

В. И. Стражев

**ТЕОРИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

Виктор Стражев

Теория бухгалтерского учета

«Вышэйшая школа»

2012

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я73

Стражев В. И.

Теория бухгалтерского учета / В. И. Стражев — «Вышэйшая школа», 2012

Рассматриваются теоретические положения бухгалтерского учета: его сущность, объект, предмет, цель, основные задачи, место и роль в системе управления, метод, методология и методики. Излагаются двойная запись, стоимостное измерение объекта бухгалтерского учета в статике и кругообороте хозяйственных средств, первичная регистрация хозяйственных процессов, учетные регистры, формы бухгалтерского учета, основы его отчетности и организации, проблемы развития теории бухгалтерского учета. Приводятся точки зрения различных авторов по рассматриваемым вопросам. Предыдущее издание вышло в 2010 г. Для студентов экономических специальностей учреждений высшего образования. Полезно магистрантам, аспирантам, преподавателям и специалистам.

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052я73

© Стражев В. И., 2012
© Вышэйшая школа, 2012

Содержание

Предисловие	6
1. Учет, его сущность, значение, место и роль в системе управления	7
1.1. Понятие учета, его сущность и объективная необходимость возникновения и развития	7
1.2. Основные стадии учетного процесса и применяемые в нем измерители	8
1.3. Место и роль учета в информационной системе и системе управления	10
2. Объект и предмет хозяйственного и бухгалтерского учета	12
2.1. Хозяйственная деятельность как объект хозяйственного учета	13
2.2. Хозяйственный учет, его виды и их классификация	16
2.3. Объект бухгалтерского учета	20
2.4. Предмет хозяйственного учета и предмет бухгалтерского учета	23
3. Метод, методология, методики бухгалтерского учета, его определение и задачи	26
3.1. Метод бухгалтерского учета	26
3.2. Методология бухгалтерского учета	27
3.3. Методика бухгалтерского учета	28
Конец ознакомительного фрагмента.	30

Виктор Иванович Стражев

Теория бухгалтерского учета

Утверждено

Министерством образования Республики Беларусь в качестве учебника для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

2-е издание, исправленное

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета в сельском хозяйстве Белорусской государственной сельскохозяйственной академии (заведующая кафедрой кандидат экономических наук, доцент *Е.Н. Клипперт*);

профессор кафедры бухгалтерского учета Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации, кандидат экономических наук *Н.Г. Уварова*;

заместитель начальника управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь кандидат экономических наук доцент *Т.Н. Рыбак*

Предисловие

Данный учебник написан в соответствии с современными потребностями высшего образования в подготовке высококвалифицированных специалистов **университетского уровня** и требованиями действующей программы «Теории бухгалтерского учета». Он состоит из двух взаимосвязанных частей: теоретических и методологических положений бухгалтерского учета, который является одним из основных источников фактической экономической информации на микрохозяйственном уровне и одной из основных управляющих функций в системе экономического управления.

В первой части рассматриваются наиболее общие категории (понятия) **учета**: его сущность, объект и предмет, роль и место учета в системе управления, а затем, базируясь на них, дается определение сущности **бухгалтерского учета**, его объекта и предмета как практически действующей функции экономического управления, так и науки о бухгалтерском учете, учебной дисциплины в системе экономического образования, а также излагаются цель и основные задачи бухгалтерского учета, его метод, методология и методика.

Во второй части на базе методологических принципов бухгалтерского учета раскрывается наиболее существенное и особенное в объекте бухгалтерского учета, например стоимостные процессы в хозяйственной деятельности и принципы их измерения, и в его методе и методике, например бухгалтерский баланс и бухгалтерские счета, двойная запись, правила первичной регистрации операций хозяйственной деятельности, бухгалтерской технологии их обработки с целью получения необходимой экономической (стоимостной) информации, включая учетные регистры, формы бухгалтерского учета.

При рассмотрении теоретико-методологических положений бухгалтерского учета постоянно уделяется внимание **стоимости**, которая является объектом бухгалтерского учета, а фактическая ее величина – его предметом, так как бухгалтерский учет по своей сути является стоимостным учетом, т. е. учетом формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников в процессе хозяйственной деятельности.

С целью углубления знаний теории бухгалтерского учета и привития навыков творческого критического осмысления его основных положений приведены и другие точки зрения авторов широко известных аналогичных учебников. Этим дается возможность читателю увидеть различия этих взглядов и, самостоятельно оценивая их, выбрать из них наиболее отвечающий современным требованиям обеспечения системы экономического управления.

В учебнике не рассматриваются методики ведения бухгалтерского учета, поскольку они освещаются в базовой учебной дисциплине «Бухгалтерский учет».

Учитывая, что продолжается дискуссия о целесообразности применения в учебниках тестов, содержащих наряду с одним правильным ответом несколько неправильных, которые, по мнению психологов, могут оседать в памяти (подсознании) и ослаблять устойчивость и четкость правильных ответов, в данном учебнике приведены контрольные (программные) вопросы, на которые в нем же имеются конкретные, четкие и обстоятельные ответы.

Для подготовки студентов к семинарским занятиям в порядке самостоятельной работы можно использовать тесты с помощью компьютерной технологии. Но чтобы не оставалось в памяти неправильных ответов, следует давать только правильные, дополняющие, уточняющие и углубляющие ответы на поставленный вопрос, а на семинарских занятиях целесообразно в процессе обсуждения закреплять правильные ответы научным обоснованием и практической целесообразностью.

Автор

1. Учет, его сущность, значение, место и роль в системе управления

1.1. Понятие учета, его сущность и объективная необходимость возникновения и развития

Чтобы люди могли выживать и развиваться, им необходимо знать прежде всего свою среду обитания. Это состояние окружающего их природного мира (земля, вода, воздух, растительный и животный мир). Это жизнь человеческого общества с его хозяйственными, социальными, культурными и другими отношениями. Эти знания о фактическом состоянии их среды обитания и ее изменений достигаются с помощью человеческих органов чувств (зрения, слуха, осязания, обоняния, вкуса и др.) путем наблюдения и запоминания фактов реальной действительности. **Способ или метод количественного отражения фактической (реальной) действительности и является сущностью учета** в самом широком понимании этого слова. Учет дает необходимую информацию для оценки своего положения, результатов своих действий и принятия конкретных управленческих решений на основе анализа этой учетной информации.

На первых этапах развития человеческой цивилизации учет был лишь отражением в уме человека фактической действительности. По мере развития и усложнения условий и факторов жизни учет стал осуществляться с использованием простейших носителей информации, например деревьев (путем зарубок на них), папируса, глиняных и восковых табличек, а потом и более сложного технического обеспечения (учетные машины, компьютеры, программы).

