

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ**

**ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный  
технологический университет»**

**Л.П. Климович, И. И. Ивакина**

## **Бухгалтерский учет: теория учета**

Рекомендовано УМО вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по профилю подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» направления подготовки «Экономика» (уровень бакалавриата)

**Красноярск  
2014**

УДК 657.01  
ББК У052(075.8)

Климович, Л.П., Ивакина, И.И. Бухгалтерский учет: теория учета : учебное пособие для студентов направления подготовки «Экономика», профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» очной, очной сокращенной, заочной и заочной сокращенной форм обучения / Л.П. Климович, И.И. Ивакина. – Красноярск: СибГТУ, 2014. – 322 с.

ISBN978-5-8173-0591-3

Учебное пособие «Бухгалтерский учет: теория учета» по дисциплине ГОС ВПО «Бухгалтерский учет и анализ» соответствует требованиям направления подготовки «Экономика», профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». В нем раскрываются основополагающие принципы и сущность бухгалтерского учёта, даётся характеристика объектов и основных методических приёмов бухгалтерского учёта применительно к современным условиям хозяйствования и с учетом действующих нормативных правовых актов.

Учебное пособие содержит иллюстрированный текст, к каждой теме – вопросы для контроля, тестовые задания, а также к темам «Объекты бухгалтерского наблюдения», «Бухгалтерский баланс», «Счета и двойная запись» - тренировочные задания. Пособие может быть использовано как для самостоятельного изучения дисциплины, так и для работы на лекционных занятиях с использованием имеющихся в пособии наглядных материалов.

Пособие предназначено для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика», а также для слушателей курсов повышения квалификации. Может быть использовано бухгалтерами, экономистами и менеджерами различных экономических субъектов.

Рецензенты:

*Золотарева Г.И.* – заведующая кафедрой бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный Аэрокосмический университет» имени академика М.Ф. Решетнева, кандидат экономических наук, доцент;

*Сацук Т.П.* – профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Торгово-экономического института ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет» (СФУ), доктор экономических наук, профессор;

*Харченко О.Н.* – заведующая кафедрой бухгалтерского учёта и статистики Института экономики, управления и природопользования ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет» (СФУ), кандидат экономических наук, профессор;

*Ефимова Т.А.* - доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный технологический университет», кандидат экономических наук, доцент.

© Климович Л.П., Ивакина И.И., 2014

© ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный технологический университет», 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>7</b>
<b>ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. БУХГАЛТЕРСКАЯ ПРОФЕССИЯ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА .....</b>	<b>9</b>
1. Бухгалтерский учет как составная часть учетного процесса. Измерители, применяемые в учете .....	9
2. Общая характеристика бухгалтерского учета. Предмет бухгалтерского учета.....	15
3. Основные требования к ведению бухгалтерского учета. Цели, задачи и функции бухгалтерского учета .....	19
4. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика .....	23
Вопросы для контроля .....	26
Тесты.....	26
<b>ГЛАВА 2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....</b>	<b>29</b>
1. Система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России.....	29
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и иные федеральные законы .....	33
3. Федеральные стандарты бухгалтерского учета .....	35
4. Отраслевые стандарты бухгалтерского учета .....	41
5. Рекомендации в области бухгалтерского учета .....	41
6. Стандарты экономического субъекта .....	42
Вопросы для контроля .....	44
Тесты.....	44
<b>ГЛАВА 3. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ОСНОВНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ И ПРАВИЛА .....</b>	<b>47</b>
1. Основополагающие принципы бухгалтерского учета .....	47
2. Основные методические приемы и правила ведения бухгалтерского учета.....	50
Вопросы для контроля .....	53
Тесты.....	54

