расходный) кассовый ордер на получение (выдачу) наличных денег из кассы предприятия;

- приходная (расходная) накладная – накладная на получение (отпуск) товара;

- акт приемки, а также акт на списание товарно-материальных ценностей.

*Документ бухгалтерского оформления* предназначен для того, чтобы на основании распорядительных и оправдательных документов подготовить соответствующие учетные записи для обработки с целью дальнейшего использования в учетном процессе. К ним относятся:

- накопительные ведомости;

- ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений;

- ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- расчеты отклонений от нормативной себестоимости;

- калькуляции фактической себестоимости продукции;

- разные виды справок и расчетов, составляемых бухгалтерией.

К документам бухгалтерского оформления относятся различные справки, расчеты, заполняемые бухгалтером.

Принято регистрировать только те хозяйственные операции, действительное совершение которых отражено в оправдательных документах. На практике очень часто распоряжение на совершение операций и их фактическое совершение оформляется одним документом.

*Комбинированные документы* сочетают в себе разрешительный и оправдательный характер (признаки распорядительных, оправдательных и документов бухгалтерского оформления). Примером документа являются авансовый отчет, расчетно-платежная ведомость, требование на отпуск материалов, лимитно-заборная карта и др. Наличие подписи в нем дает распоряжение кассиру выдать деньги из кассы работникам. Применение этого вида документов в учете очень удобно, т. к. упрощает их обработку, делает ее более наглядной, сокращает количество документов и расходы на изготовление бланков.

2. *По порядку составления* документы бывают первичными и сводными.

*Первичные документы* составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения или сразу же по ее окончании путем ее первоначальной регистрации, удостоверяющей содержание хозяйственного факта и то, что он действительно имел место. К ним относятся документы:

- о поступлении материалов и отпуске их со складов предприятия в цехи (накладные, требования, лимитно-заборные карты);
- об отгрузке продукции покупателям (накладные);
- о начислении заработной платы работникам за выработанную продукцию, выполненную работу или оказанные услуги (табель учета рабочего времени);
- о поступлении и выдаче денежных средств (кассовые ордера).

*Сводные* документы составляются на основе первичных документов.

Первичные документы, однородные по характеру операций, экономическому и другим признакам, объединяют в сводных документах, которые называются регистрами бухгалтерского учета. К ним относятся сводные группировочные ведомости, журналы-ордера, машинограммы и т.д. в зависимости от применяемой формы учета. Применение регистров позволяет обобщать первичные документы, что дает возможность на другом уровне анализировать информацию о хозяйственных операциях.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистре бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

## 6.2. Документооборот

**Документооборот** – движение документов на предприятии по информационным технологическим цепочкам (создание или получение их от других предприятий, принятие к учету, обработка, включая передачу в архив), регламентируемое графиком и дающее возможность проинформировать всех заинтересованных лиц, довести до них принятие решения.

Документы, составленные в хозяйственных подразделениях предприятия (управлениях, отделах, цехах, бригадах и т.д.), передаются в бухгалтерию, где проверяются по форме и содержанию, группируются по однородным признакам и служат основанием для записей в учетных регистрах, после чего переплетаются в папки и используются для различных справок, проверок и документальных ревизий.

**Таксировка** – определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документах. Многие поступающие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели. При таксировке в таких документах указывают цены и суммы. Например, если в документе указан трудовой измеритель, выраженный в единицах времени (рабочих днях, часах, минутах), то его величина умножается на стоимость единицы данного времени.

**Группировка** представляет собой процесс учетной обработки документов. Характер группировки обусловлен перечнем представленных протаксированных документов. Цель группировки заключается в подготовке сводных данных по движению отдельных видов имущества и обязательств за отчетный период. Тем самым упрощается ведение первичного учета.

**Арифметическая проверка** позволяет контролировать арифметические подсчеты итогов, правильность отражения количественных и стоимостных показателей.

**Конттировка** – бухгалтерская запись в первичном документе, т. е. проставление корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа. Этот этап представляет собой более высокий уровень работы с документами.

**Система управления документооборотом на предприятии** налаживается следующим образом:

– разрабатывается положение о бухгалтерской службе;

- составляются должностные инструкции для работников бухгалтерии и иных работников предприятия, имеющих отношение к учету;
- составляется график документооборота на предприятии;
- создаются технологии обработки учетной информации;
- разрабатываются номенклатура дел и порядок текущего хранения документов;
- проводятся экспертиза документов, с точки зрения их ценности, и подготовка дел к длительному хранению.

### 6.3. Инвентаризация, порядок ее проведения

**Инвентаризация** представляет собой способ контроля за сохранностью средств предприятия и правильностью отражения их в бухгалтерском учете. Наряду с имуществом (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы) инвентаризации подлежат и финансовые обязательства (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы).

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия средств данным бухгалтерского учета. Она позволяет проверить, все ли хозяйственные операции оформлены документально и отражены в бухгалтерском учете, а также внести необходимые исправления и уточнения.

По ряду причин не все явления хозяйственной деятельности могут быть зарегистрированы в момент их совершения (хищения, убыль). Такие операции выявляют путем инвентаризации, с помощью результатов которой документально оформляют неучтенные операции для обеспечения соответствия учетных и фактических данных.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая комиссия, которая берет расписку у материально ответственного лица о том, что все поступившие ценности учтены, а выбывшие списаны и соответствующие первичные документы переданы бухгалтеру. Комиссия в присутствии материально ответственного лица проверяет наличие материальных ценностей и составляет инвентаризационные описи, после чего производится сравнение инвентаризационных данных и данных учета, составля-

ется сличительная ведомость. Выявленные расхождения регулируются сразу же после окончания инвентаризации.

Инвентаризации подлежит все имущество предприятия независимо от его местонахождения (основные средства; товарно-материальные ценности и денежные средства; незавершенное производство; расходы будущих периодов; средства в расчетах; документы строгой отчетности; а также ценности, которые не принадлежат данному предприятию).

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению в разрезе материально ответственных лиц.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества предприятию в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусматриваемых законодательством Республики Беларусь.

**Основными задачами инвентаризации** являются:

- выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, ценных бумаг, а также объемов незавершенного производства;
- выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;
- проверка реальной стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, денежных средств в пути, неза-

вершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности;

– сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.

Различают **четыре вида инвентаризации**:

– *частичная* бывает один раз в год для каждого объекта. При частичной инвентаризации проверке подвергается один или несколько видов средств в определенных местах хранения. Это надежный способ контроля, не мешающий работе и не требующий высокого уровня внутренней организации;

– *периодическая* проводится в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества;

– *полная* – проверка всех видов имущества предприятия. Проводится в конце года перед составлением годового отчета, а также при полной документальной ревизии, по требованию финансовых и следственных органов;

– *выборочная* проводится на отдельных участках производства или при проверке работы некоторых материально ответственных лиц.

Кроме того в зависимости от основания проведения инвентаризации бывают плановые (проводятся в установленные инструкциями сроки) и внеплановые (проводятся по мере необходимости, обычно внезапно).

## ТЕМА 7. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

### Вопросы:

1. Понятие и классификация учетных регистров.
2. Виды учетных записей в регистрах.
3. Способы исправления ошибок в учетных регистрах.

