

Теоретические ОСНОВЫ бухгалтерского учета и анализа

Для студентов экономических специальностей
учреждений высшего образования

Теоретические ОСНОВЫ бухгалтерского учета и анализа

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

Под общей редакцией В.И. Стражева



Минск
«Вышэйшая школа»
2016

УДК 657.22(075.8)
ББК 65.052я73
С83

Авторы: В.И. Стражев, Е.Н. Шибeko, О.В. Головач, В.О. Зарецкий

Рецензенты: кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации (заведующий кафедрой доктор экономических наук, профессор *А.П. Шевлюков*); кандидат экономических наук, доцент *Т.И. Сушко* (Могилевский государственный университет продовольствия)

Все права на данное издание защищены. Воспроизведение всей книги или любой ее части не может быть осуществлено без разрешения издательства

Стражев В.И.

С83 Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа : учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева. – Минск : Вышэйшая школа, 2016. – 319 с. : ил.
ISBN 978-985-06-2649-3.

Излагаются теоретико-методологические положения бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности: их сущность, объект, предмет, цель и основные задачи, место и роль в системе управления, метод, методология и методики, используемый инструментарий и организация. Дается научно обоснованная классификация видов хозяйственного учета и анализа, а также их краткая характеристика. Приводятся основные направления и проблемы развития бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности.

Для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Полезно студентам экономических специальностей учреждений высшего образования, магистрантам, аспирантам, преподавателям и практическим работникам.

УДК 657.22(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-985-06-2649-3

© Оформление. УП «Издательство
“Вышэйшая школа”», 2016

ПРЕДИСЛОВИЕ

Эффективность хозяйственной деятельности зависит от всех элементов ее системы управления, в том числе учета и анализа хозяйственной деятельности, которые обеспечивают данную систему учетно-аналитической информацией для выработки и принятия оптимальных управленческих решений. Однако учет и анализ могут успешно выполнять свою роль при условии, если их методики и организация разрабатываются и совершенствуются на научно-обоснованной теоретико-методологической базе. Именно такая фундаментальная основа учета и анализа хозяйственной деятельности изложена в данном учебнике. Она соответствует современным потребностям подготовки высококвалифицированных специалистов **университетского уровня** и включает: *сущность учета и анализа хозяйственной деятельности в системе управления данной деятельностью*, их место, роль, цель и задачи в технологии выработки оптимального управленческого решения. Данные понятия базируются на основополагающих категориях *объекта* и *предмета бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности*. Это вызвано тем, что до сих пор нет однозначного понимания этих важнейших фундаментальных категорий у авторов аналогичных учебников, монографий и научных статей. В связи с этим сначала раскрыто структурно-содержательное понятие хозяйственной деятельности как объекта учета и анализа, а потом их предметы как целенаправленное действие на данный объект управления.

При рассмотрении теоретико-методологических положений бухгалтерского учета и анализа постоянно уделяется внимание **стоимости**, которая является объектом бухгалтерского учета и анализа, а **фактическая ее величина** – *предметом* бухгалтерского учета, так как он по своей сути есть стоимостный учет, т.е. учет формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников в процессе хозяйственной деятельности. Предметом же экономического анализа являются причинно-следственные связи (факторы) изменения фактической величины их стоимости.

Различные процессы хозяйственной деятельности, протекающие по своим объективным законам, объединены в пять относительно-самостоятельных групп: функциональные, натуральные, экономические (стоимостные), социальные и эко-

логические. Затем, опираясь на теорию научного познания, определен и обоснован в них предмет отдельных видов учета и анализа хозяйственной деятельности, дана их классификация.

Отдельные главы посвящены краткой истории и перспективам развития бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. В качестве основных их *признаков* взяты не историко-политические и военные периоды, а изменения качественного уровня теоретико-методологической основы учета и анализа хозяйственной деятельности, их методики и организации, вызываемые объективными потребностями социально-экономического развития страны и законами развития самой науки.

В заключении показаны наиболее актуальные направления развития бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности.

Для развития навыков творческого осмысления основных теоретических положений бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности и углубления знаний студентов *университетского уровня* по дискуссионным вопросам в учебнике приводятся другие точки зрения авторов широко известных аналогичных учебных изданий.