С дальнейшим развитием и усложнением жизни, связанным с общественным разделением труда и научно-техническим прогрессом, учет выделился в самостоятельный вид управленческой деятельности. Затем под воздействием тех же факторов жизнедеятельности людей и их растущей потребностью в разнообразной фактической информации сам учет начал подразделяться на относительно самостоятельные виды. Свидетельством этого явились публикации об учете. Одной из них, наиболее полно и квалифицированно излагающих вопросы бухгалтерского учета, был «Трактат о счетах и записях», изданный в 1494 г. Лукой Пачоли. Более подробно история развития бухгалтерского учета рассматривается в специальной учебной дисциплине аналогичного названия и в соответствующей ее названию литературе, авторами которой являются Я.В. Соколов, М.И. Кутер и др.

1.2. Основные стадии учетного процесса и применяемые в нем измерители

Учет как элемент информационной системы и как одна из основных функций управления представляет собой процесс, включающий четыре основные стадии: регистрацию, измерение, обработку и обобщение.

На *первой стадии* – стадии **регистрации** – с помощью различных средств, включая документацию, *фиксируются факты* состояния или результаты изменения реальной действительности (что, сколько, где и когда произошло).

На *второй стадии* – стадии **измерения** – полученные факты количественно измеряются. Например, в хозяйственном учете используются три основных вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители дают количественную характеристику учетного объекта в натурально-естественном виде: в штуках, в весовых единицах (граммах, килограммах, центнерах, тоннах и т. п.), мерах длины и площади (сантиметрах, метрах, квадратных метрах, километрах и т. п.), объема (кубометрах, литрах, деколитрах и т. п.), в астрономическом времени (днях, часах, минутах и т. п.).

В практике применяются еще и условно-натуральные показатели (например, перевозка груза автотранспортом в тонно-километрах, выработанная пряжа в текстильных организациях в килономерах), чтобы точнее выразить количество выполненной работы.

Использование натуральных измерителей обеспечивается измерительными приборами (весы, электросчетчики, водомеры, газомеры, мерная тара и т. д.).

Трудовые измерители позволяют выразить количество затраченного труда и измерить его рабочим временем (человеко-часы, человеко-дни и т. п.). Например, производительность труда, выраженная выработкой продукции в один человеко-час, человеко-день или человеко-год (среднегодовая выработка рабочего). Этот измеритель используют для учета отработанного времени, времени болезни, а также для обобщения объема выполненных разных работ, чего нельзя сделать с помощью натуральных измерителей.

Денежный измеритель дает возможность определить величину *стоимости* в учетных объектах в виде стоимостных показателей: себестоимости, цены, прибыли и подобных, выражающих индивидуальные и общественно необходимые затраты абстрактного труда, его количество и качество.

Для этого используются деньги как эквивалент стоимости (например, денежная единица – рубль в Беларуси, денежные единицы других стран: доллар США, евро и другие). Этот измеритель является более универсальным для обобщения объема произведенной разного ассортимента продукции (изделий, работ и услуг), но отражающий не объем потребительских свойств разных видов продукции, а ее общую *стоимость*. В нем выражаются многие обобщающие финансовые показатели: выручка от реализации продукции, национальный доход, валовый внутренний продукт и т. п.

На *третьей стадии* – стадии **обработки** – осуществляется технологическая обработка зафиксированных на первой стадии и измеренных на второй стадии учетных объектов на бумаге или других носителях информации (магнитных дисках, лентах и т. п.) с помощью определенных методов и технических средств.

На *четвертой стадии* **обобщается** уже учетная обработанная информация для разных целей ее использования, и прежде всего для управления хозяйственной деятельностью.

В аналогичной литературе по теории бухгалтерского учета приводятся несколько другие как по названию, так и по содержанию основные стадии учетного процесса, чаще всего такие, как наблюдение, измерение, регистрация (в некоторых учебниках добавляются ста-

дии накопления, группировки) и обобщения. Применяемый денежный измеритель рассматривается как способ обобщающего отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности, а не как измеритель *стоимости* в учетных объектах.

1.3. Место и роль учета в информационной системе и системе управления

Учет как метод количественного отражения фактической действительности является основным источником образования информационной системы и использования его в системе управления разными объектами. Например, учет создает информацию о фактическом состоянии и результатах хозяйственной деятельности (сколько и какие хозяйственные средства имеет организация, где они находятся и как они используются, сколько и какой продукции произведено и продано, сколько затрачено на это средств и сколько получено денег от продажи продукции, каков конечный результат хозяйственной деятельности – прибыль или убыток. Учетная информация необходима собственникам организаций (государство, акционеры), статистическим органам, банкам, налоговым и контролирующим органам, поставщикам, покупателям и т. д.

Ее создание и использование обеспечивается соответствующей системой управления. Место и роль учета в системе управления любым видом жизнедеятельности людей показаны на рис. 1.1.

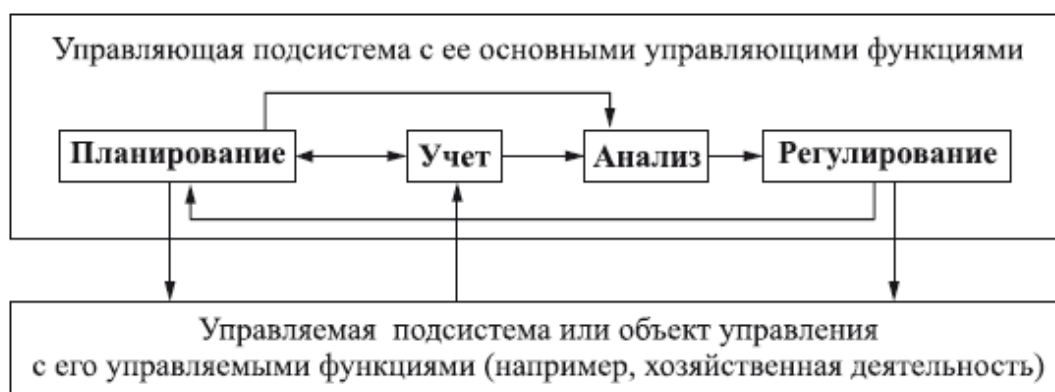


Рис. 1.1. Общая схема любой системы управления

Функция планирования обеспечивает разработку программ действия объекта управления в направлении достижения заранее поставленной цели. При этом используются методы прогнозирования, моделирования, программирования и другие для научного обоснования плана-программы.

Функция учета обеспечивает количественное отражение фактических результатов действия объекта управления.

Функция анализа обеспечивает выявление и измерение влияния факторов (причин), вызывающих отклонение фактических результатов действия объекта управления от запланированных с выработкой вариантов управленческих решений.

Функция регулирования обеспечивает выработку оптимального управленческого решения на основе результатов анализа и его исполнения.

Контрольные вопросы

1. Какова сущность категории учета (в широком понимании)?
2. Какова объективная необходимость возникновения и развития учета?