### 7.1 Понятие и классификация учетных регистров

**Регистр бухгалтерского учета** – документ, предназначенный для систематизации и накопления учетной информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, в денежном и (или) количественном выражении. Регистры бухгалтерского учета составляются на бумажных или машинных носителях информации по формам, разработанным предприятиями с соблюде-

нием установленных требований (часть первая ст.10 в ред. Закона Республики Беларусь от 29.12.2006 № 188-3).

При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители.

Регистр бухгалтерского учета на бумажном или машинном носителе информации должен содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за его ведение.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета, выведенном или составленном на бумажном носителе информации, должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления. Указанное исправление влечет за собой идентичное изменение информации в регистрах бухгалтерского учета, составленных на машинном носителе информации.

К *учетным регистрам* бухгалтерского учета относятся:

1. Накопительные ведомости по счетам.
2. Реестр выполненных работ (оказанных услуг, реализованных товаров).
3. Карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов).
4. Разработочная таблица по расчету амортизации основных средств (нематериальных активов) и т.д.

Запись в учетные регистры производится на основании первичных документов, надлежащим образом проверенных, протаксированных, а в необходимых случаях и сгруппированных. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах называется *учетной регистрацией*.

В зависимости от формы учетные регистры подразделяются на *бухгалтерские книги, карточки и ведомости*.

*Бухгалтерские книги* используются для записи хозяйственных операций по синтетическим и аналитическим счетам (Главная кни-

га, Книга учета бланков строгой отчетности, Кассовая книга). Книга оформляется в начале года. Указывается наименование предприятия, название книги, отчетный год. Страницы нумеруются. На обороте последнего листа за подписью главного бухгалтера, скрепленной печатью, указывается количество страниц. В каждой книге должно быть оглавление размещенных в ней счетов.

Книги обеспечивают сохранность учетных регистров и не требуют организации специальной картотеки. Однако на крупных предприятиях с большим количеством хозяйственных операций применение книг для аналитического учета нецелесообразно, т. к. затрудняется использование в учете вычислительной техники и разделение труда среди счетных работников. Поэтому аналитический учет лучше вести на карточках или в ведомостях.

*Карточки* – это свободные, не скрепленные между собой листы (рис. 7.1). Они хранятся в ящиках по определенной системе. Совокупность однородных по назначению карточек называется картотеккой.

Карточки широко используются для учета основных средств, сортового учета материалов, учета некоторых расчетов, затрат на производство по объектам калькуляции и других целей.

Склад	Стеллаж	Ячейка	Единица измерения	Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный №	Цена	Норма запаса
	–	–		–	–	–	–			–

Рис. 7.1. Карточка складского учета материалов

Чтобы обеспечить сохранность карточек, их регистрируют в специальном реестре. Номера порядковой записи материалов в реестре служат номерами карточек.

*Ведомости* (свободные листы) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов (рис. 7.2).

Дата записи	№ документа	Порядковый № записи	От кого получено или кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Контроль (подпись и дата)

Рис. 7.2. Ведомость учета материалов

Ведомости больше карточек и хранятся не в ящиках, а в папках. Примером ведомости как учетного регистра является Журнал-ордер.



Учетные регистры в виде свободных листов или карточек легко подвергаются любой группировке. Записи в них можно делать при помощи счетных машин. Кроме того, обеспечивается возможность широкого разделения учетного труда.

По виду счетных записей учетные регистры подразделяются: на хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры предназначены для регистрации в хронологическом порядке, т.е. по мере поступления документов в бухгалтерию, однородных хозяйственных операций без группировки их по счетам. К хронологическим регистрам относятся: Кассовая книга (рис. 7.3), Ведомость отгрузки и реализации продукции, Регистрационный журнал и др.

В систематических регистрах однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции группируются по счетам синтетического и аналитического учета. Название этих регистров происходит от записи хозяйственных операций в определенном порядке (системе). Например, Главная книга, в которой регистрируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов. К систематическим регистрам относятся также книги, карточки или ведомости аналитического учета (карточки пообъектного учета основных средств, учета производственных затрат, ведомость учета прочих расчетов с разными дебиторами и кредиторами и др.).

### Касса за 1 марта 20 \_\_ г.

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номера корреспондирующих счетов	Приход	Расход
			руб.	руб.
	Остаток на начало дня		213 000	—
80	По чеку № 1277552	51	200 000	—
81	От Иванова А. И	71	40 000	—
82	От Сидорова А.А.	71	10 000	—
83	От материально ответственного лица	73	20 000	—
175	Петрову К. М.	71	—	180 000
	Итого за день		270 000	180 000
	Остаток на конец дня		303 000	
	Кассир Хохлова			

Рис. 7.3. Форма кассовой книги

Стремление упростить учет, сократить переписывание одних и тех же цифр из одного регистра в другой привело к созданию комбинированных регистров, в которых сочетается систематическая и хронологическая записи. К *комбинированным* учетным регистрам относятся журналы-ордера, применяемые при журнально-ордерной форме учета. В журналах-ордерах хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно, как единый рабочий процесс.

Применение комбинированных регистров позволяет сократить учетные записи и сделать их более наглядными. В этом их преимущество перед другими учетными регистрами. Недостаток их заключается в том, что они не приспособлены к автоматизации учета и заполнять их приходится вручную.

*По степени детализации* учетных показателей регистры подразделяются на *синтетические, аналитические и комплексные*.

*В регистрах синтетического учета* хозяйственные операции отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении. Эти регистры используются для получения показателей о наличии и изменениях, происходящих в средствах предприятия и источниках их образования, а также для составления баланса.

Записи в синтетических регистрах производятся без пояснительного текста по совокупности сгруппированных однородных по содержанию документов. К синтетическим регистрам относятся Главная книга, журналы-ордера и др.

*Регистры аналитического учета* предназначены для детализации показателей, отраженных в синтетических регистрах. Это необходимо для оперативного руководства и управления деятельностью организаций. Записи в аналитических регистрах более полные, чем в регистрах синтетического учета.

В аналитических счетах, отражающих товарно-материальные ценности, учет ведется не только в денежном, но и в натуральном измерителе. В аналитических регистрах указывается содержание операции.

К аналитическим регистрам относятся Кассовая книга, карточки учета основных средств, материалов, ведомости учета цеховых (общепроизводственных), общезаводских (общехозяйственных), накладных расходов, карточки или ведомости учета производственных затрат по отдельным объектам калькулирования в разрезе статей калькуляции и др.

Карточка количественного учета материалов применяется для учета материальных ценностей на складе. В ней отражается приход, расход и остаток товарно-материальных ценностей. Последняя графа «Контроль» служит для расписки работника бухгалтерии, проверившего правильность сделанных в карточке записей.

В настоящее время все большее распространение находят регистры, в которых одновременно сочетается синтетический и аналитический учет, а также совмещаются хронологическая и систематическая записи. Такие регистры называются комплексными. К ним относятся Журнал-ордер № 6, предназначенный для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, Журнал-ордер № 7 – по учету расчетов с подотчетными лицами, Ведомость отгрузки и реализации продукции и др.

