

В.И. Стражев

# ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

# **Виктор Иванович Стражев**

# **Теория бухгалтерского учета**

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=18925602](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=18925602)*

*Теория бухгалтерского учета / Стражев В.И.: Высшая школа;*

*Минск; 2012*

*ISBN 978-985-06-2198-6*

## **Аннотация**

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.

# Содержание

Предисловие	5
1. Учет, его сущность, значение, место и роль в системе управления	8
1.1. Понятие учета, его сущность и объективная необходимость возникновения и развития	8
1.2. Основные стадии учетного процесса и применяемые в нем измерители	10
1.3. Место и роль учета в информационной системе и системе управления	13
2. Объект и предмет хозяйственного и бухгалтерского учета	16
2.1. Хозяйственная деятельность как объект хозяйственного учета	17
2.2. Хозяйственный учет, его виды и их классификация	25
Конец ознакомительного фрагмента.	26

# 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 прин-

ципы 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 управленче-



ских 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 учтенного 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 по-

казатели (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 человекочас, 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 учтенных 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 продук-

ции (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 стадии 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.

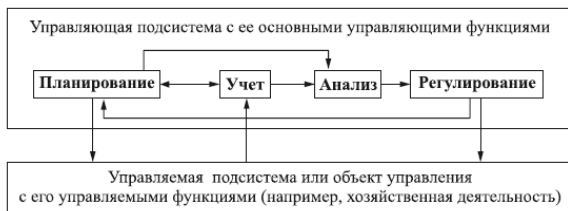


Рис. 1.1. Общая схема любой системы управления

*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 принципиально-го *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 обуславливается 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 форми-

рованию 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 перераспреде-

лению *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 духов-*

ного 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, обязателъственно-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 юридиче-

ских 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 соответству-

ющему 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 неучетных 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.

# 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.