3. Каковы основные стадии учетного процесса?
4. Какие измерители применяются в хозяйственном учете?
5. Какова сущность и назначение денежного измерителя в учете?
6. Каково место учета в системе управления?
7. Каковы роль учета в системе управления и его взаимосвязь с другими управляющими функциями?

2. Объект и предмет хозяйственного и бухгалтерского учета

Поскольку от точности определения *объекта* и *предмета* бухгалтерского учета, их взаимосвязи и принципиального *различия* зависят цель и задачи бухгалтерского учета, его место и роль в определенной системе управления, методологические принципы построения методик бухгалтерского учета и его организации, в учебнике выделена специальная глава для детального их рассмотрения. Эта необходимость обусловливается еще и тем, что в большинстве специальной учебной и научной литературы предмет бухгалтерского учета сводится к объекту или, наоборот, предмет отождествляется с объектом, а в остальной литературе объект и предмет бухучета совсем не рассматриваются.

2.1. Хозяйственная деятельность как объект хозяйственного учета

Всю жизнедеятельность людей обычно подразделяют на материальную и духовную.

В материальной сфере большое место занимает хозяйственная деятельность. Для отражения фактических результатов всех ее составляющих используются разные виды учета.

Рассмотрим хозяйственную деятельность более детально, так как она является объектом с точки зрения практики не только учета, но и других управляющих функций (анализа, планирования и др.), с точки зрения науки – других наук (экономики, финансов и др.).

Хозяйственная деятельность в широком понимании представляет собой деятельность отдельных хозяйств (хозяйствующих субъектов) или их совокупная деятельность по производству изделий, оказанию услуг, выполнению работ и созданию других возможных видов продукции, направленных на удовлетворение материальных и духовных потребностей. Народное хозяйство страны включает все виды деятельности хозяйств на ее территории в целом. В нее входит деятельность организаций производственной сферы (промышленные, сельскохозяйственные, торговые, транспортные и др.), а также непроизводственной сферы (бюджетные и кредитные учреждения, включая здравоохранение, образование, культуру, управление и другие отрасли), которые тоже создают потребительные стоимости, т. е. конкретные виды услуг и работ по удовлетворению не только материальных, но и духовных потребностей.

В практике нередко понятие хозяйственной деятельности определяется как деятельность трудовых коллективов организации по производству и реализации только материальных благ. В реальности же хозяйственная деятельность намного шире такого понимания.

В системе управления, как было показано на рис. 1.1, *хозяйственная деятельность* занимает место в управляемой подсистеме, являясь объектом управления и, соответственно, *объектом всех управляющих функций, в том числе и учета*. Чтобы эффективно управлять хозяйственной деятельностью, т. е. активно воздействовать на нее, необходимо детально знать этот объект, его структуру, из каких элементов он состоит, каковы их содержание и природа, по каким законам они действуют. Для этого целесообразно с учетом научных достижений и потребности практики управления выделить в хозяйственной деятельности следующие основные группы процессов, действующие по своим законам: функциональные, натуральные, экономические, социальные и экологические.

Функциональные процессы, или функциональный аспект хозяйственной деятельности, – это процессы по формированию или совершенствованию потребительских свойств продуктов конкретного труда, которые называются функциями или качественными характеристиками этой продукции (изделий, работ и услуг).

Формирование и совершенствование этих функций или свойств конкретных продуктов труда осуществляются с целью повышения их рентабельности и более полного удовлетворения личных, коллективных, общественных и производственных потребностей в качественных параметрах этой продукции. При этом оценивается современное состояние потребностей, их нормальный и ненормальный (в ущерб здоровью человека) характер, а также перспективы их развития и изменения.

Натуральные процессы хозяйственной деятельности – это процессы по созданию конкретных видов продукции в **натурально-вещественной форме** с уже заданными свойствами (функциями). К таким процессам относятся: проектирование, конструирование, технология производства и потребления продукции, а также процессы по обеспечению производства конкретными материальными и трудовыми ресурсами в натурально-естественной

форме. Эти процессы осуществляются под воздействием естественных законов природы и выражаются в натуральных показателях и воспринимаются человеческими органами чувств.

Экономические процессы хозяйственной деятельности – это процессы по созданию, распределению и перераспределению *стоимости* продуктов труда, т. е. индивидуальных (через себестоимость) и общественнонеобходимых (через цену) затрат абстрактного живого (через заработную плату) и овеществленного прошлого труда (в ценах средств производства) на создание конкретных продуктов труда в денежном измерителе или в показателях рабочего времени. Экономические (стоимостные) процессы, выражающиеся в денежной форме, по своей сущности очень просты – это затраты рабочего времени на целесообразную деятельность человека, т. е. труд. Но для изучения и управления этими процессами и их результатом в стоимостных показателях невозможно пользоваться человеческими органами чувств и усиливающими их приборами или инструментами. Их заменяет абстрактно-логический мыслительный анализ. Экономические процессы хотя протекают одновременно и в органической взаимосвязи с натуральными и другими процессами хозяйственной деятельности, но они имеют другую природу, сущность, содержание и форму выражения. Основу действия этих процессов определяют экономические законы, и прежде всего основной экономический закон – закон экономии рабочего времени.

Социальные процессы хозяйственной деятельности – это процессы, связанные с обеспечением *нормальных условий труда, отдыха и быта работников трудовых коллективов* организаций, с сохранением и улучшением *их физического здоровья*, а также с формированием и развитием *их духовного здоровья*, и прежде всего общечеловеческого мировоззрения. Этот элемент хозяйственной деятельности, особенно вторая его часть, еще недостаточно изучен, нет четких показателей их количественного выражения.

Экологические процессы хозяйственной деятельности – это процессы влияния жизнедеятельности трудового коллектива на жизнь окружающей природной среды (воздух, вода, почва, растительный и животный мир), сохраняя, нарушая и восстанавливая баланс их сосуществования.

Все вышеперечисленные основные аспекты, или процессы хозяйственной деятельности, существуют и совершаются *одновременно и в тесной взаимосвязи*. Поэтому при *комплексном управлении хозяйственной деятельностью необходимо их планировать, учитывать, анализировать и регулировать вместе и одновременно, а при управлении отдельными процессами хозяйственной деятельности – по возможности учитывать эту взаимосвязь и влияние их на результаты управляемого элемента хозяйственной деятельности*.

Такой подход к хозяйственной деятельности, с точки зрения ее структуры и управления, позволяет определить объект не только хозяйственного учета, но и объекты других видов хозяйственного учета, в том числе и бухгалтерского. Из вышеизложенного видно, что **объектом хозяйственного учета** является вся хозяйственная деятельность, а **объектом бухгалтерского учета** – только экономические (стоимостные) процессы хозяйственной деятельности.