<b>ГЛАВА 4. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО НАБЛЮДЕНИЯ.....</b>	<b>56</b>
1. Общие понятия и классификация объектов бухгалтерского учета .....	56
2. Характеристика имущества организации как объекта бухгалтерского учета.....	59
3. Финансовые результаты деятельности как объекты бухгалтерского учета.....	69
Тренировочные задания.....	73
Вопросы для контроля .....	76
Тесты.....	76
<b>ГЛАВА 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС .....</b>	<b>80</b>
1. Бухгалтерский баланс, его содержание и структура .....	80
2. Статические и динамические балансы.....	87
3. Капитальное (основное) уравнение бухгалтерского баланса .....	90
4. Балансовое обобщение. Влияние фактов хозяйственной жизни на баланс.....	91
Тренировочное задание .....	94
Вопросы для контроля .....	95
Тесты.....	96
<b>ГЛАВА 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ.....</b>	<b>99</b>
1. Документация.....	99
1.1. Общая характеристика документа как носителя первичной учетной информации .....	99
1.2. Классификация бухгалтерских документов .....	104
1.3. Основы организации делопроизводства. Документооборот .....	109
1.4. Порядок хранения бухгалтерских документов и их изъятия .....	119
2. Инвентаризация .....	121
2.1. Понятие и виды инвентаризации.....	121
2.2. Общие правила проведения инвентаризации и оформления ее результатов .....	126
Вопросы для контроля .....	132
Тесты.....	133
<b>ГЛАВА 7. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....</b>	<b>136</b>
1. Понятие и общие правила оценки .....	136
2. Понятия калькуляции и себестоимости .....	138
3. Оценка внеоборотных активов .....	143
4. Оценка материально-производственных запасов .....	153
Вопросы для контроля .....	157
Тесты.....	158

<b>ГЛАВА 8. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ .....</b>	<b>161</b>
1. Понятие и строение бухгалтерского счета .....	161
2. Активные и пассивные счета .....	162
3. Двойная запись и корреспонденция счетов.....	166
4. Хронологическая и систематическая регистрация фактов хозяйственной жизни. Синтетические и аналитические счета. Субсчета.....	169
5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета .....	172
6. Классификация счетов бухгалтерского учета .....	178
6.1. Классификация счетов по экономическому содержанию .....	178
6.2. Классификация счетов по назначению и структуре.....	183
6.3. Классификация счетов по отношению к балансу .....	193
7. План счетов бухгалтерского учета .....	194
Тренировочные задания.....	196
Вопросы для контроля .....	205
Тесты.....	206

<b>ГЛАВА 9. МОДЕЛИ ТЕКУЩЕГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ .....</b>	<b>212</b>
1. Моделирование в бухгалтерском учете .....	212
2. Учетные регистры и их классификация.....	214
<b>по объему .....</b>	<b>217</b>
3. Способы выявления и исправления ошибок в учетных записях.....	218
4. Формы бухгалтерского учета .....	223
4.1. Мемориально-ордерная форма учета.....	224
4.2. Журнально-ордерная форма учета .....	226
4.3. Форма учета «Журнал-Главная» .....	228
4.4. Формы учета, используемые субъектами малого предпринимательства.....	230
4.5. Автоматизированная обработка учетной информации.....	237
5. Учетная процедура .....	241
Вопросы для контроля .....	244
Тесты.....	245

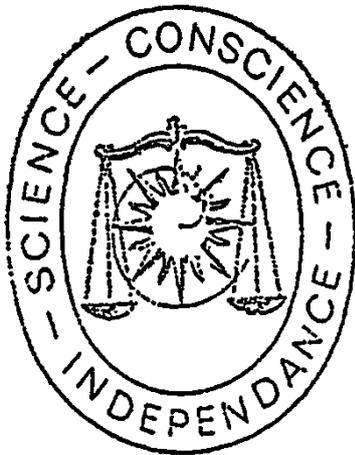
<b>ГЛАВА 10. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ.....</b>	<b>248</b>
1. Отчетность организации и её виды .....	248
2. Требования, предъявляемые к отчетности .....	251
3. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. отчетный период, отчетная дата.....	252
4. Пользователи бухгалтерской информацией .....	255
Вопросы для контроля .....	258
Тесты.....	258

<b>ГЛАВА 11. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....</b>	<b>262</b>
1. Организация бухгалтерского учёта .....	262
2. Учётная политика организации .....	266
2.1. Учетная политика организации, ее требования и допущения .	266
2.2. Формирование и раскрытие учетной политики .....	269
2.3. Изменение учетной политики .....	271
3. Ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета	272
Вопросы для контроля .....	277
Тесты.....	278
 <b>ГЛАВА 12. МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	 <b>280</b>
1. Реформирование бухгалтерского учета в России .....	280
2. Профессиональные бухгалтерские организации в России .....	282
3. Международные профессиональные бухгалтерские организации .....	287
Вопросы для контроля .....	289
Тесты.....	290
 Библиографический список.....	 292
 Ответы на тесты.....	 296
 Приложение А Темы рефератов .....	 299
 Приложение Б Вопросы для подготовки к экзамену .....	 300
 Приложение В Глоссарий .....	 303
 Приложение Г План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций .....	 319

