



**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**  
Белорусский национальный  
технический университет

---

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

**Н. В. Комина**

# **ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Учебно-методическое пособие**

**Часть 2**

**Минск  
БНТУ  
2018**

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Белорусский национальный технический университет

---

Кафедра «Экономика и организация  
машиностроительного производства»

Н. В. Комина

# ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебно-методическое пособие для студентов  
направления специальности 1-27 01 01-01 «Экономика  
и организация производства (машиностроение)»

В 2 частях

Часть 2

*Рекомендовано учебно-методическим объединением  
по образованию в области экономики и организации производства*

Минск  
БНТУ  
2018

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я7

К63

Рецензенты:

*Т. Ф. Манцерава, Е. В. Щемелева*

**Комина, Н. В.**

**К63** Основы теории бухгалтерского учета : учебно-методическое пособие для студентов направления специальности 1-27 01 01-01 «Экономика и организация производства (машиностроение)» : в 2 ч. Ч. 2 / Н. В. Комина. – Минск: БНТУ, 2018. – 35 с.

ISBN 978-985-550-491-8 (Ч. 2).

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

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

Часть 1 издана в 2014 г.

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я7

ISBN 978-985-550-491-8 (Ч. 2)

ISBN 978-985-550-229-7

© Комина Н. В., 2018

© Белорусский национальный  
технический университет, 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ТЕМА 1. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ .....	4
1.1. Классификация бухгалтерских документов .....	4
1.2. Понятие и организация документооборота .....	7
1.3. Инвентаризация, порядок ее проведения .....	9
 ТЕМА 2. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ.....	12
2.1. Понятие и классификация учетных регистров.....	12
2.2. Виды учетных записей в регистрах.....	18
2.3. Способы исправления ошибок в учетных регистрах ..	20
 ТЕМА 3. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	23
3.1. Понятие формы бухгалтерского учета.....	23
3.2. Содержание мемориально-ордерной формы учета .....	24
3.3. Содержание журнально-ордерной формы учета .....	28
3.4. Содержание автоматизированной формы учета .....	31
3.5. Содержание упрощенной формы учета литература .....	32
 СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	35

## ТЕМА 1. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

### Вопросы:

1. Классификация бухгалтерских документов.
2. Понятие и организация документооборота.
3. Инвентаризация, порядок ее проведения.

### 1.1. Классификация бухгалтерских документов

*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.

*1. По назначению* первичные документы делят на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского (учетного) оформления и комбинированные.

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

- 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 под-

писывают 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, относят:

- 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 относят:

- накопительные ведомости;
- ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений;
- ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- калькуляции фактической себестоимости продукции;
- разные виды справок и расчетов, составляемых бухгалтерией.

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 оформляют одним документом.

*Комбинированные документы* сочетают в себе разрешительный и оправдательный характер (признаки распорядительных,

оправдательных и документов бухгалтерского оформления). Примером комбинированного документа являются авансовый отчет, расчетно-платежная ведомость, требование на отпуск материалов, лимитно-заборная карта и др. Применение этого вида документов в учете очень удобно, так как 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* составляют на каждую отдельную операцию в момент ее совершения или сразу же по ее окончании путем первоначальной регистрации, удостоверяющей содержание хозяйственного факта и то, что он действительно имел место. К ним относят документы:

- об отгрузке продукции покупателям (накладные);
- о поступлении материалов и отпуске их со складов предприятия в цеха (накладные, требования, лимитно-заборные карты);
- 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 составляют на основе первичных документов. К ним относят сводные группировочные ведомости, журналы-ордера и т. д. (в зависимости от применяемой формы учета). Применение сводных документов позволяет обобщать первичные документы, что дает возможность на другом уровне анализировать информацию о хозяйственных операциях.