В специальной литературе явно недостаточно уделяется внимания раскрытию сущности объекта бухгалтерского учета, его структуры и содержания, которые влияют на характеристики других категорий бухгалтерского учета. Потребность в этом возрастает в современных быстро меняющихся рыночных условиях хозяйствования. Попытки раскрытия сущности объекта бухгалтерского учета были и раньше. Например, Ф. Шмидт в 1621 г. писал, что «в учете присутствуют как бы два слоя: 1) натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостной – абстрактное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе)» [65, с. 146].

Большое внимание уделено объекту бухгалтерского учета в монографии Я.В. Соколова «Основы теории бухгалтерского учета». В ней рассматривается структура «факта хозяйственной жизни», «уподобленная ядру, покрытому несколькими слоями», а именно: натурально-вещественный, финансовый, вещно-правовой, обязательстванно-правовой, административно-правовой, информационный (в битах), временной и др. Из дальнейшего пояснения этих слоев видно, что «факт хозяйственной жизни» автор рассматривает как хозяйственную деятельность, но не как деятельность всех ее составляющих взаимосвязанных частей по объективно существующим и действующим их законам. Так, три юридических слоя (3, 4 и 5) не могут изменить в факте хозяйственной жизни объективные, естественные, экономические, социальные и экологические законы, которые действуют независимо от воли и сознания человека, т. е. независимо от светских законов. Эти юридические нормы в процессе анализа могут быть выявлены как факторы субъективного характера, нередко мешающие реально отразить в бухгалтерском учете данный его объект. Остальные слои также не входят в содержание и сущность хозяйственного факта, кроме объективно существующих: первого – натурально-вещественного и второго – финансового. В примечании там не совсем точно добавлено, что «слои (1) и (2) отражают экономические отношения и составляют экономическую мантию», т. е. натуральные процессы, действующие по естественным законам природы (разным в зависимости от конкретной отрасли хозяйственной деятельности), объединены с экономическими законами [50, с. 93]. Поэтому данное там определение «Бухгалтерский учет (счетоводство) – это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни» [50, с. 15] не отражает реального объекта бухгалтерского учета, специфики его технологии обработки информации, оно еще включает и относительно самостоятельную функцию управления – *анализ*. Если рассматривать самое общее широкое понятие анализа как разделение целого на части, то в этом смысле аналитические счета к соответствующему синтетическому счету говорят о наличии анализа в бухгалтерском учете. Но в практике управления хозяйственной деятельностью и специальной литературе анализ используется как самостоятельная управляющая функция для выявления, измерения и оценки факторов (причин), вызвавших отклонение факта хозяйственной жизни от запланированной программы (цели) и выработки вытекающих из анализа вариантов решений.

2.2. Хозяйственный учет, его виды и их классификация

В специальной литературе по учету (научной и учебной) приводится и единая система народнохозяйственного учета, включающая три вида учета: бухгалтерский, статистический и оперативно-технический. В ряде учебников эта система дополняется и другими видами учета, например управленческим, финансовым, налоговым и т. д. Все называемые новые виды хозяйственного учета перечисляются без достаточного обоснования. Чтобы четко представлять тот или иной вид учета, необходимо прежде всего знать его объект. С учетом этого объекта, его составных частей и сущности понятия «учет» могут выделяться другие виды учета, но *без включения в них неучтенных управленческих функций* (планирования, нормирования, анализа, контроля и других самостоятельных функций). Так, по целевому признаку и своему объекту – налоговый учет, по уровням управления и соответствующим им объектам – микроэкономический и макроэкономический учет, по смешанному признаку – статистический учет и т. д.

Из предыдущего параграфа видно, что объектом хозяйственного учета является вся хозяйственная деятельность, состоящая из пяти основных взаимосвязанных частей (процессов): функциональных, натуральных, экономических, социальных и экологических. Для отражения фактических результатов этих процессов используются следующие виды учета *по названию этих объектов*: функциональный; натуральный или натурально-вещественный (технический учет); экономический или стоимостный учет; социальный и экологический учет.

Нередко в управлении хозяйственной деятельностью объединяются отдельные ее составные части (процессы), и чаще с экономическими. Для отражения фактических результатов этих совместных процессов хозяйственной деятельности используются и соответствующие их названию виды учета, например:

- функционально-экономический учет;
- натурально-экономический, или технико-экономический, или количественно-стоимостный, учет;
- социально-экономический учет;
- экономико-экологический учет.

В основу такой классификации видов хозяйственного учета положен признак *объекта* учета. В соответствии с этим признаком **бухгалтерский учет** по своему содержанию является экономическим (или стоимостным) учетом. Еще в 1979 г. в монографии «Введение в теорию бухгалтерского учета» В.Ф. Палий писал: «Бухгалтерский учет является стоимостным учетом, отражающим кругооборот движения стоимости в процессе расширенного социалистического воспроизводства» [37, с. 266]. Если удастся вычленив в экономических процессах финансовые процессы, для отражения их результатов возможно выделение финансового учета как составной части бухгалтерского учета.

Дословный перевод бухгалтерского учета с немецкого (бух – книга, галтер – держатель) говорит о полном несоответствии его названия своей сущности, т. е. формы – содержанию.

Другим классификационным признаком видов хозяйственного учета могут быть *виды систем управления* хозяйственной деятельностью *по своим временным циклам*, в которых учет, как было показано на рис. 1.1, является одной из управляющих функций. В связи с этим названные выше виды хозяйственного учета по их объектам получают дополнительное название: *оперативный*, или краткосрочный, учет (внутри месяца: за смену, сутки, декаду); *текущий*, или среднесрочный, учет (внутри года: за месяц, квартал, полугодие, год); *долгосрочный* учет (за 2-3-4-5 лет и более) (рис. 2.1).

В специальной литературе приводятся и другие виды хозяйственного учета. Например, широко публикуется и даже включается в учебные планы экономических вузов **управленческий учет**. Он неправомерно включает кроме учета другие относительно самостоятельные управленческие функции: нормирование, анализ, контроль и тем самым подменяет всю систему управления (см. рис. 1.1).

Более подробное объяснение необходимости выделения из бухгалтерского учета в самостоятельный вид управленческого учета, а также его основное содержание излагается в монографии В.Ф. Паля «Теория бухгалтерского учета: современные проблемы» [35, с. 37–49]. Он отмечает, что «советский бухгалтерский учет не разделялся по направлениям (финансовый, управленческий) за ненадобностью, так как в советской системе отсутствовала коммерческая тайна», «не было фондового рынка и частного капитала», «для внутреннего управления наряду с аналитическим учетом широко использовалась информация оперативно-технического учета через методы нормативного учета, управления производственными запасами и др.» [35, с. 38]. «Предшественниками управленческого учета были «аналитический учет», «камеральный учет», «развитие оперативных методов управления индустриальным производством». «Бухгалтерский управленческий учет, в особенности управленческий учет издержек и доходов, целесообразно осуществлять на счетах методом двойной записи» [35, с. 40].



