

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
им. М.В. ЛОМОНОСОВА
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

С.И. Полякова, Е.В. Старовойтова, О.В. Соловьева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Допущено Министерством образования
Российской Федерации в качестве
учебного пособия для студентов высших
учебных заведений, обучающихся
по направлению 521600 Экономика
и специальности 060100 Экономическая теория



МОСКВА
ИНФРА-М
2004

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

П 54

П 54 Полякова С.И., Старовойтова Е.В., Соловьева О.В.
Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2004. —
390 с. — (Учебники экономического факультета МГУ им. М.В. Ло-
моносова).

ISBN 5-16-001996-0

Пособие подготовлено в соответствии с программой курса «Бухгалтерский учет и анализ», преподавание которого предусмотрено в бакалавриате экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, и состоит из двух разделов, в которых излагаются основы теории и методики бухгалтерского учета, а также приводятся комплексная практическая работа по всем разделам курса и методические указания по ее выполнению.

Учебное пособие предназначено для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика», по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Учебное пособие подготовлено при содействии Национального фонда подготовки кадров в рамках программы «Совершенствование преподавания социально-экономических дисциплин в вузах» Инновационного проекта развития образования.

ББК 65.052я73

ISBN 5-16-001996-0

© Экономический факультет МГУ
им. М.В. Ломоносова, 2004
© Оформление. ИНФРА-М, 2004

ОГЛАВЛЕНИЕ

Раздел I. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	10
Глава 1. Юридические лица:	
понятие и организационно-правовые формы.....	10
1.1. Организационно-правовые формы коммерческих организаций.....	10
1.2. Организационно-правовые формы некоммерческих организаций.....	13
Глава 2. Бухгалтерский учет в системе управления организацией.....	15
2.1. Понятие и функции хозяйственного учета.....	15
2.2. Учетные измерители.....	20
2.3. Виды хозяйственного учета.....	22
2.4. Финансовый и управленческий учет.....	27
2.5. Предмет и объекты бухгалтерского учета.....	31
2.6. Общая характеристика метода бухгалтерского учета.....	34
2.6.1. Документация.....	34
2.6.2. Инвентаризация.....	37
2.6.3. Оценка.....	39
2.6.4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись.....	42
2.6.5. Бухгалтерский баланс.....	43
2.6.6. Бухгалтерская отчетность.....	44
Глава 3. Хозяйственные средства как объекты бухгалтерского учета.....	49
3.1. Объекты бухгалтерского учета.....	49
3.2. Классификация хозяйственных средств по составу и функциональной роли в процессе производства.....	51
3.3. Классификация хозяйственных средств по источникам образования и целевому назначению.....	55
3.4. Классификация доходов и расходов организации как объектов бухгалтерского учета.....	62
Глава 4. Бухгалтерский баланс.....	68
4.1. Бухгалтерский баланс как метод бухгалтерского учета.....	68
4.2. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс.....	71
Глава 5. Счета бухгалтерского учета и двойная запись.....	77
5.1. Счета бухгалтерского учета и их строение.....	77
5.2. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	81
5.2.1. Активные и пассивные счета бухгалтерского учета.....	81
5.2.2. Счета синтетического и аналитического учета.....	83

5.2.3. Активно-пассивные счета бухгалтерского учета.....	84
5.3. Двойная запись на счетах бухгалтерского учета.....	86
5.4. Связь счетов бухгалтерского учета с бухгалтерскими документами.....	87
5.5. Обобщение показателей текущего учета.....	89
5.6. План счетов бухгалтерского учета.....	91
5.7. Правила отражения исправлений на счетах бухгалтерского учета.....	93
Глава 6. Организация бухгалтерского учета в Российской Федерации.....	97
6.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.....	97
6.2. Гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета и отчетности.....	102
6.3. Реформирование бухгалтерского учета в России.....	105
Глава 7. Основные принципы бухгалтерского учета.....	108
Раздел II. ОСНОВЫ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	111
Глава 8. Общая схема учета затрат на производство.....	114
8.1. Основы классификации затрат промышленного предприятия.....	114
8.2. Общая схема учета затрат на производство.....	116
Глава 9. Основы налогообложения и учета налогов.....	123
9.1. Общая схема учета налогов.....	123
9.2. Учет налога на добавленную стоимость.....	127
Глава 10. Учет основных средств.....	135
10.1. Основные средства как объект бухгалтерского учета.....	135
10.2. Оценка основных средств.....	137
10.2.1. Первоначальная стоимость основных средств.....	137
10.2.2. Остаточная стоимость основных средств.....	139
10.2.3. Восстановительная стоимость основных средств.....	140
10.3. Система счетов для учета основных средств.....	141
10.4. Учет вложений во внеоборотные активы.....	142
10.5. Учет поступления основных средств.....	145
10.5.1. Приобретение основных средств.....	146
10.5.2. Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал.....	151
10.5.3. Безвозмездное поступление основных средств.....	155
10.6. Учет амортизации основных средств.....	157
10.7. Учет затрат на ремонт основных средств.....	164