## ВВЕДЕНИЕ

*Кто в делах своих не умеет быть хорошим бухгалтером, тот будет бродить как слепой в потемках наугад, и не миновать ему больших убытков. Имея это в виду, ты должен употребить все усилия, чтобы путем старательного размышления сделаться хорошим бухгалтером, для чего тебе в настоящем сочинении с подобающей точностью даны все нужные наставления.<sup>1</sup>*

*Лука Пачоли*



На гербе бухгалтеров, признанном в качестве интернациональной эмблемы счетных работников, изображены солнце, весы и кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука, совесть, независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

Современный бухгалтерский учет в Российской Федерации является составной частью единого экономического механизма, действующего в условиях рыночной экономики. Бухгалтерский учет, как процесс наблюдения и регистрации всех фактов финансово-хозяйственной деятельности и последующего формирования достоверных отчетных данных об имущественном и финансовом положении, обеспечивает экономические интересы, как самой организации, так и общества в целом.

Согласно федеральному законодательству бухгалтерский учет обязаны вести все экономические субъекты, находящиеся на территории Российской Федерации. В связи с этим всегда остается актуальным вопрос подготовки высококвалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, востребованных в различных сферах экономической деятельности.

Представленное учебное пособие разработано в соответствии с федеральным Государственным образовательным стандартом ВПО по направлению подготовки 080100.62 «Экономика» профилю «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» на основании программы изучения учебной дисциплины.

<sup>1</sup> Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С.106.

лины «Бухгалтерский учет и анализ: теория учета».

Хорошее знание теории учета имеет первостепенное значение для формирования профессиональной подготовки и деловых качеств бухгалтеров, аудиторов, финансистов, экономистов. Иначе говоря, теория учета является фундаментальной частью для познания как бухгалтерского учета, так и многих других смежных с ним дисциплин.

Основной задачей учебного пособия является оказание помощи студентам, обучающимся экономическим специальностям в высших учебных заведениях, в изучении теоретических основ и практических рекомендаций по организации системы бухгалтерского учета.

В пособии последовательно излагаются теоретические и методические основы бухгалтерского учета. Каждая глава представляет собой отдельную тему курса, начинается с обозначения рассматриваемых блоков учебного материала и заканчивается контрольными вопросами. Кроме того, изложение теоретического материала сопровождается рисунками, таблицами, которые облегчают наглядное восприятие изучаемых вопросов. К главам «Объекты бухгалтерского наблюдения», «Бухгалтерский баланс», «Счета и двойная запись» приведены тренировочные задания.

При написании учебного пособия авторами учтены изменения в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету (по состоянию на 01.09.2014).

При подготовке учебного пособия авторами использованы положения научных работ и учебных изданий видных ученых в области теории бухгалтерского учета, таких как В.П. Астахов, Ю.А. Бабаев, В.Г. Гетьман и В.А. Терехова, В.Р. Захарьин, М.И. Кутер, Я.В. Соколов, М.Е. Яковенко и В.Ю. Прокофьева, и др. Авторы искренне надеются, что учебное пособие поможет студентам приобрести необходимые теоретические знания и практические навыки выполнения бухгалтерских процедур, а также умения использования экономической, нормативно-правовой информации и справочного материала в своей профессиональной деятельности.

## **Глава 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика**

*Целью изучения главы является формирование у обучающегося общетеоретических знаний о сущности бухгалтерского учета как теоретической науки и как сферы профессиональной деятельности.*

*Изучив эту главу, студенты должны знать:*

- *основные функции, которые реализует система учетной информации, как на уровне отдельного экономического субъекта, так и на макроэкономическом уровне;*
- *характеристики отдельных видов учета, которые ведутся в организациях, их взаимосвязь;*
- *измерители, используемые для формирования учетной информации;*
- *понятие предмета бухгалтерского учета как теоретической науки и как сферы практической деятельности;*
- *назначение отдельных видов бухгалтерского учета;*
- *требования к ведению бухгалтерского учета, его цели, задачи и функции;*
- *основные принципы поведения профессионального бухгалтера, определенные Кодексом профессиональной этики бухгалтеров.*

### **1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА. ИЗМЕРИТЕЛИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В УЧЕТЕ**

Основой развития общества является процесс расширенного воспроизводства, осуществляемый хозяйствующими субъектами в различных сферах материального производства, выполнения работ и оказания услуг. Организация процессов производства и продажи продукции, выполнения работ и передачи их результатов заказчикам, а также оказания услуг предполагает необходимость оценки:

- *результатов деятельности организации или индивидуального предпринимателя;*
- *имущества, принадлежащего хозяйствующему субъекту;*
- *состояния расчетов, с одной стороны, с поставщиками материально-производственных запасов, подрядчиками, выполняющими работы и услуги, с другой стороны, – с покупателями товаров или продукции, заказчиками работ и услуг;*

- состояния расчетов с государственными органами (бюджетом и государственными внебюджетными фондами);
- промежуточных результатов деятельности (в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг).