Авторами являются: доктор экон. наук, профессор *В.И. Стражев* (гл. 1, § 2.1, 2.2, гл. 3 (совместно с канд. экон. наук, доцентом *О.В. Головач*), гл. 4–6, § 7.1–7.3, гл. 8, 9 (совместно с канд. экон. наук, доцентом *Е.Н. Шибeko*), § 12.8, гл. 13–18, 20); канд. экон. наук, доцент *Е.Н. Шибeko* (гл. 4–6 (совместно с доктором экон. наук, профессором *В.И. Стражевым*)), § 7.4 (совместно с канд. экон. наук, доцентом *В.О. Зарецким*), гл. 8, 9 (совместно с доктором экон. наук, профессором *В.И. Стражевым*); канд. экон. наук, доцент *О.В. Головач* (гл. 1, § 2.1, 2.3–2.5, гл. 3 (совместно с доктором экон. наук, профессором *В.И. Стражевым*), гл. 10, 19); канд. экон. наук, доцент *В.О. Зарецкий* (§ 7.4 (совместно с канд. экон. наук, доцентом *Е.Н. Шибeko*), гл. 11, § 12.1–12.7).

Раздел 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. Бухгалтерский учет, его сущность, значение и задачи

1.1. Понятие учета, его место и роль в системе хозяйственного управления

В современных условиях хозяйственная деятельность людей представляет собой сложную систему, складывающуюся из разнообразных явлений, событий, процессов, связей. На начальных этапах развития человеческого общества хозяйственные процессы не отличались такой многогранностью, в основном они сводились к операциям обмена одних товаров на другие, а впоследствии на деньги или товары, выступающие в качестве их заменителей. С развитием человеческого общества хозяйственные процессы и существующие между ними связи усложнялись как на микроуровне отдельной организации, так и на макроуровне определенных государств. Человек уже не мог удержать всю информацию о происходящих хозяйственных явлениях в уме, появилась потребность записи данных.

Расширение видов хозяйственной деятельности человека, развитие производственных и торговых отношений, научно-технического прогресса, появление общественного разделения труда создали основу для возникновения хозяйственного учета. Учет выделился в самостоятельный вид деятельности в системе хозяйственного управления.

Возникла необходимость целенаправленного управления хозяйственной деятельностью, которое бы обеспечивало ее развитие в соответствии с экономическими, геополитическими, социальными и другими интересами отдельных государств, отдельных организаций, а также мирового экономического сообщества в целом.

Для того чтобы управлять хозяйственной деятельностью, необходимо иметь о ней информацию. Такая информация включает данные как о фактическом состоянии хозяйственных явлений и процессов, так и об их прошлом состоянии, о прогнозных значениях, тенденциях развития и т.п. И именно с помощью учета обеспечивается сбор, измерение и фиксация

информации по различным направлениям хозяйственной деятельности. **Учет фиксирует состояние реальной действительности, количественно ее отражая**, в чем и состоит его **сущность в самом широком рассмотрении данной категории**. Зафиксированная учетная информация позволяет с помощью анализа оценить эффективность хозяйственной деятельности страны в целом и ее отдельных субъектов, а также конкретных принятых управленческих решений, выступает основой контроля за происходящими хозяйственными процессами, средством их координации.

В древности учет осуществлялся с применением простейших носителей информации (зарубок на деревьях, глиняных табличек и др.), затем стали вести учетные книги. По мере развития хозяйственной деятельности и роста объемов генерируемой ею экономической информации, расширения содержания последней совершенствовались и сам хозяйственный учет, его организация, методики ведения и инструментарий. В составе хозяйственного учета стали выделяться отдельные его виды. В качестве отдельной функции управления организацией стал рассматриваться бухгалтерский учет. Более подробно история возникновения и развития хозяйственного учета рассматривается в гл. 12. В настоящее время ведение учета осуществляется посредством использования средств вычислительной техники и сложного специально разработанного для его ведения программного обеспечения.

Таким образом, *хозяйственный учет – это сложная система количественного отражения фактов хозяйственной деятельности действующих субъектов*.

Управление любым видом жизнедеятельности людей – сложный процесс. Оно осуществляется с помощью четырех *основных управляющих функций*: планирование; учет; анализ; контроль и регулирование. Учет – важнейший элемент в системе управления определенным объектом, так как он предоставляет информацию о фактическом состоянии и изменении объекта управления. Место учета в системе хозяйственного управления и его связи с другими управляющими функциями показаны на рис. 1.1.