10.8.	Учет переоценки основных средств.....	172
10.9.	Учет продажи и прочего выбытия основных средств.....	175
10.10.	Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности.....	182
Глава 11.	Учет нематериальных активов.....	186
11.1.	Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета.....	186
11.2.	Оценка нематериальных активов.....	190
11.2.1.	Первоначальная стоимость нематериальных активов.....	190
11.2.2.	Остаточная стоимость нематериальных активов.....	192
11.3.	Система счетов для учета нематериальных активов.....	193
11.4.	Учет поступления нематериальных активов.....	194
11.4.1.	Приобретение нематериальных активов.....	196
11.4.2.	Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал.....	198
11.4.3.	Безвозмездное поступление нематериальных активов.....	201
11.5.	Учет амортизации нематериальных активов.....	205
11.6.	Учет выбытия нематериальных активов.....	210
11.7.	Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности.....	216
Глава 12.	Учет материально-производственных запасов.....	219
12.1.	Материалы как объект бухгалтерского учета.....	220
12.2.	Оценка материалов.....	220
12.3.	Система счетов для учета материалов.....	222
12.4.	Учет приобретения материалов.....	223
12.4.1.	Приобретение материалов при их оценке по фактической себестоимости.....	223
12.4.2.	Приобретение материально-производственных запасов при использовании учетной цены.....	224
12.5.	Учет использования материалов.....	229
12.5.1.	Отражение в бухгалтерском учете использования материалов.....	229
12.5.2.	Оценка использованных в производстве материалов.....	233
12.6.	Учет продажи и прочего выбытия материалов.....	236
12.7.	Раскрытие информации о материально- производственных запасах в бухгалтерской отчетности.....	238
Глава 13.	Учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	241
13.1.	Учет расчетов с персоналом по оплате труда как объект бухгалтерского учета.....	241
13.2.	Расчет и учет оплаты труда персонала.....	242
13.3.	Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда.....	245
13.4.	Учет выплаты начисленной оплаты труда.....	247

13.5.	Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	248
13.6.	Раскрытие информации по труду и заработной плате в отчетности.....	253
Глава 14. Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции.....		
		255
14.1.	Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	256
14.2.	Готовая продукция и ее оценка.....	261
14.3.	Учет выпуска готовой продукции из производства.....	261
14.4.	Свод бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и выпуску готовой продукции.....	267
14.5.	Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности.....	274
Глава 15. Учет продажи продукции и финансовых результатов от продажи.....		
		275
15.1.	Бухгалтерские счета для учета продажи продукции.....	276
15.2.	Учет продажи готовой продукции.....	278
15.2.1.	Учет продажи продукции при условии перехода права собственности в момент ее отгрузки покупателю.....	278
15.2.2.	Отражение продажи продукции в случае «момента перехода права собственности», отличного от момента отгрузки продукции покупателю.....	281
15.3.	Раскрытие информации о продажах продукции в отчетности.....	285
Глава 16. Учет финансовых результатов деятельности организации.....		
		288
16.1.	Состав бухгалтерской прибыли (убытка) и учет ее формирования.....	289
16.2.	Принципы формирования налогооблагаемой прибыли и исчисления налога на прибыль организаций.....	295
16.3.	Реформация бухгалтерского баланса	297
16.4.	Учет нераспределенной прибыли.....	300
16.5.	Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации в бухгалтерской отчетности.....	303
Глава 17. Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней.....		
		305
17.1.	Понятие и состав бухгалтерской отчетности.....	305
17.2.	Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности.....	307
17.3.	Содержание бухгалтерского баланса и правила оценки его статей.....	309

