

**Н.В.БРЫКОВА**

# ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**УЧЕБНИК**

*Рекомендовано  
Федеральным государственным учреждением  
«Федеральный институт развития образования»  
в качестве учебника для использования в учебном процессе  
образовательных учреждений, реализующих программы  
начального профессионального образования  
по профессии «Бухгалтер»*

*Регистрационный номер рецензии 584  
от 28 июля 2009 г. ФГУ «ФИРО»*



Москва  
Издательский центр «Академия»  
2011

УДК 657(075.32)  
ББК 65.052я722  
Б896

Рецензент —  
преподаватель экономических дисциплин  
ФГОУ СПО «Коломенский аграрный колледж» *В.И. Молчанова*

**Брыкова Н. В.**

Б896 Теория бухгалтерского учета : учебник для нач. проф. образования / Н. В. Брыкова. — М. : Издательский центр «Академия», 2011. — 144 с.

ISBN 978-5-7695-6769-8

Учебник предназначен для изучения предмета «Теория бухгалтерского учета» и является частью учебно-методического комплекта по профессии «Бухгалтер».

Рассмотрены основы теории и практики ведения бухгалтерского учета в соответствии с программой курса «Теория бухгалтерского учета» и действующими нормативными документами. Приведены примеры и даны практические задания по основным вопросам организации и ведения бухгалтерского учета.

Для учащихся учреждений начального профессионального образования.

УДК 657(075.32)  
ББК 65.052я722

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

ISBN 978-5-7695-6769-8

© Брыкова Н.В., 2011  
© Образовательно-издательский центр «Академия», 2011  
© Оформление. Издательский центр «Академия», 2011

Данный учебник предназначен для изучения предмета «Теория бухгалтерского учета» и является частью учебно-методического комплекта по профессии «Бухгалтер».

Учебно-методический комплект по профессии — это основная и дополнительная литература, позволяющая освоить профессию, получить профильные базовые знания. Комплект состоит из модулей, сформированных в соответствии с учебным планом, каждый из которых включает в себя учебник и дополняющие его учебные издания — рабочие тетради, плакаты, справочники и многое другое. Модуль полностью обеспечивает изучение каждой дисциплины, входящей в учебную программу. Все учебно-методические комплекты разработаны на основе единого подхода к структуре изложения учебного материала.

Для существенного повышения качества обучения и приближения к практической деятельности в комплект входят учебные материалы для самостоятельной работы, практикумы, пособие по производственному обучению. Важно отметить, что разработанные модули дисциплин, входящие в учебно-методический комплект, имеют самостоятельную ценность и могут быть использованы при выстраивании учебно-методического обеспечения образовательных программ обучения по смежным профессиям.

При разработке учебно-методического комплекта учитывались требования Государственного образовательного стандарта начального профессионального образования.

## ПРЕДИСЛОВИЕ

В 1994 г. весь цивилизованный мир отметил знаменательное событие в истории мировой культуры и экономической науки — 500 лет с момента выхода труда выдающегося итальянского математика Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях», который положил начало формированию современного бухгалтерского учета.

Считается, что современная цивилизация возникла благодаря усилиям трех великих людей — Христофора Колумба, Николая Коперника и Луки Пачоли. И если о Колумбе и Копернике знают все, то лишь немногие слышали о Пачоли — великом математике и основателе системы учета, зародившейся в XIII — XV веках в городах северной Италии.

Появление «Трактата о счетах и записях» было продиктовано желанием Луки Пачоли дать торговцам «достаточные наставления для ведения в должном порядке их счетов и книг... дабы достопочтенные подданные... получили истинное понятие о полном порядке торгового дела, в котором они так нуждаются». Заслуга Луки Пачоли состоит в том, что он впервые научно обосновал двойную запись на счетах и балансовое обобщение показателей учета.

Очевидно, что без учета экономика многих стран не могла бы развиваться, так как общепризнанно, что учет — это язык хозяйственной деятельности. В сущности, бухгалтеры всего мира говорят на одном языке — языке дебета и кредита, но с разным акцентом. Вот уже более 500 лет этот язык развивается и совершенствуется.

В представленном учебнике предлагаются современные основы бухгалтерского учета, такие как порядок ведения учета на счетах, двойная запись и корреспонденция бухгалтерских счетов, понятие и правила составления бухгалтерского баланса.

## ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 1.1. ПОНЯТИЕ УЧЕТА И ЕГО ВИДЫ

**Учет** — это система наблюдения, регистрации и измерения фактов и явлений, связанных с какой-либо деятельностью. В этой системе особое место занимает хозяйственный учет, или учет хозяйственной деятельности.