Рис. 2.1. Классификации видов хозяйственного учета

Примечание. С использованием системного подхода исходя из определения понятия «учет» могут быть еще выделены другие виды учета без включения в них неучетных управленческих функций: планирования, нормирования, анализа, контроля и др. Например: по целевому признаку – налоговый учет, по уровням управления – микроэкономический и макроэкономический, по смешанному признаку – статистический учет и т. д.

«Счета бухгалтерского учета, применяемые для получения обобщенной и детализованной информации в целях управленческого учета, создают информационную структуру, консолидирующую всю систему управленческого учета, не нарушая ее необходимой гибкости и оперативности» [35, с. 41]. «Классификация счетов управленческого учета целесообразна с выделением счетов в сфере производства, обращения, распределения, потребления или, наоборот, по центрам финансовой ответственности, бизнес-процессам, сегментам деятельности, калькуляционным системам и т. п.» [35, с. 48]. «Исходя из европейского опыта организации управленческого учета на счетах в самодостаточной системе, отделенной от системы счетов финансового учета, в основу классификации необходимо положить разде-

ление всех счетов на два основных класса: счета издержек и доходов; счета запасов и обязательств» [35, с. 48].

В работе В.Ф. Палия раскрывается содержание этих счетов и порядок записей на них. «*Финансовые результаты*, полученные на счетах управленческого и финансового учета, в итоге *равнозначны* (хотя стремиться к этому необязательно), *но детализированы по-разному*, что повышает самостоятельное значение и ценность информации управленческого учета» [35, с. 49] (выделено В.С.). Из этого вывода вытекает, что происходит совершенно излишнее дублирование одних и тех же счетов в финансовом и управленческом учете, так как *детализированную информацию* об объектах бухгалтерского учета можно получить с помощью современной компьютерной технологии с разделением информации по направлениям разных потребителей как для внутреннего, так и для внешнего управления. «А истина, по нашему мнению, – пишет М.Ю. Медведев, – заключается в том, что никакого управленческого учета не существует. Мы полагаем, что деление учета на финансовый (в привычной терминологии – бухгалтерский) и управленческий является малооправданным в смысле хозяйственной необходимости и в большинстве своих проявлений навязано бухгалтерскому сообществу искусственно» [30, с. 17]. «Управленческий учет в его западном изложении с многочисленными формулами, диаграммами и соответствующей лексикой – это, если говорить по-русски, экономический анализ» [30, с. 17].

Ф.Ф. Бутынец: «Конечно же, никакого управленческого учета как самостоятельной науки или научной дисциплины со своим предметом, объектом и методом не существует и не может быть» [43, с. 64].

В.В. Ковалев объясняет появление управленческого учета в таком его содержании следующим образом: «...Поскольку в наиболее детализированном виде подобная информация о затратах аккумулируется в системе бухгалтерского учета, вполне естественно, что соответствующий его раздел постепенно получил самостоятельную ценность и обособился в относительно самостоятельный раздел – учет затрат (в советском учете он носил название калькуляции себестоимости). Позже этот раздел был расширен за счет включения дополнительных модулей, прежде всего плано-аналитического характера, и получил название “управленческий учет”» [22, с. 211].

Иной подход к достижению цели повышения эффективности экономического управления содержится в монографии К.М. Гарифуллина «Управление затратами», в которой на основе развития советского нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции рекомендуется нормативный метод управления затратами по всем объектам и всем функциям управления (планирование, учет, контроль, анализ и принятие решений) [13, с. 8].

Главной причиной продолжающейся дискуссии в ученых кругах о финансовом и управленческом учетах является некомплексный, узкопрофессиональный подход без связи с теорией научного познания и теорией управления. Это проявляется в недостаточно полном учете:

- основополагающего принципа теории научного познания – сущности объекта и предмета, их принципиального различия в науке и практике жизнедеятельности людей;
- требований всеобщего объективного закона о взаимосвязи явлений реальной жизни, а отсюда – связей по вертикали и горизонтали в общем и частном понятии управления;
- сущности, места и роли учета в разных системах управления: по его разным объектам (экономический, социальный, технический и др.), временным циклам (перспективное (долгосрочное), текущее (среднесрочное) и оперативное (краткосрочное)) системы управления на разных макро- и микроуровнях управления.

2.3. Объект бухгалтерского учета

Объектом бухгалтерского учета, как ранее было отмечено, являются *экономические (стоимостные) процессы* в хозяйственной деятельности во взаимосвязи с ее другими процессами (и в первую очередь с натуральными), т. е. процессы создания, распределения и перераспределения *стоимости* продуктов труда (изделий, работ и услуг) в денежном измерителе. Эта стоимость содержится в хозяйственных операциях и в состоянии и изменении хозяйственных средств и их источников под воздействием хозяйственных операций.

Результаты экономических процессов выражаются в *стоимостных* показателях двух объектов бухгалтерского учета – *стоимости* хозяйственных средств и *стоимости* их источников образования.

Первым из этих объектов являются *хозяйственные средства или имущество, называемые активами, которые по содержанию, размещению и функциональной роли в процессе воспроизводства* делятся на средства:

- долгосрочного использования;
- текущего (среднесрочного и краткосрочного) использования.

В бухгалтером балансе они назывались *внеоборотными* и *оборотными* активами, но первое название неточно выражало реальное их положение, так как и те и другие находятся в обороте организации. Сейчас эта неточность исправлена.

К *долгосрочно используемым хозяйственным средствам как носителям стоимости* относятся:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- незавершенные капитальные вложения.

Характерными признаками этих средств как носителей стоимости (особенно основных средств) являются: многократное участие в хозяйственных процессах или циклах (более года); сохранение своей натуральной (первичной) формы; постепенное изнашивание путем передачи своей стоимости частями на готовый продукт.

В *состав стоимости основных средств* включаются: стоимость здания и сооружения, машин и оборудования, транспортных средств, приборов и устройств, инвентаря, многолетних насаждений и других видов. Они создают долгосрочную основу, или техническую базу организации.

К *нематериальным активам*, т. е. средствам, не имеющим материальной, физической формы, относятся: стоимость купленного права в виде лицензий, патентов, права пользования природными ресурсами, торговыми марками, знаками и т. п.

К *средствам текущего использования* относятся: сырье и материалы для изготовления продукции (изделий, работ, услуг); запасные части для ремонта, топливо, инструменты и приспособления; полуфабрикаты, незавершенное производство, готовая продукция; товары (купленные и предназначенные для реализации); особый вид продукции – услуги и выполненные работы (ремонт, перевозки, связь и т. п.); денежные средства (на счетах или в кассе); средства, находящиеся в дебиторской задолженности (задолженность покупателей за полученную, но не оплаченную ими продукцию, задолженность подотчетных лиц и т. п.).