17.3.1.	Правила оценки статей баланса.....	313
17.4.	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2).....	315
17.5.	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.....	317
17.5.1.	Отчет об изменениях капитала (форма № 3).....	317
17.5.2.	Отчет о движении денежных средств (форма № 4).....	317
17.5.3.	Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).....	320
17.5.4.	Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности.....	322
17.6.	Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности. Публичность бухгалтерской отчетности.....	323
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.	Бухгалтерский баланс.....	326
ПРИЛОЖЕНИЕ 2.	Отчет о прибылях и убытках.....	329
ПРИЛОЖЕНИЕ 3.	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.....	330
ПРИЛОЖЕНИЕ 4.	Перечень Положений по бухгалтерскому учету (по состоянию на 1 декабря 2003 г.).....	335
ПРИЛОЖЕНИЕ 5.	Приложения к бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках, включаемые в состав годовой бухгалтерской отчетности.....	336
ПРИЛОЖЕНИЕ 6.	Практическая работа 1 по теме «Документация хозяйственных операций».....	351
ПРИЛОЖЕНИЕ 7.	Практическая работа 2 по теме «Классификация хозяйственных средств организации».....	354
ПРИЛОЖЕНИЕ 8.	Практическая работа 3 по теме «Структура и содержание бухгалтерского баланса».....	356
ПРИЛОЖЕНИЕ 9.	Практическая работа 4 по теме «Влияние хозяйственных операций на баланс».....	361
ПРИЛОЖЕНИЕ 10.	Практическая работа 5 по теме «Счета бухгалтерского учета и двойная запись».....	364
ПРИЛОЖЕНИЕ 11.	Практическая работа 6 по теме «Комплексная сквозная практическая работа».....	369

Раздел I

ОСНОВЫ ТЕОРИИ

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА: ПОНЯТИЕ

И ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ

ФОРМЫ

В соответствии с частью первой Гражданского кодекса РФ **юридическим лицом** является организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

Юридические лица могут быть **коммерческими организациями**, преследующими в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли, и **некоммерческими организациями**, не имеющими в качестве основной цели своей деятельности извлечение прибыли и не распределяющие полученный доход между участниками организации.

1.1. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ

КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ, хозяйственных обществ, производственных кооперативов, унитарных предприятий.

Хозяйственные товарищества и общества — коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитное товарищество).

Полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом. Прибыль и убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором.

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества всем своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (коммандитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах суммы внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности. Управление деятельностью товарищества осуществляется полными товарищами. Полные товарищества и товарищества на вере осуществляют свою деятельность на основании и в соответствии с учредительным договором, который подписывают полные товарищи.

Хозяйственные общества могут создаваться в форме общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью, акционерного общества.

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров.

Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный

капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров.

Участники такого общества несут ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Акционерным обществом (АО) признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Открытое акционерное общество — акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Такое общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках.

Закрытое акционерное общество — акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц.

Хозяйственные общества создаются и осуществляют свою деятельность в соответствии с учредительным договором и уставом.

Производственный кооператив — добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов.

Унитарное предприятие — коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам, в том числе между работниками предприятия.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. По своим обязательствам унитарное предприятие отвечает всем принадле-

жащим ему имуществом и не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Коммерческие организации могут создаваться только в одной из перечисленных выше форм.

1.2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме:

- потребительских кооперативов;
- общественных и религиозных организаций (объединений);
- благотворительных и иных фондов;
- учреждений, финансируемых собственником;
- в других формах, предусмотренных законом.

Потребительские кооперативы — добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

Общественные и религиозные организации (объединения) — добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Такие организации имеют право осуществлять коммерческую деятельность лишь для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы.

Благотворительные и иные фонды — не имеющие членства некоммерческие организации, учрежденные гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующие социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.

Учреждения — организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социальных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая полностью или частично собственником.

Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы) — некоммерческие организации, создаваемые коммерческими организациями в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите определение юридического лица в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.
2. Каковы принципиальные различия между коммерческими и некоммерческими организациями?
3. В каких организационно-правовых формах могут создаваться коммерческие организации?
4. В каких организационно-правовых формах могут создаваться некоммерческие организации?

Глава 2

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

2.1. ПОНЯТИЕ И ФУНКЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

Приступая к изучению курса, необходимо в первую очередь усвоить понятие хозяйственного учета, его место и функции в системе управления производством. Если рассматривать управление производством как протекающий во времени процесс, то в нем можно выделить три этапа, каждый из которых включает обособившиеся и организационно оформленные виды управленческой деятельности — **функции управления** (рис. 2.1.1).