**3. По способу отражения** хозяйственных операций документы делят:

- на разовые, которые отражают одну или одновременно несколько хозяйственных операций. Отличительная черта – сразу же после составления их передают в бухгалтерию; они

могут служить основанием для бухгалтерских записей. Например, приходной ордер по материалам, ведомости распределения расходов, калькуляции, накладные, приемо-сдаточные акты, кассовые ордера, денежные чеки и т. д.;

– *накопительные* документы служат для оформления однородных операций, совершаемых на предприятии в разное время (за неделю, декаду, полмесяца). Их составляют с целью уменьшения числа выписываемых документов по тем операциям, которые производятся на предприятии многократно в течение короткого времени. Например, дневной заборный лист на отпуск сырья, лицевые счета по заработной плате, табель учета рабочего времени, ведомость выполненных работ и т. д.

**4. По месту составления** документы бывают:

– *внутренними*, которые составляют для отражения внутренних операций организации. Например: кассовые приходные и расходные ордера, акты, расчетно-платежные ведомости и др.;

– *внешними*, которые составляют вне данной организации и поступают к учету в оформленном виде. Например: счета-фактуры, выписка из банка, товарно-транспортные накладные и др.

Отдельные внутренние документы в результате совершаемых хозяйственных операций становятся внешними, например, денежные чеки, платежные поручения. При заполнении внутренних документов достаточно указать только обязательные реквизиты, а при составлении внешних документов необходимо еще добавить дополнительные для полноты характеристики хозяйственной операции.

## 1.2 Понятие и организация документооборота

*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.), передают в бухгалтерию, где их проверяют по форме и содержанию, группируют по однородным признакам (они служат основанием для записей в учетных регистрах), после чего переплетают в папки и используют для различных справок, проверок и документальных ревизий.

**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.

**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.

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

**Систему управления документооборотом на предприятии** налаживают следующим образом:

- разрабатывают положение о бухгалтерской службе;

- составляют должностные инструкции для работников бухгалтерии и иных работников предприятия, имеющих отношение к учету;
- составляют график документооборота на предприятии;
- создают технологии обработки учетной информации;
- разрабатывают номенклатуру дел и порядок текущего хранения документов;
- проводят экспертизу документов с точки зрения их ценности и подготовку дел к длительному хранению.

### **1.3. Инвентаризация, порядок ее проведения**

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.

***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. 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).

Для проведения инвентаризации в организации создают постоянно действующую комиссию, 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 инвентариза-

ционные описи, после чего производит сравнение инвентаризационных данных и данных учета, составляет сличительную ведомость. Выявленные расхождения регулируют сразу после окончания инвентаризации.

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

Инвентаризацию имущества производят 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, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

**Основные задачи** инвентаризации:

– 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, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности;

– сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.

Различают **четыре вида инвентаризации**:

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

– *периодическую инвентаризацию* проводят в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества;

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

– *выборочную инвентаризацию* проводят на отдельных участках производства или при проверке работы некоторых материально ответственных лиц.

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

## ТЕМА 2. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

### Вопросы:

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

### 2.1. 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 составляют на бумажных или машинных носителях информации по формам, разработанным предприятиями с соблюдением установленных требований.

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, которые составили и подписали 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 его внесения. Указанное исправление влечет за собой идентичное изменение информации в регистрах бухгалтерского учета, составленных на машинном носителе информации.

К *учетным регистрам* бухгалтерского учета относят:

- 1) накопительные ведомости по счетам;
- 2) реестр выполненных работ (оказанных услуг, реализованных товаров);
- 3) карточку расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов);
- 4) разработочную таблицу по расчету амортизации основных средств (нематериальных активов) и т. д.

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

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

*Бухгалтерские книги* используют для записи хозяйственных операций по синтетическим и аналитическим счетам (Главная книга, Книга учета бланков строгой отчетности, Кассовая книга). Книгу оформляют в начале года. Указывают наименование предприятия, название книги, отчетный год. Страницы нумеруют. На обороте последнего листа за подписью главного бухгалтера, скрепленной печатью, указывают 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, так как 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. 2.1). Их хранят в ящиках по определенной системе. Совокупность однородных по назначению карточек называют *картотекой*.