Необходимость учета возникла на ранних этапах развития человеческого общества. Объектами учета первоначально были несложные операции, связанные с земледелием, скотоводством и т. п. Становление хозяйственного учета способствовало развитию письменности и математики, так как нельзя вести хозяйство без измерения и счета. С развитием общества развивался и хозяйственный учет — из учета отдельного хозяйства он превратился в сложную систему, которая пронизывает всю экономику государства. Роль учета возрастает по мере усложнения хозяйственной деятельности и увеличения объемов производства.

Учет ведут ежедневно не только в масштабах государства, но и на каждом предприятии, в каждом его подразделении, даже в каждой семье. И если учет — это прежде всего регистрация фактов и событий, то оценка этих фактов подразумевает их количественное измерение.

Для оценки показателей хозяйственного учета используются три вида измерителей — натуральные, трудовые и денежные.

**Натуральные измерители** применяют для учета однородных объектов, например, по массе, длине, количеству, используя следующие единицы измерения: килограмм, метр, штука и т. д. В натуральных измерителях ведут учет выпускаемой продукции, поступления и выбытия товарно-материальных ценностей и т. д.

**Трудовые измерители** применяют для учета затраченного времени на выполнение какого-либо процесса. В качестве трудовых измерителей используют единицы времени — рабочие дни,

часы, минуты и т. д. В трудовых измерителях ведут учет затраченного времени на изготовление продукции, производительности труда, норм выработки, расчет заработной платы и т. д.

**Денежные измерители** являются универсальными и обобщающими показателями хозяйственного учета. В качестве денежного измерителя используют национальную денежную единицу — рубль. В денежном измерителе ведут учет объектов и хозяйственных операций, которые были выражены в натуральных и трудовых измерителях.

Для решения стоящих перед современным хозяйственным учетом задач используют три вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Все виды учета взаимосвязаны и дополняют друг друга, но каждый из них предназначен для выполнения конкретных задач и имеет определенную сферу применения.

**Оперативный учет** используют для повседневного, текущего управления предприятием и получения информации об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К сфере оперативного учета относятся сведения, необходимые для учета рабочего времени, движения готовой продукции, изменения курса валют и т. д. Данные оперативного учета могут быть получены по телефону, телефаксу, Интернету или в устной форме. Оперативный учет ведут по мере необходимости.

**Статистический учет** используют при изучении явлений, которые носят массовый характер в области экономики, науки, образования и т. д. Сведения, полученные в результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее развитие. В статистическом учете широко применяют выборочные методы наблюдения и регистрации.

**Бухгалтерский учет** играет особую роль в системе хозяйственного учета. Он обеспечивает регистрацию, обработку и хранение информации о фактах хозяйственной деятельности предприятия, т. е. с помощью бухгалтерского учета можно охарактеризовать хозяйственную деятельность любого предприятия и оценить его финансовое положение.

## 1.2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ТРЕБОВАНИЯ К ЕГО ВЕДЕНИЮ

Бухгалтерский учет занимает важное место в системе управления предприятием. Руководство предприятия должно распола-

гать полной и объективной информацией о затратах на приобретение ресурсов, планируемой и фактической себестоимости выпускаемой продукции, об ожидаемой и полученной прибыли и о других факторах, влияющих на хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия. Для сбора и обработки такой информации на предприятии предназначен бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет в сравнении с другими видами хозяйственного учета имеет следующие особенности:

- строго документален — основанием для любой бухгалтерской записи должен служить специально оформленный документ;
- регламентирован законодательными и нормативно-правовыми актами;
- является сплошным и непрерывным во времени, так как при ведении бухгалтерского учета необходимо фиксировать все без исключения факты хозяйственной деятельности;
- отражает только те факты, которые поддаются денежной оценке;
- используется на любом предприятии для учета его хозяйственной деятельности;
- осуществляется специальной службой предприятия — бухгалтерией.

Таким образом, бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации о хозяйственной деятельности предприятия путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в едином денежном измерителе.

К ведению бухгалтерского учета предъявляют следующие основные требования:

- учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведут в рублях;
- учет собственного имущества предприятия и имущества других организаций ведут отдельно;
- учет хозяйственных операций ведут на счетах бухгалтерского учета с использованием двойной записи;
- отражают все хозяйственные операции без всякого изъятия.

Бухгалтерский учет часто называют «языком» бизнеса и предпринимательства, поэтому в основе его организации и ведения должны лежать общие правила, принимаемые и исполняемые всеми участниками хозяйственной деятельности. Эти правила регламентируются законодательными и нормативно-правовыми актами — документами, в которых определен порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий и организаций, являющихся юридическими лицами.