Кроме того, обобщение информации об объемах и результатах деятельности отдельных организаций и индивидуальных предпринимателей требуется для государственного и регионального регулирования экономики. Обработка такой информации позволяет определить тенденции развития отдельных отраслей и видов производств, определить необходимость государственной поддержки или, напротив, изъятия части дифференциальной ренты, получаемой участниками предпринимательской деятельности.

Различие целей, которые достигаются посредством сбора, обработки и обобщения учетной информации, обуславливает создание целостной системы различных видов учета с различной методикой детализации и группировки данных. Все виды учета преследуют практически одну и ту же цель – формирование информации и группировка данных для их дальнейшего анализа и принятия управленческих решений.

Дадим краткую характеристику отдельным видам учета.

**Оперативный учет** (оперативно-технический учет, оперативно-производственный учет, внутрихозяйственный учет) ведется непосредственно в местах выпуска продукции, выполнения работ, оказания услуг или осуществления должностными лицами управленческих функций. Поэтому его иногда называют еще производственным учетом. Как правило, сфера применения оперативного учета ограничивается рабочим местом, производственным коллективом (например, бригадой) или структурным подразделением (цехом). Периодичность представления данных оперативного учета обычно не превышает одной рабочей смены. Это не исключает возможности обобщать некоторые показатели и за более длительные периоды – рабочая неделя, декада, месяц и т.д. В оперативном учете чаще всего используются натуральные (количественные) показатели. При определенных условиях могут применяться трудовые (единицей измерения служит рабочий день, час или минута), а также стоимостные (денежные) показатели. Оперативный учет ведется в учетных регистрах, которые разрабатываются самой организацией. В некоторых случаях для целей оперативного учета используются формы первичной документации для бухгалтерского учета.

Оперативный учет от других форм учета отличает большая оперативность, но сравнительно более низкая информативность. Поэтому данные этого вида учета используют для решения отдельных управленческих задач, носящих, как правило, текущий и локальный характер. Часть информации, получаемой и результате оперативного учета, является основой для заполнения регистров бухгалтерского и статистического учета.

Таким образом, оперативному учету присущи следующие отличительные черты:

- быстрота обеспечения данными для оперативного руководства;
- характеристика хозяйственной операции или хозяйственного процесса с необходимой, но не абсолютной точностью и подробностью;
- направленность на контроль и принятие управленческих решений по конкретным хозяйственным операциям;
- информация, как правило, является выборочной и подразделяется на оперативно-техническую, оперативно-производственную, оперативно-финансовую;
- учет прерывен во времени, то есть надобность в нем возникает по мере необходимости;
- информация не дает целостной картины функционирования хозяйствующего субъекта, ее использование ограничено временным периодом (как правило, она теряет свое значение для управления после завершения хозяйственного процесса);
- необязательность документального оформления;
- использование любых учетных измерителей;
- информация может быть представлена в виде простых записей о хозяйственных операциях в специальных журналах, отчетах или устных сведений.

К функциям оперативного учета относятся: наблюдение процессов и фактов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта; накопление и представление данных для оперативного управления и контроля.

**Статистический учет** представляет собой систему сбора, накопления и обобщения данных о состоянии и динамике производственных и социальных процессов. Целью проведения официального статистического учета в Российской Федерации является формирование в соответствии с государственной статистической методологией полной, объективной, актуальной и надежной статистической информации, необходимой для решения задач информационного обеспечения общества, управления социально-экономическими и иными процессами в обществе, а также для развития науки. Следовательно, макроэкономический анализ данных статистического учета и принятие управленческих решений на основе этого анализа осуществляются не на уровне хозяйствующего субъекта (организации или учреждения), а на уровне государственного управления – муниципальном, региональном или федеральном. Таким образом, в масштабах отдельной организации статистический учет организуется, прежде всего, в целях формирования статистической отчетности. От других видов учета статистический учет отличается более продолжительными сроками представления отчетности (календарный год, но не менее квартала).

**Бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражающуюся в сплошном, непрерывном, документальном отражении всех хозяйственных процессов.

В отличие от остальных видов учета бухгалтерский учет:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен (изо дня в день) во времени;
- является сплошным по охвату, т.е. учету подлежат все без исключения хозяйственные операции, совершаемые в организации;
- применяет особые, только ему присущие способы обработки и обобщения данных (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.);
- предусматривает обязательное отражение всех объектов бухгалтерского учета в денежном (стоимостном) выражении;
- предполагает периодическое проведение инвентаризаций для проверки достоверности данных, отраженных в бухгалтерском учете, результаты которых фиксируются в документах и отражаются в учете;
- осуществляется специально подготовленными кадрами;
- ограничен рамками одного хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский учет как система создает и передает информацию об определенном хозяйствующем субъекте. Эта информация дает возможность ее потребителям принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов при управлении финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский учет обеспечивает:

- выявление экономической сущности, измерение хозяйственных операций, их регистрацию (запись) в учетных регистрах с целью подготовки для дальнейшего использования;
- обработку учетных данных, обеспечение их сохранности до определенного момента, а затем их переработку (обобщение) в необходимую полезную информацию (внешнюю и внутреннюю);
- передачу этой информации в форме отчетов заинтересованным пользователям для принятия решений.

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками экономического субъекта. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны общественной деятельности.

Взаимосвязь между различными видами учета – бухгалтерского, статистического, оперативного – представлена в виде схемы (рисунок 1.1).

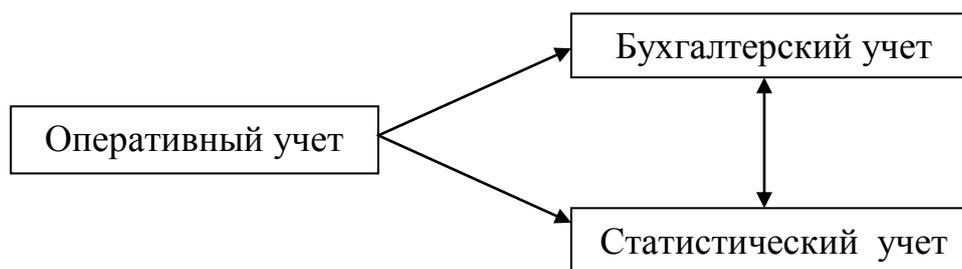


Рис.1.1 Схема взаимосвязи различных видов учета

Представленная схема не отражает всей совокупности взаимосвязей между отдельными видами учета, так как значительная часть показателей, используемых в бухгалтерском и статистическом учете, формируется на основе данных оперативного учета. В то же время не менее существенная часть информации фиксируется в специализированных учетных регистрах, т.е. формируется непосредственно в местах осуществления бухгалтерского и статистического учета.

Следует отметить, что в последнее десятилетие появляются все новые направления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, экологического, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами)<sup>2</sup>.

Немаловажное значение при организации учета имеет система применяемых *учетных измерителей*, с помощью которых выявляются объем, количество, время и прочие показатели деятельности организации.

*Учетные измерители* – единицы измерения, при помощи которых на основе измерений и исчислений хозяйственных ресурсов и процессов формируются показатели для различных нужд экономической деятельности.

Существуют следующие виды учетных измерителей: натуральные (количественные), в том числе условно натуральные, трудовые и денежные (стоимостные) (рисунки 1.2).

Учет в **натуральных** измерителях называют количественным. Его назначение – обеспечить информацию о натуральных (физических) объемах основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, энергии и других учетных объектов, количество которых можно и необходимо определять в натуральных показателях. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей, объемом процесса заготовления, производства и продажи, а также соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели.

<sup>2</sup> Более подробно эти виды учета рассмотрены в главе 10 работы: Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - М.: Магистр, 2011.- 287 с.