Функция *планирования* обеспечивает разработку модели поведения объекта, т.е. программы его функционирования по достижению поставленной цели. Она включает определенный набор действий, которые должен выполнить объект управле-



Рис. 1.1. Общая схема управления

ния для достижения заранее определенной цели. При разработке модели поведения объекта управления используются методы прогнозирования, моделирования, нормирования, программирования и др.

Функция *учета* обеспечивает количественное отражение фактического состояния объекта управления, его изменения, а также результатов действий объекта управления.

Функция *анализа* обеспечивает сравнение фактического состояния объекта управления и результатов его действий с запланированными, выявление и измерение влияния факторов, которые обусловили отклонения фактических показателей от плановых с целью выработки вариантов оптимальных управленческих решений.

Функция *контроля и регулирования* обеспечивает выбор на основе результатов анализа наиболее оптимальных управленческих решений по регулированию состояния и направлений развития (действий) объекта управления, а также контроль за ходом выполнения выработанных управленческих решений.

1.2. Основные стадии учетного процесса и применяемые в нем измерители

Учет как важнейшая функция управления состоит из четырех последовательных стадий (этапов): регистрация, измерение, обработка и обобщение.

Регистрация – это начальный этап учетного процесса. Она представляет собой целенаправленное, организованное и планомерное восприятие объектов и операций хозяйственной деятельности организации с целью их фиксации с помощью документов, представленных на бумажных, электронных и других носителях информации. Регистрация подтверждает, что определенный факт хозяйственной жизни имел место в организации, показывает его экономическое содержание, место совершения, участников хозяйственной операции. Эта стадия в ряде учебников по теории бухгалтерского учета называется слишком упрощенно и не совсем реально – «наблюдение».

Измерение – следующая стадия учетного процесса. Она представляет собой совокупность операций по определению количественных характеристик фактов хозяйственной жизни, зафиксированных на первом этапе. В результате измерения можно представить объем хозяйственной операции, оценить ее значение в хозяйственной деятельности организации и соответственно учесть при выработке определенного решения по управлению операциями, отраженными в учете.

В целях получения количественных характеристик фактов хозяйственной жизни в хозяйственном учете применяются три основных вида измерителей: натуральные (в том числе условно-натуральные), денежные и трудовые.

Натуральные измерители отражают количественную характеристику зафиксированных в учете объектов, операций, событий в их натурально-естественном виде. К натуральным измерителям относятся единицы измерения массы (грамм, карат, килограмм, центнер, тонна и т.д.), объема (кубический метр, кубический дециметр, литр, баррель и т.д.), длины и расстояний (сантиметр, дециметр, метр, километр и т.п.), площади (квадратный сантиметр, квадратный дециметр, квадратный метр и т.д.), температуры (градус Цельсия и др.), времени (сутки, день, час, минута, секунда).

Преимущество натуральных измерителей состоит в том, что они формируют у пользователя информации реальную картину об учетном объекте, его естественном реальном объеме,

размере, величине, состоянии и т.д. Но они имеют и существенный недостаток: используя только натуральные измерители, невозможно получить обобщенный показатель, характеризующий величину или состояние разнородных объектов.

Для частичного устранения данного недостатка в практической деятельности используют условно-натуральные измерители. Ими пользуются при учете и анализе деятельности организаций, выпускающих продукцию одного назначения, но широкого ассортимента, производимую по различным технологическим процессам и имеющую различный химический либо физико-химический состав или количество полезного основного вещества.

В связи с этим такие виды продукции приводят к условному виду, содержащему стандартный процент, или уровень полезного (основного) вещества, который и будет выступать в качестве условно-натурального измерителя. Например, различные виды топлива пересчитывают в условные тонны по их теплотворной способности; на консервных заводах используется такой показатель, как тысячи условных банок; на полиграфических предприятиях – тысячи условных печатных листов, краско-оттисков; на ремонтных предприятиях – количество условных ремонтов и т.д. Однако натуральные и условно-натуральные измерители не могут отразить и измерить величину стоимости произведенной разнообразной продукции.