Средства текущего (среднесрочного и краткосрочного) использования участвуют в хозяйственных процессах: однократно или в течение короткого времени (по действующему законодательству год и менее года); меняют свою натуральную форму; полностью передают свою стоимость на готовый продукт в одном цикле хозяйственного процесса.

Эту группу хозяйственных средств называют еще *оборотными средствами* или *оборотными активами*.

Перечисленные группы хозяйственных средств для обеспечения эффективного управления хозяйственной деятельностью в свою очередь делятся еще на подгруппы по разным признакам. Например, здания в группе основных средств делят на здания *производственного* (цехи, склады) и *непроизводственного* (детсады, здравпункты) назначения.

Вторым объектом бухгалтерского учета, как было указано ранее, являются *источники образования стоимости хозяйственных средств*, называемых *капиталом*. Они делятся на две большие группы: собственные источники (собственный капитал) и заемные источники (заемный капитал).

К **собственным источникам** хозяйственных средств относятся:

- уставный фонд (капитал) – стоимость средств в натуральной или денежной форме, переданная организации ее создателями или ее учредителями или собственниками (государство, юридические и физические лица) для осуществления хозяйственной деятельности в соответствии с уставом;
- прибыль – дополнительная стоимость, образовавшаяся в результате хозяйственной деятельности (как прибавочная стоимость) и выражающаяся в превышении стоимости вырученных средств от реализации продукции или услуг над стоимостью затраченных средств на создание этой продукции или услуг;
- резервный фонд, в котором отражается часть прибыли, оставшаяся у организации после уплаты налогов и распределяемая в соответствии с ее уставом;
- нераспределенная часть прибыли;
- безвозмездные (спонсорские) целевые поступления стоимости хозяйственных средств в виде денег или товарно-материальных ценностей от других предприятий и лиц (дарения).

Для бюджетных организаций или учреждений основным источником хозяйственных средств является *бюджетное финансирование* как определенная сумма денежных средств, выделяемая из бюджета этому учреждению для обеспечения своей деятельности.

Ко *второму виду источников образования стоимости хозяйственных средств* относятся *заемные источники, или заемный капитал*, который в свою очередь делится на:

- долгосрочные обязательства: кредиты банков и займы сроком более года;
- краткосрочные обязательства: кредиты банков и займы сроком до года, кредиторская задолженность поставщикам за поступившие от них, но не оплаченные материалы; начисленная, но еще не оплаченная задолженность организации своим работникам по оплате их труда; задолженность по налогам бюджету, по социальному страхованию, за оказанные услуги и другие обязательства.

Стоимость хозяйственных средств в процессе хозяйственного кругооборота в отраслях материального производства проходит следующие хозяйственные процессы: снабжение, производство и реализацию, меняя своего носителя или форму и величину своей стоимости. Эти стоимостные (экономические) изменения, или процессы, происходят в хозяйственных операциях, которые являются уже **третьим объектом бухгалтерского учета**.

Объектом бухгалтерского учета как науки являются экономические процессы в хозяйственной деятельности по созданию, распределению и перераспределению стоимости продуктов труда (изделий, работ и услуг), но рассматриваемые под углом зрения более полного и достоверного отражения фактических результатов этих процессов в существующих или рекомендуемых методиках (положениях) для удовлетворения разных потребностей пользователей бухгалтерской информацией.

Если бухгалтерский учет **как практическая функция** управления отражает фактические результаты этих процессов по действующим методикам бухгалтерского учета, то бухгалтерский учет **как наука** исследует эти процессы для совершенствования действующих и

рекомендуемых методик бухгалтерского учета для более полного и точного отражения тех же фактических результатов экономических (стоимостных) процессов.

Существует еще понятие *бухгалтерского учета как учебной дисциплины*. Его *объектом* являются действующие в практике методики бухгалтерского учета и рекомендуемые в научной литературе, а *предметом* – системно-комплексное, логически-методическое их изложение в развитии для формирования у будущих специалистов знания, умения и навыков ведения бухгалтерского учета с пониманием его дальнейшего совершенствования в меняющихся хозяйственных условиях и задачах управления.

2.4. Предмет хозяйственного учета и предмет бухгалтерского учета

Согласно теории научного познания под предметом любой науки понимается какая-то часть или сторона объективной действительности, которая изучается только данной наукой. Один и тот же объект может изучаться различными науками, каждая из которых находит в нем свои специфические стороны или отношения. Из этого следует, что *хозяйственная деятельность как объект управления шире, чем предмет*. Она изучается многими науками и подвергается воздействию в практике многих управляющих функций: планирования, учета, анализа и т. д.

Каждая из этих наук и соответственно каждая управляющая функция исследует определенную сторону или определенные признаки, свойства хозяйственной деятельности, называемые *предметом*, с целью обеспечения эффективного управления хозяйственной деятельностью в целом. Предмет учета – это его целенаправленность в объекте.

От правильности, полноты и точности определения предмета и объекта бухгалтерского учета во многом зависят его реальная цель, основные задачи, место и роль в системе управления хозяйственной деятельностью, его методология и методики.

Теоретически и практически предмет и объект как бухгалтерского учета, так и других наук и функций управления существенно различаются. Иначе они бы дублировали одни и те же действия и практически были бы излишними и ненужными.

Как было ранее показано, в системе управления *хозяйственная деятельность* является *общим объектом всех управляющих функций*. Она включает разные процессы (функциональные, натуральные, экономические, социальные, экологические и т. д.), результаты которых посредством планирования прогнозируются на будущие периоды, с помощью учета они фактически отражаются, с помощью анализа исследуются факторы их образования и изменения, а путем регулирования принимаются оптимальные управленческие решения для достижения ранее намеченной цели.

Значит, *предметом хозяйственного учета* являются *фактические результаты всех процессов хозяйственной деятельности в целом*, что практически отразить их в единой совокупности сейчас не представляется возможным.

Предметом бухгалтерского учета являются *фактические результаты экономических (стоимостных) процессов* в хозяйственной деятельности и *фактическая величина стоимости* хозяйственных средств и их источников в денежном измерителе. Или, используя понятия рыночной экономики, предметом бухгалтерского учета является: либо *фактическое состояние и изменение капитала организации*, либо *фактическое состояние и изменение стоимости имущества организация* и ее источников (обязательств) в денежном измерителе.

Из всех практических функций управления хозяйственной деятельностью и элементов экономической информационной системы *только бухгалтерский учет* своими методиками на соответствующих бухгалтерских счетах отражает фактическую величину стоимости:

- фактическую себестоимость (первоначальную стоимость) приобретенных основных средств;
- фактическую себестоимость заготовленных материалов;
- фактическую себестоимость произведенной готовой продукции;
- фактический фонд заработной платы и отчисления на социальные нужды;
- фактическую стоимость реализованной продукции;
- фактическую прибыль (убыток) от реализации продукции;
- фактическую величину капитала в виде стоимости хозяйственных средств, размещенных в активе, и источников их образования – в пассиве бухгалтерского баланса.