Эти регистры позволяют вести аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями, авансодержателями и т.д. и одновременно получать обобщенные синтетические показатели, что приводит к экономии материальных и трудовых средств по ведению учета.

## 7.2. Виды учетных записей в регистрах

В соответствии с Положением о документах и записях в бухгалтерском учете записи в учетные регистры производятся при помощи средств автоматизации или ручным способом.

Применение средств автоматизации ускоряет регистрацию хозяйственных операций, повышает производительность и облегчает труд счетных работников.

При ручном способе записи данные в учетные регистры вносятся чернилами. Записи в регистрах должны быть четкими, без подчисток и помарок.

В бухгалтерском учете используются *шахматная форма* и *линейно-позиционный способ* записи в учетные регистры.

**Шахматная форма** записи означает, что хозяйственная операция записывается лишь один раз и отражается одновременно по дебету и кредиту соответствующих счетов. При этом сокращается объем работы по учету, повышается его качество. Шахматная запись дает возможность видеть корреспонденцию счетов, раскрывающих характер хозяйственной операции.

Порядок шахматной формы записи используется при оформлении «Журнала-ордера № 1».

**Линейно-позиционный способ** записей применяется для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями, с подотчетными лицами и т.д. При этом способе дебетовые и кредитовые обороты отражаются в одну линию. Это обеспечивает наблюдение за своевременным истребованием дебиторской и погашением кредиторской задолженности (рис. 7.4).

**Журнал-ордер № 7  
по расчетам с подотчетными лицами, тыс. руб.**

Ф.И.О. подотчетно- го лица	Остаток на начало месяца		Дебетовые обороты				Кредитовые обороты				Остаток на конец отчетно- го месяца		
	Д-т	К-т	Выдано в подотчет		Выдано в возмещение перерасхода		Возмещена неисполь- зованная сумма		Израсходовано по отчету	В числе расхода отнесе- но на счета		Д-т	К-т
			Дата	сумма	Дата	сумма	Дата	сумма		05	26		
	Дата	сумма	Дата	сумма	Дата	сумма	05	26	Д-т	К-т			
Иванов К.С.	30						03.04	5	25		25	-	-
Петров П. И.			05.04	40	09.04	3			43		43	-	-
Сидоров А.А.		2	05.04	25			15.04	4	19	19		-	-
Романова В.А.			19.04	20								20	-
Комаров Н.В.			23.04	35					40		40	-	5
Итого:	30	2		120		3		9	127	19	108	20	5

Рис. 7.4. Линейно-позиционный способ учета записей

Порядок ведения регистров бухгалтерского учета работниками бухгалтерии определяется главным бухгалтером. Он устанавливает служебные обязанности каждого работника и ответственность за их выполнение.

В конце отчетного периода (месяца, квартала, года) выводятся итоги по всем графам учетного регистра. Так, в «Главной книге» итоги подсчитываются по каждому счету в отдельности и по всем счетам в целом. В частности, выводятся итоги дебетовых оборотов и рассчитывается сальдо на конец месяца.

При обработке документов вручную итоговые записи по «Главной книге» сверяются с итогом по «Регистрационному журналу», который ведется по мемориально-ордерной форме учета.

Записи в регистрах синтетического учета должны быть сверены с итоговыми записями регистров аналитического учета. Для этого на некоторых предприятиях используют оборотные ведомости, составляемые по данным регистров аналитического учета. На предприятиях, применяющих журнально-ордерную форму учета, во многих случаях такая сверка не делается, ибо итог аналитических записей в комбинированном регистре является одновременно итогом записей в соответствующем синтетическом счете.

В новом отчетном году учетные регистры открываются в соответствии с данными остатков, выведенных в регистрах за истекший год, и данными баланса на 1 января текущего года.

### **7.3. Способы исправления ошибок в учетных регистрах**

В бухгалтерском учете могут быть допущены ошибки при составлении документов и записи хозяйственных операций в учетные регистры из-за описок в цифрах, неправильного подсчета итогов, неверно составленной бухгалтерской проводки.

Для сверки правильности записей в учетных регистрах используются различные приемы и способы. Например, для проверки полноты и правильности записей по каждому синтетическому счету достаточно подсчитать итоги соответствующих документов и сверить их с оборотами по счету. Если все сделано верно, итоги документов будут соответствовать оборотам счета.

Для определения правильности записей по счетам синтетического учета используется также принцип двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция отражается в одной и той же сумме по дебету одного и кредиту другого счета. Отсюда следует, что обороты по дебету всех синтетических счетов должны равняться итогу оборотов по кредиту этих же счетов. Если такого равенства нет, то следует искать ошибку.

Правильность записей по счетам аналитического учета проверяется по взаимосвязи между счетами синтетического и аналитического учета, как целым и его частью. Для этого достаточно сличить общие итоги оборотов или сальдо по всем счетам аналитического

учета с оборотом или сальдо соответствующего синтетического счета. Совпадение оборотов и сальдо и является подтверждением правильности учетных записей.

Исправление ошибок производится одним из следующих трех способов: корректурный, дополнительной записи и исправительной проводки отрицательными числами «красное сторно».

**Корректурный способ** применяется в тех случаях, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборотов за данный месяц. При этом способе ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, а правильная сумма надписывается сверху. Исправление оговаривается и заверяется подписью сделавшего его лица.

**Способ дополнительной записи** применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но проводка составлена на меньшую сумму, чем следовало. В этом случае для исправления ошибки делается дополнительная проводка с той же корреспонденцией счетов на разницу между правильной и ошибочной суммами.

**Способ проводок отрицательными числами («красное сторно»)** применяется для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов или в завышенной сумме. Неправильная запись повторяется красными чернилами, после которой делается правильная запись обычными чернилами. Вместо красных можно применять обычные чернила, но в этом случае исключаемая сумма **берется в рамку**.

При подсчете оборотов по счетам запись отрицательными числами вычитается, и таким образом ошибка исправляется.

***Пример.** Предположим, допущена неправильная корреспонденция счетов при записи:*

*Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Д-т сч. 50 «Касса» 450 000 руб.*

*Впоследствии оказалось, что была выдана не заработная плата рабочему, а сумма в подотчет на хозяйственные расходы.*

*Для исправления ошибки неправильная запись корректируется путем составления проводки отрицательными числами.*

*Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
К-т сч. 50 «Касса» 450 000 руб.*

*Затем производится правильная запись:*

*Д-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»*

*К-т сч. 50 «Касса»*

*450 000 руб.*

В случаях, когда корреспонденция счетов указана правильно, но сумма завышена, исправительная проводка красными чернилами делается только на разницу между ошибочной и правильной суммами.

При ошибках в регистрах журнально-ордерной формы счетоводства после проставления итогов, но до внесения их в «Главную книгу», исправление делается в предусмотренных для этого после итогов свободных строках или графах на основании специально составленной бухгалтерской справки. После перенесения в «Главную книгу» итогов из регистров никакие исправления не допускаются. Необходимые исправления оборотов оформляются специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные этой справки заносятся в «Главную книгу» обособленно.

## **ТЕМА 8. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **Вопросы:**

1. Понятие формы бухгалтерского учета.
2. Содержание мемориально-ордерной формы учета.
3. Содержание журнально-ордерной формы учета.
4. Содержание автоматизированной формы учета.
5. Содержание упрощенной формы учета.