Все документы, касающиеся организации и ведения бухгалтерского учета, подразделяют на четыре уровня:

Уровень	Характеристика	Основные документы
Законодательный	Представлен указами Президента Российской Федерации, федеральными законами, приказами Минфина России, постановлениями Правительства Российской Федерации и т. д.	Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н) и т. д.
Нормативный	Представлен положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) Минфина России, которые являются российскими стандартами по бухгалтерскому учету	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» от 06.10.2008 № 106н, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» от 06.07.1999 № 43н, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» от 09.06.2001 № 44н, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» от 30.03.2001 № 26н и т. д.
Методический	Представлен различными приказами органов федеральной власти по вопросам конкретного применения нормативных документов с учетом отраслевых особенностей	«План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» (приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н), Инструкция по применению Плана счетов и т. д.

Уровень	Характеристика	Основные документы
Организационный	Представлен документами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета	Приказы и другие организационно-распорядительные документы (например, приказ об учетной политике предприятия, рабочий план счетов, график документооборота и т.д.)

Нормативное регулирование бухгалтерского учета позволяет однозначно трактовать учетную информацию и определять ответственность за нарушения, допущенные при ведении бухгалтерского учета.

## 1.4. ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие **основные задачи**, которые стоят перед бухгалтерским учетом на современном этапе развития экономических отношений:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям — инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В системе управления предприятием бухгалтерский учет выполняет несколько функций, позволяющих эффективно решать поставленные задачи, основными из которых являются информационная и контрольная **функции**.

**Информационная функция** — одна из главных функций бухгалтерского учета, так как бухгалтерия представляет собой место пересечения информационных потоков на предприятии. Именно здесь собираются все сведения о хозяйственной деятельности из разных подразделений и служб, складывается общая картина состояния дел предприятия. От оперативности, полноты и точности информации о ресурсах, доходах и обязательствах зависит вся дальнейшая деятельность предприятия. Без такой информации невозможно решать текущие задачи и строить планы на будущее.

**Контрольная функция** является не менее важной в бухгалтерском учете, так как все без исключения хозяйственные операции отражают используя единую денежную оценку, что позволяет учитывать и контролировать движение хозяйственных средств предприятия и рационально управлять ими, а также регистрировать все изменения в бухгалтерском учете (как позитивные, так и негативные). Контрольная функция позволяет предупреждать и пресекать приписки, злоупотребления, соблюдать режим экономии, рационально использовать материальные и трудовые ресурсы, сохранять собственность. Таким образом, контрольная функция бухгалтерского учета способствует увеличению доходности предприятия.

## 1.5. ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сферой применения бухгалтерского учета является самостоятельный 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. В качестве **объектов** бухгалтерского учета рассматриваются:

- хозяйственные средства в виде имущественных средств, представляющих собой материальную основу деятельности предприятия;

- источники образования хозяйственных средств, обеспечивающие создание и приобретение хозяйственных средств;
- хозяйственные процессы — процессы снабжения, производства и реализации, составляющие содержание деятельности предприятия.

**Хозяйственные средства** — это средства предприятия, которые находятся в его распоряжении и используются им для осуществления деятельности. Предприятие для обеспечения эффективной деятельности должно иметь различное имущество в виде материальных запасов, оборудования, средств вычислительной техники, программного обеспечения, денежных средств и т.п. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, используемые в процессе деятельности предприятия, называют активами.

**Источники образования хозяйственных средств** необходимы для обеспечения деятельности предприятия хозяйственными средствами. Основным источником образования хозяйственных средств является прибыль предприятия, которую оно направляет на приобретение новых активов, расширение деятельности и т.д. К источникам образования хозяйственных средств относят также капитал предприятия, который формируется за счет средств уставного, резервного и добавочного капитала.

Хозяйственные средства и источники их образования постоянно находятся в движении, так как включены в кругооборот хозяйственных процессов, осуществляемых на предприятии.

**Хозяйственные процессы** любого предприятия образуют производственный цикл (рис. 1.1), который включает в себя процессы снабжения, производства и реализации. Процессы снабжения и реализации в свою очередь образуют цикл обращения.

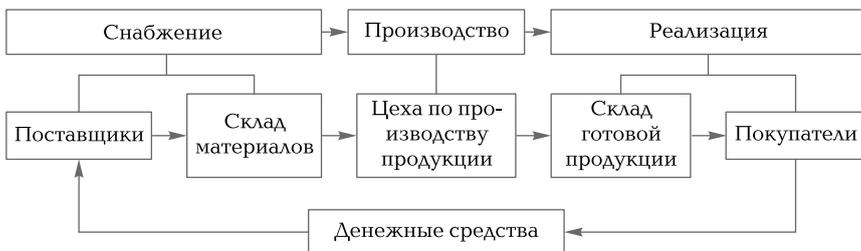


Рис. 1.1. Схема производственного цикла

Процесс *снабжения* представляет собой процесс приобретения хозяйственных средств (например, материальные запасы, топливо, оборудование и т.д.), которые предприятия используют для изготовления продукции и выполнения работ. Материальные запасы, как правило, приобретают в больших объемах, поэтому они сначала поступают на склад предприятия, а затем уже их используют в производстве.