Денежные измерители являются наиболее универсальными и широко используемыми в практике хозяйственной деятельности. Они предназначены для измерения стоимости объектов бухгалтерского учета в денежном выражении, для чего применяются соответствующие денежные единицы (белорусский рубль, российский рубль, доллар США, евро и др.). Достоинство данных измерителей состоит в том, что они позволяют оценить разнородные объекты, получить по ним обобщенный показатель их совокупной стоимости. Если имущество организации представлено разнообразными объектами (зданиями, станками, транспортными средствами, материалами и др.), то сложение количества этих объектов для получения итоговой оценки размера имущества организации не будет иметь экономического смысла. Если же разнородные составляющие имущества будут оценены в денежном измерителе, то их сложение предоставит информацию об имущественном положении организации, о размере ее *капитала*, т.е. *стоимости* всего имущества организации.

Кроме натуральных и денежных измерителей в бухгалтерском учете применяются еще *трудовые измерители*. Они используются для определения количества труда и выражаются в единицах рабочего времени. К ним относятся человеко-час, человеко-день, норма-час и др. С помощью трудовых измерителей рассчитывают трудоемкость изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг в целом и отдельных их видов, затраты рабочего времени для выполнения отдельных операций технологического процесса, производительность труда, заработную плату, контролируют нормы выработки рабочих.

Суть третьей стадии учетного процесса – *обработки* – заключается в выполнении совокупности действий (учетных процедур), во-первых, по классификации и систематизации объектов учета, зарегистрированных на первой стадии и измеренных на второй стадии, во-вторых, по их учетной обработке с помощью используемых в учете методов и применения технических средств. В результате информация об учетных объектах, произошедших событиях и фактах хозяйственной жизни накапливается в хронологическом порядке с одновременной систематизацией по определенным признакам, группам, выделенным согласно методологии учета и потребностям пользователей экономической информации, определяются необходимые для целей управления показатели. В некоторых учебниках по теории бухгалтерского учета данная стадия называется так же, как и первая, неточно – «регистрация».

На четвертой стадии учетного процесса осуществляется *обобщение* зафиксированной, измеренной и обработанной в учете информации об учетных объектах. Учетная информация обобщается и представляется в виде различного рода отчетов, состав, содержание и форма представления которых определяются информационными запросами соответствующих групп пользователей экономических данных. На этом этапе формируются итоговые показатели, комплексно характеризующие хозяйственную деятельность организации, достигнутые ею результаты.

Однако деление учетного процесса на рассмотренные стадии во временном режиме их совершения достаточно условно. На практике все названные этапы могут осуществляться одновременно. В конкретный момент времени в учетном процессе организации определенный объект фиксируется в учете, другой оценивается, а по третьей группе объектов производится систематизация или обобщение, и эти учетные процедуры осуществляются непрерывно.

1.3. Виды хозяйственного учета и их характеристика. Сущность и особенности бухгалтерского учета

В специальной литературе по учету (научной и учебной) приводятся различные виды хозяйственного учета, выделенные в зависимости от тех или иных классификационных признаков. При этом практика осуществления хозяйственной деятельности и ее развитие обуславливают появление новых видов учета, что находит отражение в специальной экономической литературе.

Наиболее распространенной классификацией хозяйственного учета является его деление на три вида – *бухгалтерский, статистический* и *оперативно-технический (оперативный)*, – которые считаются элементами единой системы хозяйственного учета. 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» [63, с. 266].

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

Бухгалтерский учет занимает центральное место в системе хозяйственного учета на микроуровне отдельных организаций. Его в соответствии с законодательством Республики Беларусь обязаны вести все юридические лица, зарегистрированные на территории Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, хозяйственные группы, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности) и т.д.

Главная задача бухгалтерского учета состоит в обеспечении руководства организации и ее собственников информацией о стоимостном состоянии и изменении имущества организации в результате совершения хозяйственных операций, а также о финансовых результатах хозяйственной деятельности. В связи

с этим бухгалтерским учетом должны быть охвачены все имущество организации, находящееся в ее распоряжении, и все происходящие хозяйственные операции, поддающиеся денежной оценке. Бухгалтерский учет в рамках хозяйствующего субъекта должен вестись непрерывно во времени и пространстве.