Этим практическим *фактом* формирования стоимости более наглядно подтверждается сущность категории *предмета бухгалтерского учета*.

Следует отличать предмет бухгалтерского учета как одной из управляющих функций системы управления и элемент информационной системы и предмет бухгалтерского учета как науки. *Предметом науки о бухгалтерском учете* выступают *методология, методика и организация бухгалтерского учета как практически применяемые, так и рекомендуемые* в специальной экономической литературе и предписываемые в соответствующих нормативных документах. Научные исследования в этой отрасли науки направлены на совершенствование и развитие теоретико-методологических и организационно-методических основ бухгалтерского учета как практической функции управления.

На международной научной конференции, специально посвященной «проблемам развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля», Н.М. Малюга подчеркнула, что «наиболее актуальной среди таких проблем является определение предмета бухгалтерского учета» [43, с. 141]. Ф.Ф. Бутынец также отмечал, что «...правильно сформулировать определение предмета науки бухгалтерского учета – значит ответить на вопрос о ее месте и роли среди других экономических наук и одновременно определить сферу использования бухгалтерского учета в единой системе народнохозяйственного учета, а также значение и возможности его использования в управлении хозяйственной деятельностью организаций всех форм собственности» [7, с. 100; 43, с. 141].

В специальной литературе по теории бухгалтерского учета продолжается отождествление объекта и предмета бухгалтерского учета.

Так, В.Ф. Палий считает, что «вполне допустимо вместо ныне применяемого термина «объекты бухгалтерского учета» ввести более точный термин «элементы предмета бухгалтерского учета», созвучный давно применяемым понятиям элементов метода бухгалтерского учета» [35, с. 15].

Я.В. Соколов в «Основах теории бухгалтерского учета» пишет на с. 48: «Факты хозяйственной жизни – объект бухгалтерского учета, то, что учитывает бухгалтер (более точное определение см. в гл. 3)». На с. 85 они называются «факты хозяйственной жизни как предмет бухгалтерского учета». На странице 120 в резюме к этой главе он более определенно заключает: «Факт хозяйственной жизни составляет предмет бухгалтерского учета» [50, с. 120]. Этим выводом Я.В. Соколов вносит реальный научный вклад в определение предмета хозяйственного учета. Бухгалтерский учет фактически отражает не всю хозяйственную жизнь, не все ее слои, показанные на рис. 3.2 в книге Я.В. Соколова на с. 93.

Н.В. Дембинский указывает, что «на всех ступенях общественного развития предметом хозяйственного учета является процесс материального производства» [15, с. 7]. «Предметом советского бухгалтерского учета являются общественные социалистические фонды (т. е. часть национального имущества, охватываемая государственной и кооперативно-колхозной собственностью) и их кругооборот в процессе производства, распределения, обмена и потребления общественного продукта, отражаемые в денежном измерителе» [15, с. 37].

Б.И. Гаврилов полагает, что «предметом советского бухгалтерского учета являются общественные социалистические фонды и их оборот в процессе выполнения плана на предприятиях, в организациях, учреждениях и их объединениях» [10, с. 24].

П.Я. Папковская считает, что «содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, а состав объектов – от формы собственности и особенностей отраслей экономики», и далее она характеризует объекты бухгалтерского учета как имущество (хозяйственные средства, активы), источники формирования имущества (средств) и хозяйственные процессы [39, с. 15].

М.А. Снитко утверждает, что «предметом бухгалтерского учета является имущество (средства производства) предприятий, организаций и учреждений, находящееся в их рас-

поряжении и имеющее стоимостную (денежную) оценку»; «в реальной действительности этот предмет представлен множеством отдельных разнообразных объектов» [48, с. 23–29]. Примерно аналогичное понимание объекта и предмета бухгалтерского учета содержится и в другой литературе по теории бухгалтерского учета или в первой части курса «Бухгалтерский учет».

Встречаются и другие взгляды. Так, А.И. Сумцов в 1971 г. в своей монографии «Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета» писал, что «предмет науки бухгалтерского учета, как и практика его применения, едины; он включает реальные хозяйственные процессы и явления, которые в учете отражаются и контролируются» [56, с. 94].

М.С. Пушкар: «Предметом бухгалтерського обліку – не самі об'єкти (активи і пасиви) їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління» [44, с. 152].

Контрольные вопросы

1. Каковы сущность и различия объекта и предмета в научной и практической деятельности согласно теории научного познания?
2. Какие отрицательные последствия вытекают из отождествления объекта и предмета в науке и практике?
3. Что является объектом хозяйственного учета, каковы его структура и краткая характеристика?
4. Каковы сущность и содержание стоимостных (экономических) процессов в хозяйственной деятельности?
5. Каковы классификация видов хозяйственного учета и их обоснование?
6. Что является объектом бухгалтерского учета и как характеризуются его элементы?
7. Каков предмет хозяйственного учета?
8. Что является предметом бухгалтерского учета как практической функции управления и как науки о бухгалтерском учете?
9. Какие вы знаете другие точки зрения на объект и предмет бухгалтерского учета в учебной и специальной литературе?

3. Метод, методология, методики бухгалтерского учета, его определение и задачи

3.1. Метод бухгалтерского учета

Метод как широкое понятие в переводе с греческого означает *способ исследования явлений природы и общества или определяющий подход к их изучению*. В науке и практике это понятие метода используется в нескольких значениях. Самым общим методом исследования наиболее общих законов развития природы, общества и мышления считается *диалектический* метод, признающий всеобщую связь объектов и явлений, их движение и развитие, источником их развития – закон единства и борьбы противоположностей, а также законы перехода количественных изменений в качественные, отрицание отрицания. Противоположным этому методу считается *метафизика*.

Для изучения специфических свойств или законов действия разных объектов существуют специальные методы конкретных наук, в том числе и бухгалтерского учета.

Широко применяется понятие метода и в смысле конкретного приема расчета или исчисления какого-либо показателя. Например, метод расчета производительности труда рабочих или другой пример конкретного метода в бухгалтерском учете – метод двойной записи на синтетических счетах для отражения изменения стоимости в результате совершения хозяйственной операции.

Исходя из вышерассмотренного понятия метода и ранее исследованных сущности, объекта и предмета бухгалтерского учета, можно определить **метод бухгалтерского учета** как *способ отражения полного формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников образования, а также ее изменение в результате хозяйственной деятельности в денежном измерителе*. Он требует отражения стоимости всех произведенных затрат материальных, трудовых и денежных ресурсов без ограничений.