### **8.1. Понятие формы бухгалтерского учета**

Формой бухгалтерского учета называется комплекс взаимосвязанных регистров синтетического и аналитического учета, разработанных и справочных таблиц, применяемых на предприятии для ведения учета.

Несмотря на свое различие, они должны составлять единую систему, позволяющую отражать, обобщать и синтезировать данные учета, представлять их в готовом виде для заполнения отчетности. Объединяет их систему и единая методика ведения учета, основанная на принципе двойной записи на счетах.

Формы учета, как и вся система управления, развивались, совершенствовались. Так, например, одной из наиболее древних и общепризнанных форм бухгалтерского учета, описание которой сделано Л. Пачоли в 1494 г. в своем «Трактате о счетах и записях», является староитальянская. Эта форма состояла из трех книг: Мемориала (памятной повседневной книги), Журнала (хронологический регистр с проводками) и Главной книги (содержащей все счета, сальдо и обороты). Именно эта форма учета получила наибольшее распространение.

Впоследствии на базе староитальянской формы появились различные национальные формы, которые отличались не только друг от друга, но и от исходной староитальянской – французская, новоитальянская, немецкая, американская, русская. Совершенствование национальных форм учета привело к еще большему их разнообразию по другим, технологическим признакам – шахматная, интегральная, тройная.

В настоящее время в Республике Беларусь применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная. Эта классификация форм приведена в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (1994 г.).

Большое число предприятий в настоящее время применяют комбинированные или смешанные формы учета, основанные на журнально-ордерной или мемориально-ордерной и автоматизированной.

Форма бухгалтерского учета определяется системой сочетания и построения учетных регистров, последовательности и способов записей в них.

## 8.2. Содержание мемориально-ордерной формы учета

**Мемориально-ордерная** форма учета широкое распространение получила в 1928–1930 гг. Ее название соответствует названию основного регистра – *мемориальный ордер* (дословный перевод – памятный приказ). Сущность этой формы сводится к следующему: на основе отдельных первичных документов или группировочных и накопительных ведомостей составляются мемориальные ордера. Общая сумма каждого ордера записывается в регистрационный журнал. Данные мемориального ордера записыва-



ются в Главную книгу (рис. 8.1). По окончании месяца итоги записей по дебету и кредиту каждого счета (обороты) переносятся в оборотную ведомость по синтетическим счетам. По данным сальдо на начало месяца (Сн) и оборотов определяются сальдо на конец месяца (Ск). Итог оборотной ведомости сверяется с итоговой суммой по регистрационному журналу. На основании оборотной ведомости составляется баланс (рис. 8.2).

Д-т		Счет		К-т			
Дата	№ мемориального ордера	По кредиту счетов	Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	По дебету счетов	Итого по кредиту

Рис. 8.1. Форма Главной книги (мемориально-ордерная система учета)

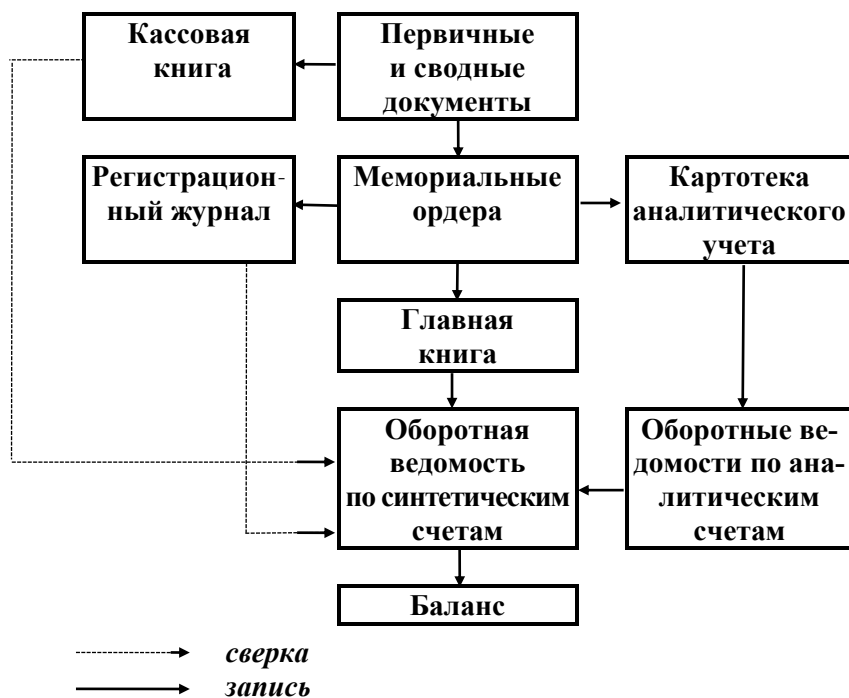


Рис. 8.2. Схема движения документооборота при мемориально-ордерной форме ведения учета

Достоинством мемориально-ордерной формы учета, является то, что она легко приспосабливается к любым отраслям, типам предприятий и производств. Эта форма оказалась более приспособленной для применения средств автоматизации учета. На ее основе излагается теория (основы) бухгалтерского учета (проводки, регистрационный журнал, шахматная и оборотно-сальдовая ведомости). Недостатки формы заключаются в многократности записей одних и тех же операций в различных регистрах, отрыв аналитического учета от синтетического, множество вспомогательных регистров, сложность в выявлении ошибок (кроме двойной записи).

Упрощенным вариантом мемориально-ордерной формы учета можно считать форму *Журнал–Главная*. Однако исторически эта форма возникла и изложена гораздо раньше всех ныне существующих (1802 г., Э. Дегранж) и получила впоследствии распространение и известность, как *американская форма*. Особенностью этой формы является то, что она предназначена для ведения учета на небольших предприятиях, с ограниченным числом хозяйственных операций и применяемых счетов. Свое название форма получила по названию основного регистра – книги *Журнал–Главная* (табл. 8.1).

Таблица 8.1

*Журнал–Главная*

Проводка		Содержание записей	Сумма по ордеру	01		02		10		20		60	
				Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
		Сальдо на 1.03		100			300	200		700			400
2.03	1	По счету № 428 от поставщиков	500					500					500
3.03	2	По требованию № 87 в производство	300						300	300			
5.03	3	Начислен износ за март	100			100				100			
		Обороты за мар	900				100	500	300	400			500
		Сальдо на 1.04	–	100			400	400		1100			900

Журнал–Главная – это комбинированный регистр, предназначенный одновременно для хронологической и систематической регистрации хозяйственных операций, т. е. он используется в качестве Журнала регистрации хозяйственных операций и в качестве Главной книги счетов. Отсюда и его двойное название.

Записи в регистре ведутся на основе первичных документов и проводок по каждой операции, а при их значительном количестве – на основе накопительных ведомостей и мемориальных ордеров. Сумма по каждой операции в регистре отражается трижды: вначале как хронологическая запись, а затем как двойная запись на счетах – по дебету и кредиту согласно бухгалтерской проводке.