Процесс *производства* является основной деятельности предприятия. В процессе производства предприятия используют:

- трудовые ресурсы — рабочую силу;
- предметы труда — сырье, материалы, топливо, запасные части и т.п., составляющие материальную основу выпускаемой продукции;
- средства труда — оборудование, транспортные средства, аппаратура и прочие средства, создающие условия для осуществления производственного процесса.

Результатом процесса производства является выпуск готовой продукции. Таким образом, уже на стадии производства закладывается будущая прибыль предприятия.

Процесс *реализации* — это продажа продукции покупателям и получение денежных средств в виде выручки от реализации. Финансовый результат от процесса реализации продукции может быть выражен в виде прибыли или убытка.

За счет полученной выручки предприятие приобретает новые партии материалов, выплачивает заработную плату работникам, вновь производит продукцию и продает ее покупателям. Таким образом, процессы снабжения, производства и реализации постоянно повторяются на предприятии в виде производственного цикла.

## 1.6. КЛАССИФИКАЦИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

---

Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. В зависимости от того, какими хозяйственными средствами располагает предприятие и как они участвуют в производственном цикле, их классифицируют по составу и размещению.

По составу хозяйственные средства предприятия (рис. 1.2) подразделяют на оборотные и внеоборотные активы.



Рис. 1.2. Состав хозяйственных средств предприятия

**Оборотные активы** — это хозяйственные средства, которые постоянно находятся в кругообороте хозяйственных процессов. По размещению оборотные активы подразделяют на средства, которые используют:

- в сфере производства — это предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо и т.п. Эти средства используют в каждом производственном цикле, они полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;
- в сфере обращения — товары, готовая продукция, денежные средства, средства в расчетах и т.п. Эти средства постоянно участвуют в процессах снабжения и реализации.

**Внеоборотные активы** — это дорогостоящие хозяйственные средства, имеющие длительный срок использования (более одного года), которые участвуют не в одном, а во множестве произ-

водственных циклов. Внеоборотными активами на предприятии являются основные средства и нематериальные активы.

**Основные средства** — это средства труда, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг. Основные средства постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в процессе начисления амортизации.

**Нематериальные активы** представляют собой средства, которые не имеют материальной формы и физических свойств, но могут использоваться в течение длительного времени (более одного года) и приносить предприятию доход. Нематериальные активы (также как и основные средства) постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в виде амортизационных отчислений.

Основные средства и нематериальные активы, также как и оборотные активы, могут быть использованы:

- в сфере производства — здания цехов, станки, вычислительная техника, промышленные образцы и т.п.;
- в сфере обращения — здания складов, автотранспортные средства, программы складского учета и т.п.

## 1.7. КЛАССИФИКАЦИЯ ИСТОЧНИКОВ ОБРАЗОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

Все хозяйственные средства, которые предприятие уже имеет или которые собирается приобрести, могут быть получены за счет каких-либо источников, например за счет собственных средств или кредитов банка. Источники образования хозяйственных средств (рис. 1.3) подразделяют на собственные и привлеченные.

К **собственным источникам** образования хозяйственных средств относят прибыль, все виды капитала и резервов.

**Прибыль** — основной источник образования хозяйственных средств предприятия. Прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налогов, направляют на пополнение хозяйственных средств, развитие производства, расчеты с учредителями и другие цели.

На предприятии могут быть созданы три вида капитала — уставный, резервный и добавочный.

**Уставный капитал** является обязательным для всех предприятий, представляет собой первоначальный стартовый капитал предприятия и образуется за счет взносов его учредителей.



Рис. 1.3. Состав источников образования хозяйственных средств

**Резервный капитал**, образуемый за счет прибыли предприятия, необходим для покрытия убытков в случаях непредвиденных и чрезвычайных обстоятельств (например, в результате аварий, стихийных бедствий и т. п.).

**Добавочный капитал** предприятия создают за счет прироста стоимости активов по результатам их переоценки (например, переоценка основных средств или ценных бумаг). Средства добавочного капитала используют для увеличения уставного капитала или расчетов с учредителями.

**Резервы** предприятия формируют за счет различных источников, например, за счет финансовых результатов или за счет включения расходов на их создание в производственные затраты. Резервы могут быть использованы для проведения капитального и гарантийного ремонта, премиальных выплат работникам предприятия по итогам работы за год, покрытия убытков при обесценении активов и т. п.

**Привлеченные источники** образования хозяйственных средств — это краткосрочные и долгосрочные кредиты, предоставленные предприятию банками, или займы, полученные от юридических лиц, а также обязательства предприятия перед другими организациями или физическими лицами, например перед поставщиками, бюджетом, работниками предприятия, учредителями и т. п.