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

Рис. 2.1. Карточка складского учета материалов

Карточки широко используют для учета основных средств, сортового учета материалов, учета некоторых расчетов, затрат на производство по объектам калькуляции и других целей, например, карточки по учету материалов подразделяют по видам материалов, а внутри их – по наименованиям, сортам, маркам.

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

*Ведомости* (свободные листы) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов (рис. 2.2).

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

Рис. 2.2. Ведомость учета материалов

Ведомости больше карточек и их хранят не в ящиках, а в папках. Примером ведомости как учетного регистра является журнал-ордер.

Учетные регистры в виде свободных листов или карточек легко подвергают любой группировке. Записи в них можно делать при помощи вычислительной техники. Кроме того, есть возможность широкого разделения учетного труда.

*По виду счетных записей* учетные регистры подразделяют:

- на хронологические;
- систематические;
- 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 относят: Кассовую книгу (табл. 2.1), ведомость отгрузки и реализации продукции, Регистрационный журнал и др.

В *систематических регистрах* однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции группируют по счетам синтетического и аналитического учета. Название этих регистров происходит от записи хозяйственных операций в определенном порядке (системе). Например, Главная книга, в которой регистрируют обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов. К систематическим регистрам относят 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.).

Таблица 2.1

## Форма Кассовой книги

Касса за 1 марта 20__ г.				
Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номера корреспондирующих счетов	Приход, руб.	Расход, 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 Гришина В. П.	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			

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 же заключается в том, что они не приспособлены к автоматизации учета и заполнять их приходится вручную.

По степени детализации учетных показателей регистры подразделяют:

- на *синтетические*;
- *аналитические*;
- *комплексные*.

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

Записи в синтетических регистрах производят без пояснительного текста по совокупности сгруппированных однородных по содержанию документов. К синтетическим регистрам относят Главную книгу, 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 ведут не только в денежном, но и в натуральном измерителе. В аналитических регистрах указывают содержание операции.

К аналитическим регистрам относят Кассовую книгу, 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.

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

В настоящее время все большее распространение находят регистры, в которых одновременно сочетают синтетический и аналитический учет, а также совмещают хронологическую и систематическую записи. Такие регистры называют комплексными. К ним относят «Журнал-ордер № 6» – по учету 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 одновременно получать обобщенные синтетические показатели, что приводит к экономии материальных и трудовых средств по ведению учета.

## 2.2. Виды учетных записей в регистрах

В соответствии с Положением о документах и записях в бухгалтерском учете записи в учетные регистры производят 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 вносят чернилами. Записи в регистрах должны быть четкими, без подчисток и помарок.

В бухгалтерском учете используют *шахматную форму* и *линейно-позиционный способ* записи в учетные регистры.

**Шахматная форма** записи означает, что хозяйственную операцию записывают лишь один раз и отражают 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 используют при оформлении «Журнала-ордера № 1».

**Линейно-позиционный способ** записей применяют для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями, с подотчетными лицами и т. д. При данном способе дебетовые и кредитовые обороты отражают в одну линию. Это обеспечивает наблюдение за своевременным истребованием дебиторской и погашением кредиторской задолженности (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Линейно-позиционный способ учета записей

Журнал-ордер № 7 по расчетам с подотчетными лицами, тыс. руб.														
Ф. И. О. подотчетного лица	Остаток на начало месяца		Дебетовые обороты				Кредитовые обороты				Остаток на конец отчетного месяца			
	Д-т	К-т	Выдано в подотчет		Выдано в возмещение перерасход		Возмещена неиспользо- ванная сумма		Израсходовано по отчету					
			Дата	Сумма	Дата	Сумма	Дата	Сумма	25	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

Порядок ведения регистров бухгалтерского учета работниками бухгалтерии определяет главный бухгалтер. Он устанавливает служебные обязанности каждого работника и ответственность за их выполнение.