После отражения последней операции за месяц по всем счетам, открытым в регистре, подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты и выводятся конечные сальдо. Проверка правильности двойной записи на счетах осуществляется путем суммирования дебетовых оборотов по всем счетам и сравнения итога с аналогичным итогом кредитовых оборотов по всем счетам (оборотный баланс). Эти итоги должны быть равны не только между собой, но и с суммой оборота за месяц, полученной по всем операциям по первой графе регистра. Аналогично контролируется равенство дебетовых и кредитовых сальдо по всем счетам. Эти сальдо и переносятся затем в отчетный баланс.

Эта форма учета чаще всего используется на малых предприятиях. Достоинством формы Журнал–Главная является ее простота, ясность, обозримость данных. При значительном количестве хозяйственных операций на предприятии усложняются записи и форма самого регистра.

### 8.3. Содержание журнально-ордерной формы учета

*Журнально-ордерная* форма учета явилась следствием дальнейшего совершенствования мемориально-ордерной формы. Свое название она получила по названию основного регистра – журнал-ордер.

Журнально-ордерная форма учета основана на использовании принципов накапливания (собирания) данных первичных документов в разрезах, необходимых для ведения синтетических и аналитических учетов.

Журнально-ордерная форма учета применяется в двух вариантах:

- 1) полная форма, включающая 16 типовых журналов-ордеров и предназначенная для использования на больших предприятиях;
- 2) сокращенная, состоящая из 8 типовых журналов-ордеров и предназначенная для средних и малых предприятий.

Кроме основных регистров в форму входят типовые вспомогательные ведомости и разработочные таблицы. Полная форма в настоящее время включает в себя 18 вспомогательных ведомостей и 15 разработочных таблиц; сокращенная – 6 ведомостей и 1–3 разработочные таблицы. Обобщающим регистром в журнально-ордерной форме, как и в других формах, является Главная книга счетов.

Впервые эта форма была применена на предприятиях электропромышленности и электростанциях в 1939 г., а массовое ее распространение началось с 1949 г. после разработки типовых форм регистров. В настоящее время журнально-ордерная форма учета применяется на подавляющем большинстве средних и крупных предприятий всех отраслей производственной сферы.

Схема движения документооборота журнально-ордерной системы учета отражена на рис. 8.3.

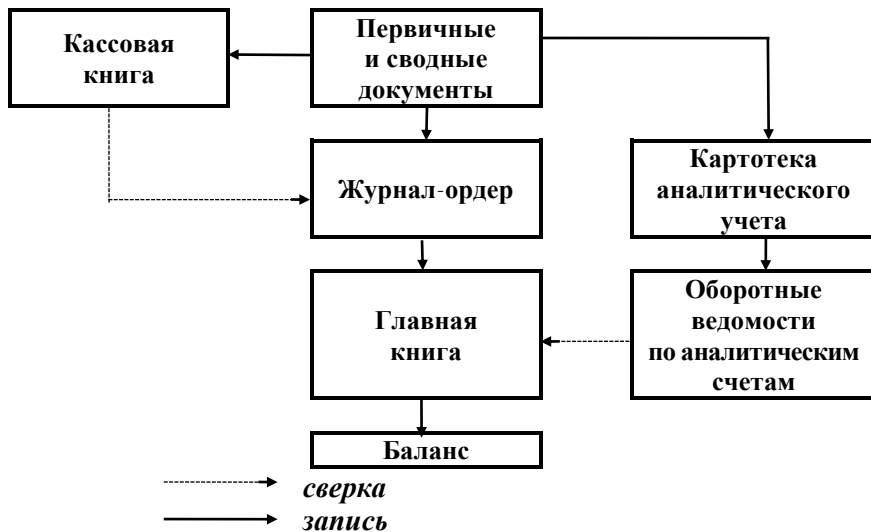


Рис. 8.3. Схема движения документооборота при журнально-ордерной форме ведения учета

Данные из первичных бухгалтерских документов записывают в соответствующие журналы-ордера в разрезе корреспондирующих счетов. Итоговые суммы записей за месяц из журналов-ордеров переносят в Главную книгу счетов. На основе Главной книги (рис. 8.4) заполняется отчетный баланс

*Счет* \_\_\_\_\_

Месяц	Обороты по дебету												Оборот по кредиту	Сальдо		Месяц
												Итого по д-ту		Итого	Д-т	
Сальдо на начало месяца																
Январь февраль и т.д.																

Рис. 8.4. Форма Главной книги

Журнально-ордерная форма позволяет организовать работу в бухгалтерии по отдельным секторам, в которых учет ведется по объектам или процессам и заканчивается составлением определенных вспомогательных ведомостей и журналов-ордеров. Сектор сводного учета ведет в этом случае Главную книгу, осуществляет анализ, контроль, подготовку и заполнение баланса и других форм отчетности. Параллельная и независимая работа многочисленных секторов в бухгалтерии позволяет организовать работу любого числа работников с нормальной равномерной их загрузкой как по секторам, так и в течение отчетного периода. В этом одно из основных **достоинств** журнально-ордерной формы учета, позволяющей использовать ее на крупных предприятиях.

**Недостаток** этой формы заключается в том, что каждый журнал-ордер имеет сложные по построению таблицы, вспомогательные ведомости и разработочные таблицы. Различна техника их ведения, что требует дополнительно времени для ее изучения и освоения.

Сокращенная журнально-ордерная форма, состоящая из 8 журналов-ордеров и 6 вспомогательных ведомостей, построена по той же схеме, что и полная. Разница заключается только в том, что ряд журналов-ордеров полной формы объединены и представлены меньшим их количеством, как и уменьшено количество самих счетов, рекомендуемых для применения на малых предприятиях.

Первых три журнала-ордера при полной форме здесь объединены в одном журнале-ордере № 01. Журнал-ордер № 03 содержит кредитовые обороты не только по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», но и аналогичные обороты по всем другим расчетам, которые рекомендуется вести с использованием, в основном, счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Журнал-ордер № 05 используется для отражения процесса производства, а журналы-ордера № 06, 07, 08 – для счетов по учету реализации продукции, финансовых результатов и капитальных вложений.

Сокращенная форма более обозрима и компактна по сравнению с полной. Вместе с тем, она также сложна по построению, что вызывает трудности не только в ее изучении, но и при автоматизации.

#### **8.4. Содержание автоматизированной формы учета**

Основными предпосылками автоматизации учета являются большая трудоемкость сбора, регистрации и обработки информации, сложность выполняемых расчетов, разнообразие форм входной и выходной информации, постоянное совершенствование и изменение нормативно-правовых актов.

Полностью автоматизированный учет позволяет вести более точный учет, избегать ошибок, сокращает время ведения учетных работ, тем самым повышает производительность труда работников, финансовое положение организации.

В основе таблично-автоматизированной формы учета заложена документация. Группировка и обобщение учетной информации осуществляется с помощью компьютеров. С помощью АРМ бухгалтера получают регистры, соответствующие журналам-ордерам, карточкам, книгам и др. Таким образом, информация, вводимая в компьютер из первичных документов, обрабатывается с помощью специальной и уже имеющейся в памяти ЭВМ нормативно-справочной информации. На ее основе формируются соответствующие базы

данных. При запросе бухгалтера эти данные могут быть представлены в виде электронных таблиц на мониторе, а также распечатаны в форме отдельных документов, регистров по тому или иному счету, отчетности за определенный период. Общая схема обработки данных с помощью ЭВМ приведена на рис. 8.5.