Рис. 2.1.1. Этапы процесса управления предприятием

Таким образом, хозяйственный учет является составной частью процесса управления, одной из его общих функций.

Возникновение хозяйственного учета связано с возникновением и развитием самого процесса производства и обращения продукта, экономической деятельностью хозяйственных объектов. Чтобы управлять реальным экономическим объектом, необходимо не только понимать закономерности его развития (направление, тенденции), но и оценивать его фактическое состояние. Это достигается путем наблюдения, измерения, регистрации и систематизации данных об экономическом объекте и на этой основе создания его информационной модели.

Учет в системе управления предприятием (экономическим объектом) обеспечивает: сбор (наблюдение и измерение), регистрацию, обработку, передачу данных об уже свершившихся фактах хозяйственной деятельности, и на этой основе формирование информационной модели о фактических хозяйственных процессах и фактическом состоянии хозяйственной деятельности объекта управления (рис. 2.1.2).

Заметим, что планирование обеспечивает формирование предполагаемой и прогнозируемой информационной модели хозяйственной деятельности объекта управления.



Рис. 2.1.2. Процесс формирования в системе учета информационной модели о фактическом состоянии объекта управления

Таким образом, **первая функция учета** в процессе управления состоит в количественном отражении и качественной характеристике фактического состояния хозяйственной деятельности объекта управления.

Главное требование к учету — обеспечение идентификации, т.е. отождествляемости информационной модели ее реальному объекту. Очевидно, что информационная модель никогда не будет тож-

дественна реальному объекту, поскольку последний обладает неисчерпаемым количеством характеристик. Однако, для того чтобы управлять, нет необходимости знать все многообразие характеристик объекта управления. Важно иметь информацию, характеризующую его наиболее важные и существенные стороны. Совокупность данных, количественно отражающих наиболее важные качественные стороны управляемых (изучаемых) процессов и явлений, получила в научной литературе название *показателя*, а применительно к экономическому объекту управления (исследования) — *экономического показателя*.

Следовательно, для того чтобы учетная информационная модель была идентифицирована с реальной хозяйственной деятельностью, она должна базироваться на системе показателей, отражающей взаимосвязь существенных сторон хозяйственной деятельности объекта управления. Таким образом, основным условием выполнения учетом своей первой функции (функции отражения) является выбор системы экономических показателей, характеризующих хозяйственную деятельность объекта управления и формируемых в процессе учета. Выбор системы показателей и определение содержания каждого из них обусловлены целями и задачами планирования, оперативного управления, контроля и анализа.

В качестве задач первой функции хозяйственного учета можно определить следующие:

- удовлетворение в полном объеме потребностей системы управления в информации о фактически совершившихся фактах хозяйственной деятельности;
- отражение этой информации таким образом, чтобы на основе количественных данных можно было бы получить достоверную качественную характеристику хозяйственной деятельности.

Вторая функция учета в процессе управления состоит в контроле за состоянием объекта управления. Задачами этой функции хозяйственного учета являются контроль за:

- состоянием объекта управления в соответствии с заданной ему управляющей системой целью;
- экономической целесообразностью хозяйственных операций;
- правовой обоснованностью хозяйственных операций;
- сохранностью имущества предприятия.

Важнейшими условиями, обеспечивающими возможность реализации хозяйственным учетом своей контрольной функции, являются:

- последовательное соблюдение принципа обратной связи (учетная информация по своему содержанию, периодам и време-

ни предоставления должна обеспечивать возможность контроля за соблюдением всех норм правового регулирования деятельности предприятия, а также контроля за выполнением объектом управления всех принятых решений);

- достоверная и правдивая учетная информация. Организация учета по экономическим показателям, отражающим существенные отношения и взаимосвязи реальной хозяйственной системы, обеспечивает лишь потенциальную, принципиальную возможность идентификации информационной и реальной систем;

- единообразное отражение хозяйственной деятельности управляемых объектов, являющихся элементами одной и той же хозяйственной системы.

Третьей функцией учета в процессе управления является обеспечение возможности активного воздействия на процесс производства и его организацию.

Учет не просто регистрирует факты хозяйственной деятельности, но и непосредственно влияет на результаты этой деятельности в силу своей аналитичности и оперативности.