В конце отчетного периода (месяца, квартала, года) выводят итоги по всем графам учетного регистра. Так, в Главной книге

итоги подсчитывают по каждому счету в отдельности и по всем счетам в целом. В частности, выводят итоги дебетовых оборотов и рассчитывают сальдо на конец месяца.

При обработке документов вручную итоговые записи по Главной книге сверяют 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 такую сверку не делают, ибо итог аналитических записей в комбинированном регистре является одновременно итогом записей в соответствующем синтетическом счете.

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

### **2.3. 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 используют 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 используют также принцип двойной записи, при котором каждую хозяйственную операцию отражают 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 проверяют по взаимосвязи между счетами синтетического и аналитического учета. 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 производят одним из трех следующих способов:

- корректурный;
- дополнительной записи;
- исправительной проводки отрицательными числами «красное сторно».

**Корректурный способ** применяют в тех случаях, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборотов за данный месяц. При этом способе ошибочную запись зачеркивают одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, а правильную сумму надписывают сверху. Исправление оговаривают и заверяют подписью сделавшего его лица.

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

**Способ проводок отрицательными числами («красное сторно»)** применяют для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов или в завышенной сумме. Неправильную запись повторяют красными чернилами, после чего делают правильную запись обычными чернилами. Вместо красных можно применять обычные чернила, но в этом случае исключаемую сумму *берут в рамку*.

При подсчете оборотов по счетам запись отрицательными числами вычитают, и таким образом ошибку исправляют.

**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 неправильную запись корректируют путем составления проводки отрицательными числами.

*Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

*К-т сч. 50 «Касса»* –450 000 руб.

Затем производят правильную 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, исправительную проводку красными чернилами формируют 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 делают 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 оформляют специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные этой справки заносят в Главную книгу обособленно.

## ТЕМА 3. 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.

### 3.1. Понятие формы бухгалтерского учета

*Формой бухгалтерского учета* называют комплекс взаимосвязанных регистров синтетического и аналитического учета, разработочных 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 в систему и единая методика ведения учета, основанная на принципе двойной записи на счетах.

Формы учета, как и вся система управления, развивались и совершенствовались. Так, например, одной из наиболее древних и общепризнанных форм бухгалтерского учета, описание которой сделал Л. Пачоли в 1494 г. в своем «Трактате о счетах и записях», является староитальянская. Она состоит из трех книг: «Мемориала» (памятной повседневной книги), «Журнала» (хронологического регистра 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 применяют следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерную, журнально-ордерную, автоматизированную и упрощенную.

Большое число предприятий применяет комбинированные или смешанные формы учета, основанные на журнально-ордерной или мемориально-ордерной и автоматизированной.

Форму бухгалтерского учета определяют системой сочетания и построения учетных регистров, последовательности и способов записей в них.

### **3.2. Содержание мемориально-ордерной формы учета**

*Мемориально-ордерная* форма учета широкое распространение получила в 1928–1930 гг. Ее название соответствует названию основного регистра – *мемориальный ордер* (буквальный перевод – памятный приказ). Сущность этой формы сводится к следующему: на основе отдельных первичных документов или группировочных и накопительных ведомостей составляют мемориальные ордера. Общую сумму каждого ордера записывают в регистрационный журнал. Данные мемориального ордера записываются в Главную книгу (рис. 3.1). По окончании месяца итоги записей по дебету и кредиту каждого счета (обороты) переносят в оборотную ведомость по синтетическим счетам. По данным сальдо на начало месяца ( $C_n$ ) и оборотов определяют сальдо на конец месяца ( $C_k$ ). Итог оборотной ведомости сверяется с итоговой суммой по регистрационному журналу. На основании оборотной ведомости составляют баланс (рис. 3.2).