Рис. 8.5. Схема обработки данных при автоматизированной форме ведения учета

Средства работы с документами дают возможность организовать ввод документов, их произвольное распределение по журналам и поиск любого документа по различным критериям: номеру, дате, сумме, контрагенту.

С помощью программы достигается автоматическое получение регистров синтетического и аналитического учета, контроль данных на экране, полностью исключается заполнение ведомостей ручным способом, повышается качество обработки информации.

Набор стандартных отчетов в данной версии дополнен отчетом «Диаграмма», который позволяет представлять бухгалтерскую информацию в графическом виде.

В настоящее время ведение бухгалтерского учета на ПЭВМ осуществляется с применением пакета прикладных программ «Бухгалтерия – 1С», «Галактика» и др.

## 8.5. Содержание упрощенной формы учета

Вопросы ведения упрощенного бухгалтерского учета и отчетности стали особенно актуальными с 1 июля 2007 г., когда с целью упрощения порядка налогообложения предприятий и индивидуальных предпринимателей, создания благоприятных условий для осуществления предпринимательской деятельности Указом Президента Республики Беларусь установлены новые условия применения упрощенной системы налогообложения.

Кроме предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения, упрощенный бухгалтерский учет могут вести также малые предприятия с численностью работников до 15 человек и средние предприятия с численностью работников от 15 до 100 человек, в том числе частные унитарные предприятия, созданные индивидуальными предпринимателями.

Организации имеют право применять следующие виды упрощенного бухгалтерского учета.

**1. Учет в книге учета доходов и расходов** предприятий и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

При таком учете бухгалтерские проводки не составляются. Такой учет могут вести:

– предприятия со средней численностью работников, не превышающей 15 человек в месяц, и ИП с валовой выручкой (для предприятий и ИП) в течение года не более 600 млн руб., если они не уплачивают НДС;

– организации и ИП, занимающиеся розничной торговлей и (или) оказывающие услуги общественного питания, использующие в качестве налоговой базы валовой доход, со средней численностью работников за каждый месяц, не превышающей 5 человек, и ИП, валовая выручка которых не превышает 600 млн руб. в год.

**2. Учет по простой форме бухгалтерского учета** (без использования регистров учета имущества предприятия (ведомостей)).

При простой форме ведения бухгалтерского учета предприятия и ИП могут вести учет всех операций путем их регистрации только в книге учета хозяйственных операций (форма К-1).

Такой учет могут вести предприятия со средней численностью за каждый месяц, не превышающей 15 человек, и индивидуальные



предприниматели, как применяющие, так и не применяющие упрощенную систему налогообложения.

3. *Учет с использованием регистров учета* (ведомостей В-1–В-11), рекомендованных Министерством финансов Республики Беларусь.

Такой учет могут вести предприятия со средней численностью работников в месяц от 15 до 100 человек, как применяющие, так и не применяющие упрощенную систему налогообложения.

Кроме этих видов упрощенного бухгалтерского учета предприятия имеют право вести бухгалтерский учет в общеустановленном порядке, т.е. с применением следующих форм учета:

- 1) полная – 16-журнально-ордерная форма;
- 2) сокращенная – 8-журнально-ордерная форма;
- 3) мемориально-ордерная форма.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль: учебное пособие / С.И. Адаменкова [и др.]; под общ. ред. О.А. Левкович. – Минск: Элайда, 2006. – 552 с.: ил.
2. Бухгалтерский учет: теория, документы, корреспонденция счетов, регистры, отчетность: практическое пособие / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 6-е изд., перераб. и доп. – Минск: ФУАинформ, 2007. – 807 с.: табл.
3. Закон Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности. – Минск: Информпресс, 1998. – 18 с.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 апреля 2002 г. № 62.
5. Кожарская, Н.В. Бухучет, отчетность и финансы в малом и среднем бизнесе: практическое пособие / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск: Изд-во Гревцова, 2007. – 307 с.: ил.
6. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.А. Левкович, И.Н. Тарасевич. – 6-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2010. – 767 с.: ил., табл.
7. Лемеш, С.С. Теория бухгалтерского учета: таблицы, схемы, задачи, тесты: учебно-методическое пособие: для студентов экономических специальностей вузов / С.С. Лемеш. – Минск: ФУАинформ, 2009. – 167 с.
8. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / П.Я. Папковская. – 5-е изд., изм. и доп. – Минск: Информпресс, 2009. – 240 с.: ил., табл.
9. Азаренко, А. Пособие по теории бухгалтерского учета / А. Азаренко, Т. Манцорова, Т. Морозова. – Минск: Амалфея, 2008. – 156 с.
10. Снитко, М.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для экономических специальностей вузов / М.А. Снитко. – Минск: Современная школа, 2006. – 309 с.: ил., табл.
11. Сушкевич, А.Н. Альбом типовых унифицированных форм первичной учетной документации с образцами заполнения /

А.Н. Сушкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Ред. журн. «Финансы, учет, аудит», 2006.

12. Тарасевич, И.Н. Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: краткий курс лекций: для слушателей системы переподготовки / И.Н. Тарасевич. – Минск: Амалфея, 2008. – 147 с.: ил., табл.

13. Теория бухгалтерского учета: учебно-методическое пособие для экономических специальностей / Барановичский государственный университет; сост.: О.А. Гулевич, И.А. Хитрова. – Барановичи: БарГУ, 2009. – 117 с.

14. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: сборник нормативных документов. – 7-е изд., доп. – Минск: Информпресс, 2008. – 214 с.

15. Яцковская, Т.С. Ревизия и аудит. Бухгалтерский учет за рубежом (в вопросах и ответах): учебное пособие / Т.С. Яцковская, С.И. Халимончик. – Минск: ЧИУП, 2005.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Приложение 1  
к постановлению  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
14.02.2008 № 19

### БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на \_ \_ \_ \_ \_ 20\_\_ г.

		КОЛЫ
	Форма 1 по ОКУД	0502070
	Дата (год, месяц, число)	
Организация	по ОКЮЛП	
Учетный номер платель-	УНП	
Вид деятельности	по ОКЭД	
Организационно-правовая форма	по ОКОПФ	
Орган управления	по СООУ	
Единица измерения	по ОКЕИ	
Адрес		

---

	Контрольная сумма	
	Дата утверждения	
	Дата от правки	
	Дата принятия	

## Продолжение прил. 1

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства:			
первоначальная стоимость	101		
амортизация	102		
остаточная стоимость	110		
Нематериальные активы:			
первоначальная стоимость	111		
амортизация	112		
остаточная стоимость	120		
Доходные вложения в материальные ценности:			
первоначальная стоимость	121		
амортизация	122		
остаточная стоимость	130		
вложения во внеоборотные активы	140		
В том числе:	141		
незавершенное строительство			
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы и затраты	210		
В том числе:	211		
сырье, материалы и другие аналогичные активы			
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты	213		
расходы на реализацию	214		
готовая продукция и товары для реализации	215		
товары отгруженные	216		
выполненные этапы по незавершенным работам	217		
расходы будущих периодов	218		
прочие запасы и затраты	219		
налоги по приобретенным товарам, работам, услугам	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе:	231		
покупателей и заказчиков			
прочая дебиторская задолженность	232		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после	240		