Под *аналитичностью учета* понимают способность учета предоставлять детальную информацию, дающую представление о причинно-следственных связях хозяйственных явлений и процессов.

Оперативность учета — способность учета предоставлять управляющей системе информацию в необходимое время, т.е. в сроки, позволяющие своевременно предпринять действия по ликвидации или предупреждению нежелательных результатов и, наоборот, по развитию положительных тенденций.

В качестве **четвертой функции** учета в процессе управления можно выделить обеспечение информацией различных групп пользователей, связанных теми или иными отношениями с управляемым объектом, и их активное вовлечение в процесс управления.

Например, наглядность и доступность учета для работников предприятия позволяет им реальнее видеть результаты своего труда и более активно участвовать в управлении производством; обеспечение учетной информацией акционеров — собственников предприятия дает им возможность принимать определенные управленческие решения.

Рассмотренные выше функции и требования, предъявляемые к хозяйственному учету, обусловлены той ролью, которую он играет в процессе управления. Вместе с тем к учету предъявляется также требование, общее для всех видов управленческой деятельности, — *экономичность*. Затраты на ведение учета должны соот-

ветствовать ценности предоставляемой им информации для целей управления.

Таким образом, учет является функцией управления производством и представляет собой систему сбора, регистрации и систематизации данных о хозяйственной деятельности объекта управления (рис. 2.1.3).



Рис. 2.1.3. Система и функции хозяйственного учета

Возвращаясь к видам управленческой деятельности (см. рис. 2.1.1), следует отметить, что учет осуществляется на двух стадиях управления: оперативного управления, когда формируется первичная информация, и на стадии контроля (обратной связи), когда формируется выходная информация, прошедшая процесс качественной обработки. Используется же учетная информация на всех трех стадиях, т.е. и на стадии предварительного управления.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Определите место учета в системе управления организацией.
2. Каковы функции учета, выполняемые в системе управления организацией? Кратко раскройте их содержание.
3. Посредством применения каких средств обеспечивается идентификация учетной информационной модели реальному объекту управления?
4. Что такое оперативность и аналитичность учета?
5. В чем заключается содержание требования «экономичности», применяемое к управленческому виду деятельности?

2.2. УЧЕТНЫЕ ИЗМЕРИТЕЛИ

Одним из этапов учетного процесса является измерение его объектов.



Существуют три вида учетных измерителей: натуральный, трудовой и денежный.

Натуральные измерители (кг, штука, куб. м, кв. м, литр и т.д.) используются для учета в натуральном выражении материальных ценностей. Этот измеритель удобен для организации учета и контроля за движением, сохранностью и состоянием товарно-материальных ценностей организации, за управлением запасами предприятия.

Например, весьма сложно представить возможность организации складского учета материалов или готовой продукции без применения натуральных измерителей.

В некоторых случаях для правильного подсчета выполненной работы применяют условно-натуральные измерители, например подсчет работы грузового автотранспорта ведут в тонно-километрах. Объясняется это тем, что ни вес перевезенного груза, ни количество километров, пройденных машинами, отдельно взятые, не характеризуют объема работы, выполненного автотранспортом.

Трудовые измерители (количество человек, человеко-часы, человеко-дни, нормо-часы и т.п.) применяются для исчисления рабочего времени, затраченного на производство продукции или выполнение иных работ. В основе трудового измерителя лежит норма выработки продукции в единицу времени или норма времени на выполнение какой-либо работы.

Трудовой измеритель позволяет определить уровень производительности труда, правильно установить нормы выработки, подсчитать величину заработной платы. В производствах с длительным циклом изготовления продукции трудовой измеритель (нормо-час) используется для учета и оценки объема производства.

Основная цель учета — формирование информационной модели о состоянии объекта управления. Представьте: предприятие имеет в собственности один станок, два стула, 10 куб. м пиломате-

риалов, 1 кг гвоздей и двух работников, работающих по 8 ч в день. Каково имущественное состояние предприятия? А если предприятие имеет 1000 наименований станков, десятки зданий и сооружений, 3000 наименований материалов и 3000 работников, работающих в три смены?

Ответьте, какова себестоимость производимой предприятием продукции, если для ее производства используется станок (швейная машинка, производственная линия и т.п.), 2 куб. м пиломатериалов (ткани, резины, молока, мяса и т.п.), 10 гвоздей (ниток, пуговиц, болтов, соли, перца и т.п.) и 3 ч работы работника Иванова (швеи Сидоровой, работницы Петровой и т.п.), а бухгалтер получает 2000 руб.?