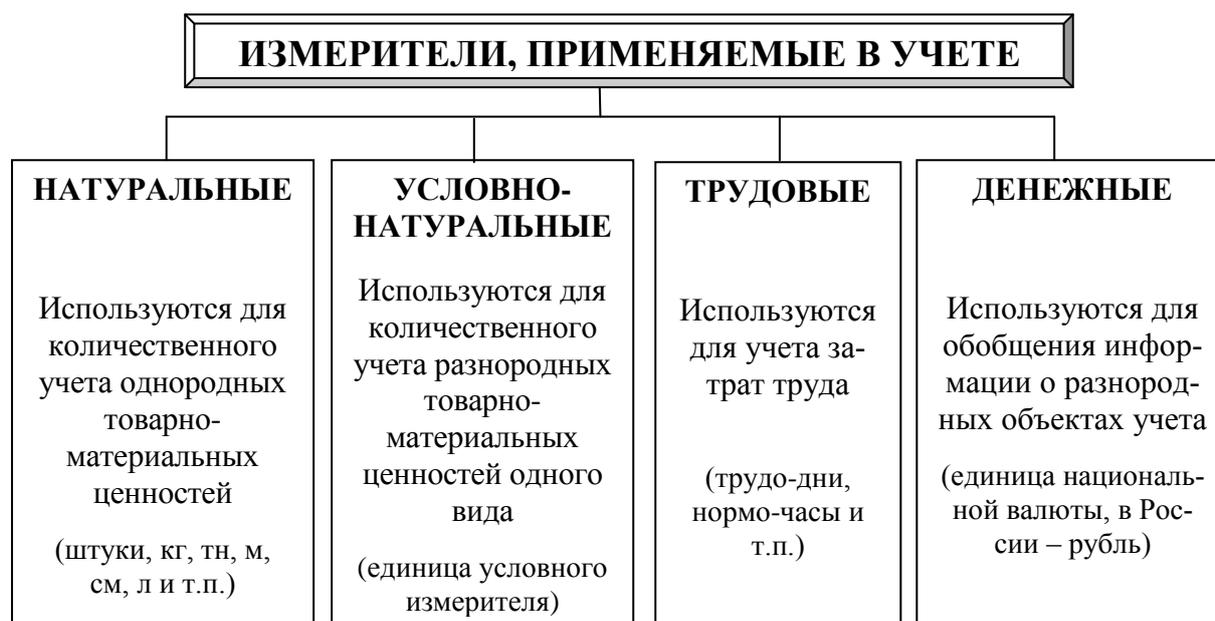


Рис. 1.2. Виды измерителей, применяемых в учете

Однако натуральный учет, имея большое контрольное значение, все-таки ограничен в своем применении, поскольку натуральные измерители не дают возможности обобщенно отражать разнородные по своим физическим свойствам объекты учета. Поэтому такие измерители применяются лишь для характеристики однородных объектов.

Для обобщения количественной информации о разнородных объектах учета одного вида используются **условно натуральные измерители**, по существу представляющие обоснованно укрупненные натуральные измерители, причем натуральный состав учетных объектов, включаемых в основной объект, заранее определен техническими условиями, государственными стандартами или другими условиями. Сущность этого измерителя состоит в следующем: выпуск всех видов продукции в натуральном выражении с помощью переводных коэффициентов приводится к одному виду продукции, которая принята в качестве условной. Например, различные виды топлива неодинаковой калорийности приводятся к условному топливу определенной калорийности. В России за единицу *условного топлива* (у.т.) принята теплотворная способность 1 кг каменного угля = 29,3 МДж или 7000 ккал. Примерами условно натурального измерителя также могут служить: комплект ремонтного инструмента, 100 пар обуви определенного вида, один станко-комплект, 100 условных банок консервов, 1 литр молока стандартной жирности 2,5 % и т.д.

В сочетании с натуральными применяются **трудовые** измерители, предназначенные для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы, вида деятельности. Трудо-

вые измерители широко используют при определении производительности труда, установлении норм времени на изготовление (добычу) продукции и при начислении заработной платы. Они выражаются в различных единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах и т.д. На их основе формируются показатели трудоемкости продукции, отдельных трудовых операций, технологий, услуг в различных видах деятельности. Основываясь на информации о затратах труда в трудовых измерителях, исчисляют заработную плату персоналу организации, определяют показатели производительности труда. Трудовые измерители, как и натуральные, имеют строго определенные границы применения.

**Денежные** измерители являются обобщающими, они позволяют определять показатели разнородных объектов учета в одном эквиваленте и соответствуют денежным знакам в национальной валюте (национальной валютой Российской Федерации является рубль, иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на соответствующую дату). Все показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности исчисляются в денежном измерителе.

## **2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Бухгалтерский учет можно рассматривать как теоретическую науку, и как вид практической профессиональной деятельности. Теоретическая основа учета представлена наукой о бухгалтерском учете – теория бухгалтерского учета. Практическая деятельность в зависимости от конечной цели учета может быть представлена такими разновидностями, как финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет.