## Продолжение прил. 1

1	2	3	4
В том числе:	241		
покупателей и заказчиков			
поставщиков и подрядчиков	242		
по налогам и сборам	243		
по расчетам с персоналом	244		
разных дебиторов	245		
прочая дебиторская задолженность	249		
Расчеты с учредителями	250		
В том числе по вкладам в уставный фонд	251		
Прочие	252		
Денежные средства	260		
В том числе денежные средства на депозитных счетах	261		
Финансовые вложения	270		
Прочие оборотные активы	280		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС (190 + 290)	300		
Пассив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный фонд	410		
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)	411		
Резервный фонд	420		
В том числе:	421		
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством			
резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами	422		
Добавочный фонд	430		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	440		
Не распределенная (не использованная) прибыль (не покрытый убыток)	450		
Целевое финансирование	460		
Доходы будущих периодов	470		
ИТОГО по разделу III	490		
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		

## Продолжение прил. 1

1	2	3	4
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Кредиторская задолженность	620		
В том числе:	621		
перед поставщиками и подрядчиками			
перед покупателями и заказчиками	622		
по расчетам с персоналом по оплате труда	623		
по прочим расчетам с персоналом	624		
по налогам и сборам	625		
по социальному страхованию и обеспечению	626		
по лизинговым платежам	627		
перед прочими кредиторами	628		
Задолженность перед участниками (учредителями)	630		
В том числе по выплате доходов, дивидендов	631		
прочая задолженность	632		
Резервы предстоящих расходов	640		
Прочие краткосрочные обязательства	650		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>		
<b>БАЛАНС (490+590+690)</b>	<b>700</b>		
Из строки 620:			
долгосрочная кредиторская задолженность	701		
краткосрочная кредиторская задолженность	702		
Активы и обязательства, учитываемые за балансом	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Арендованные (в том числе по лущенные в пользование, лизинг) основные средства	001		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002		
Материалы, принятые в переработку	003		
Товары, принятые на комиссию	004		
Оборудование, принятое для монтажа	005		
Бланки строгой отчетности	006		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009		
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств	010		
Основные средства, сданные в аренду (лизинг)	011		
Нематериальные активы, полученные в пользование	012		
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	013		
Потеря стоимости основных средств	014		

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2

### Типовой план счетов бухгалтерского учета

Наименования счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>РАЗДЕЛ I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков
		2. Приобретение объектов природопользования
		3. Строительство и создание объектов основных средств
		4. Приобретение объектов основных средств
		5. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств
		6. Приобретение и создание нематериальных активов
		7. Перевод молодняка животных в основное стадо
		8. Приобретение взрослых животных
		9. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
<b>РАЗДЕЛ II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>		
Материалы	10	1. Сырье и материалы
		2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
		3. Топливо
		4. Тара и тарные материалы
		5. Запасные части
		6. Прочие материалы
		7. Материалы, переданные в переработку на сторону
		8. Строительные материалы
		9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
		10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
		11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации



Продолжение прил. 2

1	2	3
Животные на выращивании и откорме	11	1. Молодняк животных 2. Животные на откорме
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
<b>РАЗДЕЛ III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
Основное производство	20	1. Промышленное производство
		2. Сельскохозяйственное производство
		3. Эксплуатация транспорта и связи
		4. Производство строительных и монтажных работ
		5. Производство проектных и изыскательских работ
		6. Производство геологоразведочных работ
		7. Производство научно-исследовательских и конструкторских работ
		8. Содержание и ремонт автомобильных дорог
		9. Общественное питание
Полуфабрикаты собственного производства	21	-
Вспомогательные производства	23	1. Обслуживание различными видами энергии
		2. Внутризаводское транспортное обслуживание
		3. Ремонт основных средств
		4. Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций
		5. Эксплуатация мелких транспортных хозяйств
		6. Возведение временных (не титульных) сооружений
		7. Добыча нерудных материалов
		8. Лесозаготовки и лесопиление
		9. Переработка сельскохозяйственной продукции
Общепроизводственные расходы	25	1. Содержание и эксплуатация оборудования 2. Общецеховые расходы
Общехозяйственные расходы	26	1. Общезаводские расходы 2. Накладные расходы
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальные хозяйства
		2. Подсобные сельские хозяйства
		3. Бытовое обслуживание
		4. Содержание детских дошкольных учреждений
		5. Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения

Продолжение прил. 2

1	2	3
		6. Содержание учреждений культуры
		7. Выполнение научно-исследовательских работ
<b>РАЗДЕЛ IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции работ, услуг	40	
Товары	41	1. Товары на складах
		2. Товары в розничной торговле
		3. Тара под товаром и порожня
		4. Покупные изделия
		5. Продукция подсобного сельского хозяйства
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка
		2. Скидка поставщиков
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершен. работам	46	
<b>РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>		
Касса	50	1. Касса организации
		2. Операционная касса
		3. Денежные документы
		4. Валютная касса
		5. Касса филиала
Расчетный счет	51	
Валютные счета	52	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы
		2. Чековые книжки
		3. Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь
		4. Депозитные счета в иностранной валюте
		5. Специальный счет средств целевого финансирования
		6. Текущий счет филиала
		7. Банковские карточки
Переводы в пути	57	1. Инкассированные денежные средства
		2. Денежные средства для покупки валюты
		3. Валютные средства для продажи
		4. Переводы в пути по банковским картам
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции
		2. Долговые ценные бумаги
		3. Предоставленные займы
		4. Вклады по договору простого товарищества

Продолжение прил. 2

1	2	3
Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги	59	
<b>РАЗДЕЛ VI. РАСЧЕТЫ</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты в порядке инкассо 2. Расчеты плановыми платежами 3. Векселя полученные 4. Авансы полученные
Резервы по сомнительным долгам	63	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам банка 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам банка 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, продукции работ, услуг 2. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции работ, услуг 3. Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода) 4. Налоги на доходы физических лиц 5. Прочие налоги, сборы и отчисления
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный фонд 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты за товары, проданные в кредит 7. Имущество, переданное в безвозмездной пользование

Продолжение прил. 2

1	2	3
Внутрихозяйственные расче- ты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу
		2. Расчеты по текущим операциям
		3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>РАЗДЕЛ VIII. ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ</b>		
Уставный фонд	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный фонд	82	
Добавочный фонд	83	По видам источников
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
<b>РАЗДЕЛ VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>		
Реализация	90	1. Выручка от реализации 2. Себестоимость реализации 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прочие налоги и сборы из выручки 9. Прибыль/убыток от реализации
Операционные доходы и расходы	91	1. Операционные доходы 2. Операционные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из операционных доходов 9. Сальдо операционных доходов и расходов
Внереализационные доходы и расходы	92	1. Внереализационные доходы 2. Внереализационные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов 9. Сальдо внереализационных доходов и расходов
Страховые взносы	93	1. Страховые взносы (премии) по прямому страхованию 2. Страховые премии и портфель премий, полученные по рискам принятым в перестрахование 3. Уплаченные страховые премии по рискам, переданным в перестрахование
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
Страховые резервы	95	По видам страховых резервов, долям перестраховщиков в страховых резервах и по результатам изменения страховых резервов
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей и другие.
Прибыли и убытки	99	

## ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

НАИМЕНОВАНИЕ СЧЕТА	НОМЕР СЧЕТА
Арендованные основные средства	001
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009
Амортизационный фонд воспроизводства основных средств	010
Основные средства, сданные в аренду	011
Нематериальные активы, полученные в пользование	012
Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов	013
Потеря стоимости основных средств	014
Товары отгруженные в отпускных ценах	015
Имущество, находящееся в совместном владении	016
Именные приватизационные чеки «Имущество»	017
Материалы, оборудование, принятые (приобретенные) в рамках гарантийных обязательств	018

**ПРАКТИКУМ**

**Задача 1.** Определить, какие из счетов относятся к активным, пассивным и активно-пассивным:

- 1) уставный фонд;
- 2) прибыли и убытки;
- 3) материалы;
- 4) основные средства;
- 5) основное производство;
- 6) готовая продукция;
- 7) расчеты с поставщиками и подрядчиками;
- 8) касса;
- 9) расчетный счет;
- 10) расчеты по налогам и сборам;
- 11) расчеты с персоналом по оплате труда;
- 12) расчеты по социальному страхованию и обеспечению;
- 13) расчеты по краткосрочным кредитам и займам;
- 14) специальные счета в банках;
- 15) амортизация основных средств;
- 16) расчеты с разными дебиторами и кредиторами;
- 17) финансовые вложения;
- 18) нематериальные активы;
- 19) амортизация нематериальных активов;
- 20) вспомогательные производства;
- 21) товары отгруженные;

**Задача 2.** На основании перечисленных хозяйственных операций составить корреспонденцию счетов.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция	
	Д-т	К-т
1. Поступили деньги в кассу с расчетного счета		
2. Выдана заработная плата работникам из кассы		
3. Перечислена задолженность с расчетного счета поставщикам		
4. Зачислена выручка на валютный счет от покупателей		

## Окончание таблицы

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция	
	Д-т	К-т
5. Отпущены материалы со склада в основное производство на технологические нужды		
6. Выданы деньги из кассы подотчетному лицу на хозяйственные нужды		
7. Перечислена задолженность по налогу на прибыль с расчетного счета		
8. Сдана готовая продукция на склад из основного производства		
9. Начислена заработная плата рабочим основного производства		
10. Поступили материалы от поставщиков		

**Задача 3.** На основании корреспонденции счетов составить содержание хозяйственных операций.

Д-т 50 К-т 51

Д-т 70 К-т 50

Д-т 51 К-т 50

Д-т 10 К-т 60

Д-т 20 К-т 10

Д-т 71 К-т 50

Д-т 20 К-т 70

Д-т 43 К-т 20

**Задача 4.** В организации имеются остатки по приведенным ниже счетам:

№ п/п	Счета	Сумма, тыс. руб.
1	Основные средства	169 700
2	Амортизация основных средств	51 800
3	Материалы	40 800
4	Готовая продукция	109 200
5	Касса	5 800
6	Расчетный счет	358 500
7	Расчеты с бюджетом	27 900
8	Уставный фонд	170 000

## Окончание таблицы

№ п/п	Счета	Сумма, тыс. руб.
9	Расчеты с поставщиками (кредиторская задолженность)	50 100
10	Краткосрочные кредиты банка	132 900
11	Расчеты по социальному страхованию	6 300
12	Расчеты с прочими кредиторами, дебиторами (дебитора)	33 700
13	Расчеты по оплате труда	50 000
14	Прибыли и убытки (прибыль)	97 700
15	Доходы будущих периодов	80 000
16	Долгосрочные кредиты банка	84 000
17	Нераспределенная прибыль прошлых лет	47 000
18	Расчеты с подотчетными лицами (дебиторы)	80 000

**В организации за отчетный месяц проведены следующие хозяйственные операции:**

1. Поступили от поставщика и оприходованы на складе:
  - а) сырье и материалы – 32 000 тыс. руб.
  - б) топливо – 16 000 тыс. руб.
  
2. Перечислено поставщику с расчетного счета за:
  - а) сырье и материалы – 27 000 тыс. руб.
  - б) топливо – 10 000 тыс. руб.
  
3. Погашен краткосрочный кредит банка – 25 000 тыс. руб.
4. Получены денежные средства с расчетного счета в кассу для:
  - а) выплаты заработной платы – 47 000 тыс. руб.
  - б) командировочных расходов – 20 000 тыс. руб.
  - в) хозяйственных нужд – 8 000 тыс. руб.
5. Получены от поставщика и оприходованы на складе запасные части – 86 000 тыс.руб.
6. Выплачена заработная плата работникам – 47 000 тыс.руб.
7. Выдано зав складу под отчет на хозяйственные нужды – 8 000 тыс. руб.
8. От подотчетного лица поступил на склад инвентарь – 2 500 тыс. руб.



9. Возвращена неиспользованная сумма заведующим складом в кассу организации – ? (сумму рассчитать).

10. Выдано бухгалтеру на командировочные расходы – 14 000 тыс. руб.

11. Перечислены налоги в бюджет – 20000 тыс. руб.

12. Поступил от покупателя аванс на расчетный счет – 45 000 тыс. руб.

13. Погашена задолженность по социальному страхованию – 5 300 тыс. руб.

14. Поступили и оприходованы шины – 30 000 тыс. руб.

15. Отгружена готовая продукция покупателю – 34 000 тыс. руб.

16. Поступили в кассу деньги от покупателя – 58 000 тыс. руб.

17. На расчетный счет поступил краткосрочный кредит – 75 000 тыс. руб.

18. От подотчетного лица поступили на склад материалы – 27 500 тыс. руб.

19. Переданы в основное производство со склада материалы для обработки – 5 800 тыс. руб.

20. Начислена заработная плата рабочим основного производства – 12 400 тыс. руб.

### **ТРЕБУЕТСЯ:**

1. Составить бухгалтерский баланс по форме, предусмотренной стандартом, на начало месяца.

2. Зарегистрировать хозяйственные операции в журнал по форме, предусмотренной стандартом, отразив корреспонденцию счетов бухгалтерского учета.

3. Открыть счета и составить бухгалтерские проводки.

4. Определить сальдо на конец отчетного периода.

5. Составить оборотную ведомость.

6. Составить шахматную ведомость.

7. На основе оборотной ведомости составить баланс на конец месяца.

Учебное издание

КОМИНА Наталья Васильевна  
САХНОВИЧ Татьяна Александровна

ОСНОВЫ ТЕОРИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Пособие для студентов  
экономических специальностей

Редактор Е.О. Коржуева  
Компьютерная верстка С.В. Бондаренко, Д.А. Исаева

---

Подписано в печать 23.08.2010.

Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная.

Отпечатано на ризографе. Гарнитура Таймс.

Усл. печ. л. 7,41. Уч.-изд. л. 4,05. Тираж 100. Заказ 585.

---

Издатель и полиграфическое исполнение:  
Белорусский национальный технический университет.

ЛИ № 02330/0494349 от 16.03.2009.

Проспект Независимости, 65. 220013, Минск.