Как сопоставить эти качественно разнородные, казалось бы несопоставимые вещи? Как исчислить себестоимость, прибыль — показатели, которые вообще не поддаются измерению в натуральных показателях? Ответ прост: надо найти универсальный измеритель.

Денежный измеритель рассматривается как универсальный учетный измеритель. Его применение позволяет:

- обобщенно отразить качественно разнородные хозяйственные средства, находящиеся в распоряжении предприятия;
- сформировать стоимостные показатели, характеризующие результаты деятельности предприятия в условиях рыночной экономики, — себестоимость, прибыль, выручка.

Таким образом, именно денежный измеритель играет основную роль в бухгалтерском учете, обеспечивая обобщенное отражение в едином стоимостном выражении разнообразных ресурсов и хозяйственных процессов на предприятиях.

В соответствии со ст. 8 Закона РФ «О бухгалтерском учете» — бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Приведите определение учетного измерителя.
2. Приведите примеры натурального, трудового и денежного измерителей. Для получения какой информации используется каждый из них?
3. Почему денежный измеритель представляет наибольший интерес для организации бухгалтерского учета?

2.3. ВИДЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

Независимо от размеров хозяйства собственник всегда хочет иметь полную и ясную картину происходящего. Однако важно не только знать окончательный результат деятельности народного хозяйства в целом, но и иметь информацию для управления конкретными предприятиями, а на этих предприятиях — реальными хозяйственными процессами. Поэтому объективно должна была возникнуть система учета, с одной стороны, обеспечивающая сбор, регистрацию, систематизацию и передачу информации заинтересованным пользователям о каждой хозяйственной операции, о каждом предприятии, об экономике в целом, с другой стороны, позволяющая управлять каждым хозяйственным процессом, каждым предприятием и экономикой в целом.

Такой учет как система получил название *хозяйственного учета*. Исторически он сформировался как система, включающая три вида учета: оперативный; бухгалтерский; статистический.

В ходе отражения процесса воспроизводства каждый вид учета имеет свою сферу действия, свои задачи и использует для их решения специфические средства наблюдения, измерения, регистрации, систематизации и передачи данных о состоянии объектов учета. В то же время все виды учета взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Оперативный учет представляет собой систему сбора, регистрации, обработки и передачи информации об отдельных хозяйственных операциях.

Измерение хозяйственных операций производится преимущественно в натуральных и трудовых показателях. Информация может передаваться не только в письменной, но и в устной или иной форме, повышающей оперативность ее представления.

Между отдельными операциями, как правило, не устанавливаются возникающие в процессе воспроизводства взаимосвязи.

Пример. На предприятии 23 марта 200_ г. были зафиксированы следующие операции:

- на складе — поступили пиломатериалы в объеме 10 куб. м;
- на складе готовой продукции — отгружены покупателю столы письменные — 10 шт.;
- в кассе — выданы из кассы денежные средства в сумме 8000 руб.

Мы не можем сказать, связаны ли эти операции между собой, и к каким изменениям в имущественном и финансовом состоянии предприятия они привели.

Информация, формируемая в системе оперативного учета, носит оперативный характер и используется для текущего контроля за целесообразностью, своевременностью и правомерностью осуществления хозяйственных операций на предприятии, оперативного управления такими хозяйственными процессами, предотвращения негативных и стимулирования позитивных тенденций в хозяйственной жизни предприятия.

Понятно, что оперативный учет формируется под влиянием информационных потребностей конкретного предприятия и не может быть унифицирован в масштабах всей страны.

ОТМЕТИМ!

Несмотря на направленность информации, получаемой в системе оперативного учета, исключительно на внутренние информационные потребности каждого конкретного предприятия, степень формальной регламентации организации и ведения оперативного учета в Российской Федерации очень высока, что во многом связано с реализацией контрольной функции учета.

Бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, регистрации, обработки и передачи информации о хозяйственных процессах, составляющих содержание деятельности предприятия с обязательным отражением присущих процессу воспроизводства взаимосвязей между хозяйственными процессами и явлениями.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

*В бухгалтерском учете для отражения выходной (отчетной) информации применяется **только денежный измеритель**¹ хозяйственных средств и процессов.*

Отличительная особенность бухгалтерского учета — обязательное отражение взаимосвязей между происходящими хозяйственными процессами и их влиянием на состояние предприятия в целом.

