

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.

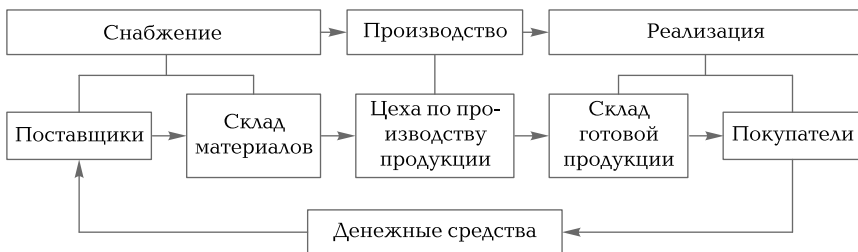


Рис. 1.1. Схема производственного цикла

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.