Е.Е. Сиверс предложил понимать практическую деятельность бухгалтера как счетоводство, а науку о бухгалтерском учете – счетоведение. Я.В. Соколов по этому поводу писал: «Последний термин означает бухгалтерскую мысль, первый – учетное действие, но действию всегда предшествует мысль, обдумывание того, как сделать действие эффективным, с меньшими усилиями добиваться большего результата. Таким образом, счетоведение порождает и развивает учетную мысль, а счетоводство, воплощая ее, создает учетное действие, первое – причина, второе – следствие»<sup>3</sup>.

**Теория бухгалтерского учета**, как наука, включает в себя изучение объекта, существо предмета и вопросы разработки методов и инструментария исследования объекта бухгалтерской науки. Известный

---

<sup>3</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С.10-11.

представитель классической немецкой бухгалтерской школы профессор И. Шротт определил счетоведение как науку о систематической записи хозяйственных операций и о контроле этих операций.

В целом **предмет бухгалтерского учета как науки** составляют закономерности формирования системы записей об имуществе хозяйствующего субъекта, всех фактах хозяйственной жизни и результатах его экономической деятельности и закономерности использования этой системы записей в целях контроля и управления.

Исторически в бухгалтерской науке сложилось два подхода к определению ее предмета и объекта: классический (микроэкономический) подход и макроэкономический подход.<sup>4</sup>

Современная концепция построения отечественного **бухгалтерского учета, как практической деятельности**, основана на так называемом интегративном подходе, сочетающим в себе классический и макроэкономический подходы. В его основе – развитие российского бухгалтерского учета и отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности<sup>5</sup>.

Положения п.2 ст.1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» определяют понятие бухгалтерского учета через его основную задачу: «бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности». Несколько иное определение, раскрывающее его сущность, содержалось в прежнем законе о бухгалтерском учете: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций». Такие понятия, как объекты бухгалтерского учета, требования к учету, система регистрации учетной информации, составление отчетности и др. нами будут рассмотрены далее, при изучении курса.

Интеграция России в мировую экономику обусловила объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета следующих его видов: финансового, управленческого и налогового.

---

<sup>4</sup> Более подробно эти направления рассматриваются в курсе «История бухгалтерского учета».

<sup>5</sup> См. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности: утв. Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 // СПС «КонсультантПлюс».

**Финансовый учет** – это система сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию фактов хозяйственной жизни, а также составление финансовой отчетности. Данные финансового учета используются внутри организации руководителями различных уровней и внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками, налоговыми и финансовыми органами и т. д.). Финансовый учет охватывает значительную часть бухгалтерского учета, аккумулирует информацию об имуществе и обязательствах организации.

**Управленческий учет**, являясь составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, используемой внутри организации руководителями различных уровней. Его главное предназначение – обеспечение необходимой и в полном объеме информацией управленческого персонала организации, то есть лиц, ответственных за достижение конкретных производственных результатов.

Управленческий учет обобщает плановую нормативную, прогнозную и аналитическую информацию; он более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

Управленческий учет не регламентируется государством, его содержание определяется целями управления хозяйствующего субъекта, а его данные носят конфиденциальный характер.

**Налоговый учет**, оставаясь составной частью бухгалтерского учета, представляет собой систему сбора, фиксации и обработки деловой и финансовой информации, необходимой для правильного, объективного исчисления налоговых обязательств и составления налоговой отчетности организации. В то же время налоговый учет – это проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета с целью правильного определения налоговой базы. Расчетные значения для целей налогообложения не отражаются в бухгалтерском учете, а фиксируются в специальных формах налоговых регистров, предназначенных для систематизации и накопления информации, необходимой для исчисления налогов. Они могут быть представлены в виде налоговых расчетов, таблиц или налоговых карточек.

Основными функциями налогового учета являются: сбор и фиксация первичной информации, необходимой для правильного определения налоговых обязательств; своевременное отражение первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах и на счетах бухгалтерского учета; правильное определение величины налогового обязательства; формирование достоверной налоговой отчетности; контроль за правильностью и своевременностью формирования налоговой информации и налоговой отчетности.

Сравнительная характеристика различных видов бухгалтерского учета представлена в таблице 1.1. Следует обратить внимание на общность объектов различных видов бухгалтерского учета – это производственные и финансовые ресурсы организации.