Обратимся к примеру хозяйственных операций, приведенных при описании оперативного учета. В бухгалтерском учете уже недостаточно констатации фактов свершившихся операций, их своевременной и правильной регистрации.

***Пример.** На предприятии 23 марта 200_ г. были зафиксированы следующие операции:*

- *на складе — поступили пиломатериалы в объеме 10 куб. м;*

¹ В главе 5 будет указано, в каком случае в системе бухгалтерского учета применяется натуральный измеритель.

- на складе готовой продукции — отгружены покупателю столы письменные в количестве 10 шт.;

- в кассе — выданы из кассы денежные средства в сумме 8000 руб.

В системе бухгалтерского учета должна быть установлена **взаимосвязь** между этими операциями, если таковая есть, и влияние операций на финансовое состояние предприятия. Например, поступление материалов на склад привело к образованию кредиторской задолженности предприятия перед поставщиком материалов, которая была в тот же день погашена из кассы предприятия в сумме 8000 руб. Отгрузка со склада готовой продукции привела к уменьшению ее количества на складе предприятия и к образованию дебиторской задолженности покупателя за полученную готовую продукцию.

Какие же изменения произошли в состоянии предприятия? Указанные операции привели к увеличению количества материалов и одновременно уменьшению наличных денежных средств, уменьшению запасов готовой продукции на складе и увеличению объема дебиторской задолженности покупателей.

Информация, полученная в системе бухгалтерского учета, необходима для управления отдельными хозяйственными процессами и деятельностью самостоятельно хозяйствующих предприятий, а также для предоставления информации о финансовом положении и результатах деятельности предприятия заинтересованным **внешним пользователям**, в том числе государственным органам.

В силу направленности информации бухгалтерского учета на интересы внешних пользователей она должна быть понятна всем субъектам рынка и однозначно трактуема ими. Поэтому содержание и методология формирования отчетных показателей в бухгалтерском учете организованы в общегосударственном масштабе.

Пример. Для принятия решения о целесообразности приобретения акций какого-либо завода легкой промышленности необходимо провести сравнительный анализ финансового состояния заводов этой отрасли, динамику и перспективы их развития. Однако для принятия обоснованного решения необходимо быть уверенными, что представленная информация о состоянии и результатах деятельности разных заводов сопоставима и подготовлена исходя из единых принципов, т.е., отражая определенный объект в учете и отчетности, все заводы руководствовались при этом одинаковыми критериями классификации и учета объектов.

В этом случае пользователь с достаточной степенью уверенности понимает, что под основными средствами все заводы подразумевали объекты средств труда, многократно используемые в процессе производства в первоначальной форме в течение срока, превышаю-

щего 12 мес., способные приносить организации доход; при формировании показателя себестоимости учитывались не все произведенные в течение отчетного периода расходы, а только те из них, которые связаны с производством продукции, и следовательно, показатели себестоимости и прибыли от продажи продукции различных заводов сопоставимы.

Статистический учет представляет собой систему сбора, регистрации, обработки и передачи информации о массовых, качественно однородных явлениях и процессах жизни общества, в том числе:

- информации, содержащейся в бухгалтерской и статистической отчетности предприятий, на базе которой формируются показатели, характеризующие состояние и динамику экономики страны (региона, отрасли);
- информации об общественных явлениях и процессах, не имеющих стоимостной оценки.

Пример. Как вы думаете, из каких источников получена и каким образом формируется информация об объеме валового национального продукта, о количестве занятых в отраслях материального производства и т.п. показателей. Эти данные — результат последовательного и системного обобщения информации, формируемой на каждом предприятии.

Данные статистического учета используются как для управления отдельными процессами и явлениями на микроуровне, так и для управления процессами и экономикой в целом на макроуровне.

Информация, формируемая статистическим учетом, должна давать представление о состоянии экономики в целом, что обуславливает необходимость организации статистического учета в общегосударственном масштабе.

Руководство организацией статистического учета осуществляется Государственным комитетом РФ по статистике (Госкомстат РФ).

Таким образом, в Российской Федерации сформировалась система хозяйственного учета (табл. 2.3.1), позволяющая собрать, зарегистрировать, систематизировать и обобщить информацию о каждой хозяйственной операции, отразить ее влияние на финансовое и имущественное состояние конкретного предприятия и на экономику страны в целом.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Назовите все виды учета, входящие в систему хозяйственного учета.
2. Приведите определение оперативного, бухгалтерского и статистического учета.