3.2. Методология бухгалтерского учета

Понятие «методология» трактуется философией в нескольких значениях. Одно из них как учение о принципах построения научного познания объектов и явлений больше подходит к бухгалтерскому учету, экономическому анализу, статистике и другим прикладным наукам.

Методология бухгалтерского учета это совокупность основных принципов (правил) построения методик бухгалтерского учета, выполнение которых обеспечивает достижение его основной цели.

Фактической экономической информацией, создаваемой бухгалтерским учетом, пользуются многие потребители, как внутренние, так и внешние. Чтобы обеспечить их потребности в этой информации, методики бухгалтерского учета должны строиться по принципам, учитывающим отечественные научно-практические достижения в этой области, действующее законодательство своей страны и принципиальные положения, содержащиеся в Международных стандартах финансовой отчетности.

К числу таких основополагающих принципов построения методик бухгалтерского учета относятся:

- ведение бухгалтерского учета в денежном измерителе для отражения формирования фактической величины стоимости хозяйственных средств и их источников, их состояния и изменения в результате хозяйственных операций на бухгалтерских счетах;
- полное отражение всех фактически совершившихся хозяйственных операций, вызывающих изменения стоимости хозяйственных средств и их источников;
- балансовое обобщение результатов бухгалтерского учета.

Кроме этих, в специальной литературе и МСФО рекомендуется еще ряд других принципов ведения бухгалтерского учета. Например, *принцип полноты* бухгалтерского учета, требующий ведения бухгалтерского учета непрерывно с момента организации субъекта хозяйствования до ее ликвидации без пропуска ни одной хозяйственной операции. *Принцип своевременности* требует своевременного отражения в учете и отчетности фактически совершившихся хозяйственных операций. *Принцип приоритета содержания перед формой* ориентирует отражение в бухгалтерском учете фактических хозяйственных операций прежде всего по их экономическому содержанию, а не по правовой форме. Перечисляются и другие принципы, которые по существу находят отражение в вышеназванных принципах или не определяют методику бухгалтерского учета и сами не зависят от ведения бухгалтерского учета [24, с. 95–99].

3.3. Методика бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета реализуется через **методику бухгалтерского учета**, которая представляет собой *упорядоченную совокупность логически последовательных этапов (стадий) и приемов (частных методов) в технологии формирования фактической величины стоимости хозяйственных средств и их источников в процессе хозяйственной деятельности (совершении хозяйственных операций)*.

Основными стадиями бухгалтерской технологии отражения формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников являются:

бухгалтерская регистрация фактического, реального состояния и изменения хозяйственного объекта как носителя стоимости, т. е. его фиксация путем записывания или путем использования разных технических методов запоминания фактически свершившихся хозяйственных операций. Эта стадия в ряде учебников по бухгалтерскому учету называется слишком упрощенно и не совсем реально – как «наблюдение»;

стоимостное измерение, т. е. измерение фактической величины стоимости в хозяйственных объектах в результате свершения хозяйственных процессов;

бухгалтерская технология отражения формирования и изменения фактической стоимости в процессе хозяйственной деятельности, называемая в тех же учебниках так же неточно – словом «регистрация»;

бухгалтерское обобщение учетной фактической экономической (стоимостной) информации путем ее группировки по видам хозяйственных средств (имущества) и их источников образования на определенную дату в бухгалтерском балансе, а также группировки ее в интересах потребителей в разных формах бухгалтерской отчетности.

Далее рассмотрим *приемы* (или частные специальные методы), используемые на вышеперечисленных стадиях реализации методики бухгалтерского учета. В учебной литературе по теории бухгалтерского учета они называются элементами метода бухгалтерского учета. Понятие методики бухгалтерского учета (или Положения бухгалтерского учета в нормативных документах) более цельное, структурно выдержанное и широко используется в диссертационных материалах как весомый результат проведенных научных исследований.

Первая стадия методики бухгалтерского учета – бухгалтерская регистрация осуществляется такими приемами, как *документация* и *инвентаризация*.

Все хозяйственные операции, вызывающие изменение стоимости хозяйственных средств (имущества) и их источников (или капитала) обязательно *документируются*, т. е. оформляются документом, свидетельствующим в письменной форме на бумаге или в иной форме на других носителях информации о факте совершенной хозяйственной операции. Эту стадию или этап методики бухгалтерского учета называют *первичным учетом*.

Однако в документах могут быть допущены ошибки, неточности или преднамеренные искажения реальных фактов, могут быть усушка, утруска и другие потери, вызванные естественной убылью, растратами, хищениями и стихийными бедствиями, а также возможны потери и самих документов. Поэтому вторым приемом отражения реального факта происшедших изменений в составе хозяйственных средств и их источников является *инвентаризация* как способ проверки фактического их состояния и соответствия этого фактического наличия данным бухгалтерского учета.

Вторая стадия реализации методики бухгалтерского учета – стоимостное измерение хозяйственного объекта осуществляется с помощью таких приемов, как *денежная оценка* и *калькулирование себестоимости* в хозяйственных объектах.

Необходимость использования этих приемов вызывается тем, что *стоимость* непосредственно не проявляется в хозяйственных операциях. Как правило, в первичных доку-

ментах отражается хозяйственная операция в натуральных или трудовых измерителях для количественного выражения результатов натуральных процессов в хозяйственной деятельности по созданию конкретных продуктов труда (изделий, работ, услуг), но в этих конкретных видах продукции, в том числе и в движении конкретных материальных и трудовых ресурсов по созданию этой продукции, содержатся и затраты абстрактного живого и ове­ществленного труда, т. е. *стоимость*. Для ее отражения используется *цена* как *денежное выражение стоимости*, содержащейся в натуральной единице продукта труда. Умножением цены на количество натуральных единиц приобретенных материалов или созданной продукции рассчитывается величина их стоимости в результате данной хозяйственной операции. Аналогично определяется стоимость и других хозяйственных объектов, например использования трудовых ресурсов путем умножения часовой тарифной ставки в денежном выражении на количество отработанного времени в часах.

Цена готовой продукции выражает *всю его стоимость* как совокупность непосредственных затрат материальных, трудовых и денежных ресурсов (т. е. *фактическую себестоимость* этой продукции) и *добавленную стоимость* (т. е. прибыль). В рыночных условиях цена как денежное выражение общественно необходимых затрат труда под влиянием разных факторов изменяется. Она может оказаться и выше и ниже индивидуальных затрат труда в денежном выражении, т. е. фактической себестоимости продукции конкретного производителя. Чтобы видеть эти отклонения (прибыль или убыток) по конкретным видам продукции, используется прием, или частный метод, *калькулирования* для определения (или вычисления) фактической себестоимости натуральной единицы произведенной продукции (изделий, работ, услуг).

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.