Таблица 1.1 – Сравнительная характеристика видов бухгалтерского учета: финансового, управленческого и налогового

Признаки	Финансовый учёт	Управленческий учёт	Налоговый учёт
<i>Цель учета</i>	Составление финансового отчета	Сбор и обработка информации для планирования и управления	Составление налоговых расчётов и деклараций
<i>Точность информации</i>	Точный, основан на данных о совершенных операциях	Приближенный, направлен на подготовку управленческих решений	Точный, основан на данных о совершенных операциях
<i>Масштабы информации</i>	Обобщающие отчеты о деятельности организации или подразделения	Данные о деятельности подразделения, видах продукции, услуг и др.	Обобщённые отчеты о деятельности организации
<i>Пользователи информации</i>	Акционеры, кредиторы, ИФНС, органы власти и др.	Управленческий персонал организации	Инспекция ФНС
<i>Структура учета</i>	Применяет базисное равенство: <i>активы = обязательства + капитал</i>	Не использует равенство, а работает с тремя видами объектов учета: <i>доходы, издержки, активы</i>	Учету подлежат: <i>доходы, расходы, имущество и обязательства организации</i>
<i>Сроки представления</i>	В установленные сроки	В любое время (ежедневно, подекадно и др.)	В установленные налоговым законодательством сроки

**Предмет бухгалтерского учета, как практической деятельности** составляет хозяйственная деятельность коммерческой или некоммерческой организации или функции, выполняемые учреждением (государственным органом или органом местного самоуправления, органом управления государственных и территориальных внебюджетных фондов), индивидуальным предпринимателем и лицом, занимающимся частной практикой, филиалом и представительством иностранных и международных организаций. Иными словами, это стоимостной кругооборот (движение) хозяйственных средств в процессе расширенного воспроизводства, финансово-экономической деятельности субъекта. В более конкретном содержании стоимостной кругооборот формируют многочисленные и разнообразные объекты, которые можно объединить в две группы:

- *объекты, обеспечивающие экономическую деятельность*, – хозяйственные средства (активы) и их источники (пассивы, а именно собственные источники финансирования хозяйственной деятельности и привлеченные источники - обязательства);

- *объекты, составляющие экономическую деятельность*, – хозяйственные процессы и их результаты (факты хозяйственной жизни, доходы и расходы).

При этом под экономической деятельностью понимается вся совокупность операций (фактов хозяйственной жизни), связанных с созданием, функционированием и ликвидацией организации (учреждения).

### **3. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.**

#### **ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также направлен на создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета. Во всех организациях, независимо от форм собственности, к ведению бухгалтерского учета предъявляются одинаковые требования, регламентированные различными нормативными документами. Перечислим главные из этих **требований**:

1. Ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается организацией на основе единого плана счетов бухгалтерского учета.

2. Ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни организаций в валюте Российской Федерации – в рублях. Осуществление документирования имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни, ведения регистров бухгалтерского учета и отчетности на русском языке. Документирование и ведение регистров может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

3. Обязательность соблюдения и неизменности правил учета, принятых в организации (то есть учетной политики), в течение всего отчетного года.

4. Раздельный учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

5. Обособленный учет имущества, принадлежащего организации на правах собственности, от имущества других юридических лиц, находящегося в данной организации.

6. Непрерывное ведение бухгалтерского учета в организации – то есть с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

7. Ответственность руководителя организации за организацию бухгалтерского учета, предоставление бухгалтерской отчетности, соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни, организацию хранения бухгалтерских документов.

Из определения бухгалтерского учета, приведенного в предыдущем пункте, следует, что **основной целью** бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной документированной систематизированной информации и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимой внутренним и (или) внешним пользователям для выработки и принятия управленческих решений, а также для осуществления внутреннего и внешнего контроля.

Так как все пользователи бухгалтерской информации<sup>6</sup> разделены на две большие группы – внутренние и внешние, цель бухгалтерского учета можно детализировать в зависимости от того, для кого (для каких групп пользователей) собирается и обобщается информация. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет эти цели следующим образом. В отношении *внешних пользователей* цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. Информация, сформированная исходя из этой цели, отвечает общим потребностям большинства заинтересованных пользователей. В отношении *внутренних пользователей* цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. При этом имеется в виду, что информация для внешних пользователей формируется в том числе и на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении.

Исходя из обозначенных выше целей, **задачами бухгалтерского учета** являются:

---

<sup>6</sup> Более подробно этот аспект будет рассмотрен в главе «Основы бухгалтерской отчетности. Пользователи бухгалтерской информацией»