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

Рис. 3.1. Форма Главной книги (мемориально-ордерная система учета)

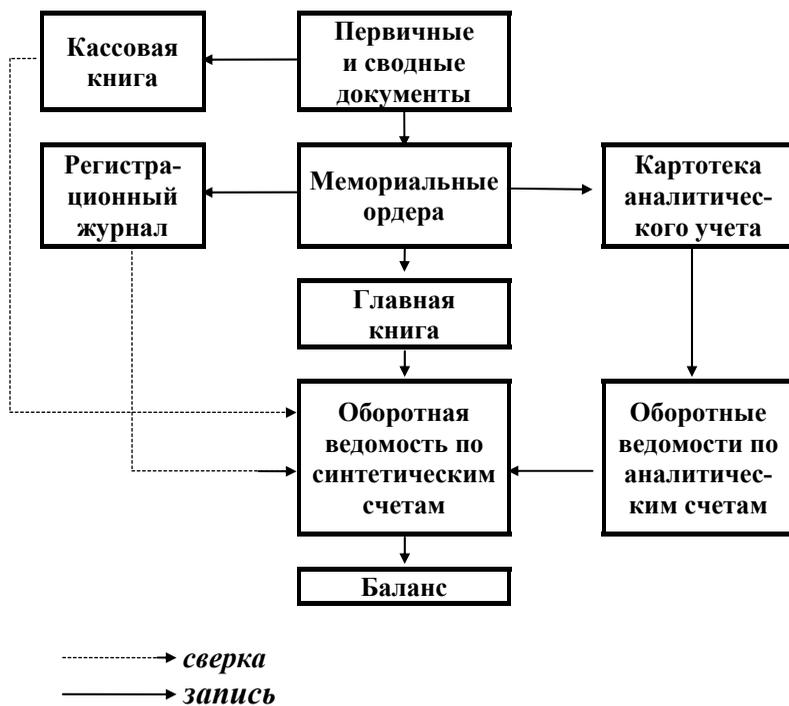


Рис. 3.2. Схема движения документооборота при мемориально-ордерной форме ведения учета

Достоинством мемориально-ордерной формы учета является то, что ее легко приспособить к любым отраслям, типам предприятий и производств. Эта форма оказалась более приспособленной для применения средств автоматизации учета. На ее основе излагают теорию (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). Впоследствии она получила распространение и известность как *американская форма*. Ее особенностью 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. 3.1).

Таблица 3.1.

### Журнал-Главная

Проводка		Содержание записей	Сумма по ордеру	01		02		10		20		60 ...	
Дата	№			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			

Проводка		Содержание записей	Сумма по ордеру	01		02		10		20		60 ...	
Дата	№			Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
5.03 и т. д.	3	Начислен износ за март	100			100				100			
		Обороты за март	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 ведут на основе первичных документов и проводок по каждой операции, а при их значительном количестве – на основе накопительных ведомостей и мемориальных ордеров. Сумму по каждой операции в регистре отражают трижды: вначале как хронологическую запись, а затем как двойную запись на счетах – по дебету и кредиту согласно бухгалтерской проводке.

После отражения последней операции за месяц по всем счетам, открытым в регистре, подсчитывают дебетовые и кредитовые обороты и выводят конечные сальдо. Проверку правильности двойной записи на счетах осуществляют 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 контролируют равенство дебетовых и кредитовых сальдо по всем счетам. Эти сальдо и переносят затем

в отчетный баланс. Данную форму учета чаще всего используют 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.

### 3.3. 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.

Содержание первичных документов переносят в журналы-ордера по кредитовому признаку и одновременно в ведомости по дебетовому признаку.

Журнально-ордерную форму учета применяют в двух вариантах:

– полной форме, включающей 16 типовых журналов-ордеров и предназначенной для использования на крупных предприятиях;

– сокращенной, состоящей из восьми типовых журналов-ордеров и предназначенной для средних и малых предприятий.