Сравнительная характеристика видов хозяйственного учета

Оперативный учет (оперативно-технический)	Бухгалтерский учет	Статистический учет
<i>1. Содержание понятия</i>		
Наблюдение, измерение (преимущественно в натуральных показателях), регистрация, обработка и передача информации об отдельных хозяйственных операциях или их однородных совокупностях, не ставя при этом цели выявления взаимосвязи между хозяйственными процессами и явлениями	Наблюдение, денежное измерение и оценка, документальная регистрация, обработка и передача информации о хозяйственных процессах и явлениях, составляющих содержание деятельности самостоятельно хозяйствующих субъектов с индивидуальным кругооборотом средств, с обязательным отражением присущих процессу воспроизводства взаимосвязей между хозяйственными процессами и явлениями	Наблюдение, измерение, регистрация, обработка и передача информации о массовых, качественно однородных явлениях и процессах жизни общества, в том числе информации, содержащейся в бухгалтерской и статистической отчетности предприятий, на базе которой формируются показатели, характеризующие состояние и динамику экономики страны (региона, отрасли)
<i>2. Назначение</i>		
Для текущего (оперативного) управления отдельными хозяйственными операциями и их однородными совокупностями	Для управления отдельными хозяйственными процессами и деятельностью самостоятельно хозяйствующих субъектов и их структурных подразделений, а также для предоставления информации о результатах его деятельности внешним пользователям, в том числе государственным органам	Для управления отдельными процессами и явлениями на микроуровне, а также процессами, явлениями и экономикой в целом на макроуровне
<i>3. Государственная регламентация</i>		
В силу своей направленности на обслуживание информационных потребностей конкретного предприятия не может быть организован в общегосударственном масштабе. Оперативным учетом занимаются экономические и другие функциональные подразделения предприятия	В силу направленности на удовлетворение информационных потребностей, в том числе, внешних пользователей содержание и методология формирования отчетных показателей организованы в общегосударственном масштабе. Обеспечение единообразия учета возлагается на Министерство финансов РФ	Организован в общегосударственном масштабе за исключением формирования показателей, используемых лишь на уровне предприятия. Руководство осуществляет Государственный комитет РФ по статистике

3. Дайте краткую характеристику оперативного, бухгалтерского и статистического учета.

2.4. ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Каждый вид хозяйственного учета как любое социально-экономическое явление постоянно находится в состоянии развития. Определяющее влияние на их развитие оказывают информационные потребности управления производством, которые, в свою очередь, формируются под воздействием: развития техники, технологии и организации производства; модернизации методов управления и его технического оснащения; совершенствования хозяйственного механизма, в том числе такой его подсистемы, как налогообложение.

К началу XX века на Западе, а в 20-е годы в СССР сложился тип производства, для которого была характерна вертикальная организационная структура, жесткая централизация всех функций управления, административно-командный стиль руководства. И территориально, и организационно производство строилось как единая фабрика, управляющий которой мог лично контролировать все параметры производственного процесса и руководить действиями подчиненных. Как следствие — управленческие решения всех типов могли приниматься в центре, в заводууправлении, куда и поступала бухгалтерская информация о состоянии и деятельности предприятия как единого целого. В этих условиях представленная в табл. 2.3.1 система хозяйственного учета могла удовлетворять основные информационные потребности управления предприятием.

В конце XIX века и начале XX века бурное развитие специализации и кооперирования труда между предприятиями привело к резкому расширению их хозяйственных связей, возрастанию зависимости результатов деятельности предприятий от исполнения обязательств партнерами. Как результат — увеличилось число внешних пользователей бухгалтерской информации, повысились их требования к точности, читаемости, достоверности этой информации.

Одним из последствий кризиса 30-х годов в США стало формирование финансового учета (*financial accounting*) как информационной системы, предназначенной для подготовки финансовой отчетности, предоставляемой *внешним* по отношению к предприятию пользователям. Чтобы обеспечить прозрачность и читаемость финансового учета, его начали строить на основе единых для всех участников рынка принципах, а также централизованно регулировать посредством национальных стандартов, которые разрабатывались профессиональными организациями. В других странах, например в Германии, финансовый учет регулируется законодательством.