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-ордерную форму учета применяют на подавляющем большинстве средних и крупных предприятий всех отраслей производственной сферы.

Схема движения документооборота журнально-ордерной формы учета отражена на рис. 3.3.

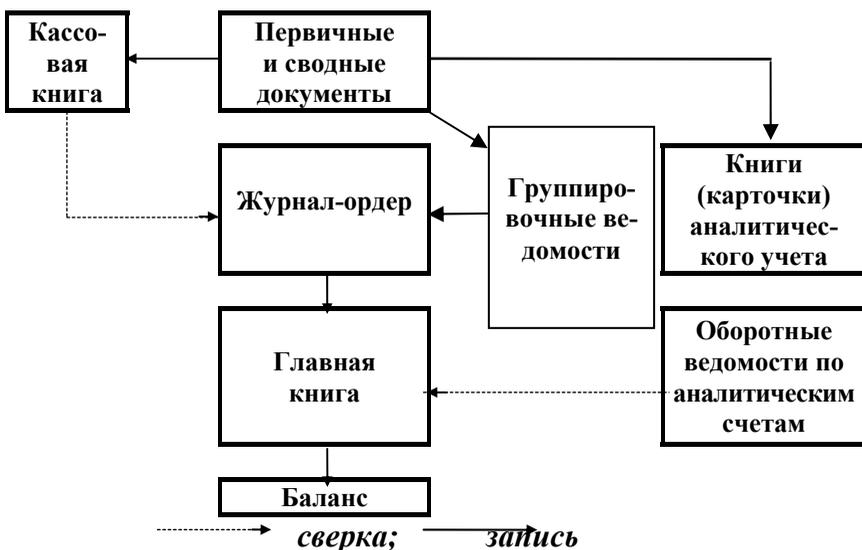


Рисунок 3.3. Схема движения документооборота при журнально-ордерной форме ведения учета

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 3.4) заполняют отчетный баланс

Журнально-ордерная форма позволяет организовать работу в бухгалтерии по отдельным секторам, в которых учет ведут по объектам или процессам и заканчивают 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.

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

Рис. 3.4. Форма Главной книги

*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 дополнительного времени для ее изучения и освоения.

Сокращенная журнально-ордерная форма, состоящая из восьми журналов-ордеров и шести 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.

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.

### 3.4. 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, избежать ошибок, сокращает время ведения учетных работ, тем самым повышает производительность труда работников, финансовое положение организации.

В основе таблично-автоматизированной формы учета заложена документация. Группировку и обобщение учетной информации осуществляют посредством компьютеров. С помощью АРМ бухгалтера получают регистры, соответствующие журналам-ордерам, карточкам, книгам и др. Таким образом, информацию, вводимую в компьютер из первичных документов, обрабатывают с помощью нормативно-справочной информации, имеющейся в памяти ЭВМ. На ее основе формируют 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. 3.5.

Средства работы с документами дают возможность организовывать 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.

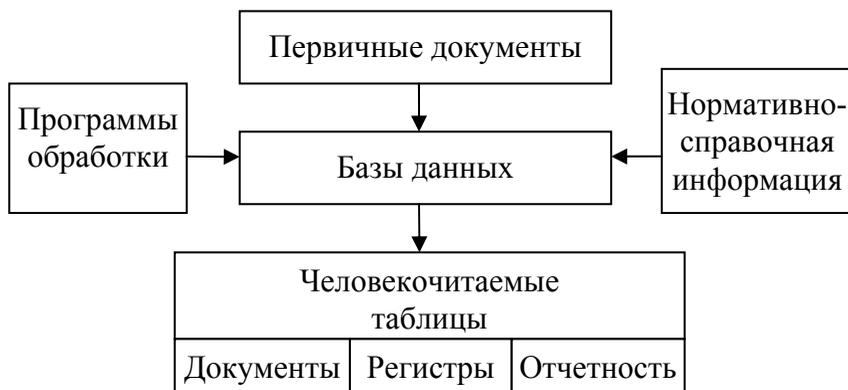


Рис. 3.5. Схема обработки данных при автоматизированной форме ведения учета

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

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

### 3.5. 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 (УСН).

Применять упрощенную систему налогообложения и упрощенный бухгалтерский учет могут:

– организации (без уплаты НДС ) с численностью сотрудников в среднем за период до 50 человек, валовая выручка

которых в течение первых девяти месяцев года, предшествующих году, с которого они претендуют на применение УСН, не превышает 1 058 400 бел. руб.;

– организации (с уплатой НДС) с численностью сотрудников в среднем за период до 100 человек и ИП, валовая выручка которых в течение первых девяти месяцев года не превышает 1 159 800 и 126 700 бел. руб. соответственно.

Организации имеют право применять следующие виды упрощенного бухгалтерского учета:

1. *Учет в книге учета доходов и расходов* организаций и ИП, применяющих упрощенную систему налогообложения:

– организации с численностью работников не более 15 человек и ИП;

– организации и ИП, применяющие вариант УСН без уплаты НДС, со средней численностью работников за каждый месяц, не превышающей 50 человек.

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

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

Такой учет могут вести организации 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 организации 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 организации имеют право вести бухгалтерский учет в общеустановленном порядке, т. е. с применением следующих форм учета:

- ведомость учета основных средств, нематериальных активов, начисленных амортизационных отчислений – форма В-1;
- ведомость учета производственных запасов, товаров, НДС, уплаченного по приобретенным ценностям – форма В-2;
- ведомость учета затрат на производство – форма В-3;
- ведомость учета денежных средств – форма В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций – форма В-5;
- ведомость учета реализации – форма В-6 (отгрузка);
- ведомость учета расчетов с поставщиками формы В-7;
- ведомость учета оплаты труда – форма В-8;
- ведомость (шахматная) – форма В-10;
- оборотная ведомость – форма В-11.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 (ред. от 26.12.2007).

2. Учетная политика организации изменения в учетных оценках, ошибки : Инструкция по бухгалтерскому учету, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.

3. 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.

4. О порядке упрощенного ведения бухгалтерского учета. В рамках упрощенной системы налогообложения : методические рекомендации Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 24 сентября 2008 г. № 15-3/1026/2/415.

5. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / П. Я. Папковская. – Минск: Информпресс, 2012. – 251 с.

6. Азаренко, А. Пособие по теории бухгалтерского учета / А. Азаренко, Т. Манцерова, Т. Морозова. – 10-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2015. – 163 с.

7. Снитко, К. Ф. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / К. Ф. Снитко, М. А. Снитко. – Минск: Амалфея: Мисанта, 2013. – 319 с.

8. Теория бухгалтерского учета : учебно-методическое пособие для экономических специальностей / кол. авт. Барановичского государственного университета; сост.: О. А. Гулевич, И. А. Хитрова. – Барановичи: БарГУ, 2009. – 117 с.

9. Типовой план счетов бухгалтерского учета : инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета от 29.06.11 г № 50 (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2012 № 77).

Учебное издание

**КОМИНА** Наталья Васильевна

# ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебно-методическое пособие для студентов  
направления специальности 1-27 01 01-01 «Экономика  
и организация производства (машиностроение)»

В 2 частях

Часть 2

Редактор *Т. В. Грищенкова*

Компьютерная верстка *Е. А. Беспанской*

Подписано в печать 19.01.2018. Формат 60×84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная. Ризография.

Усл. печ. л. 2,09. Уч.-изд. л. 1,64. Тираж 100. Заказ 322.

Издатель и полиграфическое исполнение: Белорусский национальный технический университет.  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя  
печатных изданий № 1/173 от 12.02.2014. Пр. Независимости, 65. 220013, г. Минск.