Бухгалтерский учет осуществляет опосредованное наблюдение за имуществом организации и происходящими в ней изменениями через систему документов. Вся хозяйственная деятельность организации может быть представлена как совокупность хозяйственных операций, в момент совершения которых составляются документы непосредственными участниками операции. Надлежащим образом оформленные первичные документы (составленные при совершении определенной хозяйственной операции) и подтверждают факт совершения операции. Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете только на основании документов. Из сказанного вытекает одна из основных особенностей бухгалтерского учета – *документальное подтверждение фактов хозяйственной деятельности организации.*

Все отражаемые в бухгалтерском учете операции, приводящие к изменению состава и структуры имущества организации, в конечном счете выражаются в денежной оценке. *Использование денежной оценки* для определения величины *стоимости* имущества или *капитала* организации является главной отличительной особенностью бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете используются все три вида измерителей, однако при отражении любой хозяйственной операции наряду с применением натуральных и трудовых измерителей обязательно будут использованы денежные измерители с целью выражения *стоимости* имущества. В сводных учетных регистрах и бухгалтерской отчетности информация о хозяйственной деятельности организации представлена только в денежной оценке. Итоговые обобщающие данные бухгалтерского учета всегда представлены в денежном измерении. Имущество организации, изменения, происходящие в ней в результате совершаемых хозяйственных операций, которые не могут быть оценены в денежном выражении, не отражаются в бухгалтерском учете.

В отличие от бухгалтерского учета при получении итоговых показателей в других видах учета наряду с денежными измерителями используются натуральные и трудовые. Так, например, в статистическом учете в формах статистической отчетности

большой перечень показателей представлен только в натуральных измерителях без использования денежной оценки (например, количество принятых или уволенных работников, объем производства отдельных видов продукции и др.).

Зафиксированные с помощью документов факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете, подвергаются денежной оценке, полученная информация обрабатывается и обобщается на основе использования специфических, характерных для бухгалтерского учета приемов (документация, инвентаризация, оценка и др.). Информация о хозяйственной деятельности организации, фиксируемая и обрабатываемая в системе бухгалтерского учета, проходит через все стадии учетного процесса, рассмотренные ранее (регистрация, измерение, обработка и обобщение), с целью получения итоговых обобщающих показателей, используемых для принятия управленческих решений.

Имущество, которым владеет организация, в бухгалтерском учете называют активами, источниками формирования которых выступают собственный капитал и обязательства. В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» содержится следующее определение бухгалтерского учета: «*Бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности*» [34].

Таким образом, рассмотрение сущностных характеристик и теоретических аспектов организации бухгалтерского учета как практической функции экономического управления позволяет дать ему следующее определение.

Бухгалтерский учет – это система формирования информации о фактических результатах стоимостных (экономических) процессов в хозяйственной деятельности и о фактическом наличии и изменении стоимости активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов путем непрерывного документального их отражения на специальных взаимосвязанных счетах методом двойной записи в денежном измерителе.

Для сравнения приведем определения бухгалтерского учета, сформулированные другими авторами в аналогичной литературе.

С.И. Шульман: «Бухгалтерский учет – это научно обоснованная система сплошного, непрерывного и документального наблюдения, измерения и отражения в денежном измерителе деятельности предприятия, организации, учреждения и их объединений» [117, с. 14].

И.Н. Белый: «Бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества предприятий (учреждений) методом двойной записи средств и источников в их денежном выражении» [11, с. 10].

П.Я. Папковская: «Бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного, непрерывного взаимосвязанного документального отражения информации о деятельности организаций, ее обработки, обобщения и представления соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений» [69, с. 11].

Д.А. Панков: «Бухгалтерский учет – это особая информационная система, которая при помощи комплекса специальных методов придает (формирует, определяет, устанавливает) справедливую (фактическую) стоимость активов, обязательств, капиталов на определенную дату и доходов, расходов и финансовых результатов за определенный отчетный период» [68, с. 136].

Я.В. Соколов: «Бухгалтерский учет (счетоводство) – это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни» [85, с. 15].

Ю.А. Бабаев: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражающихся в сплошном, непрерывном документальном отражении всех хозяйственных операций» [4, с. 8].

Примерно аналогичные определения бухгалтерского учета содержатся и в других учебных изданиях по теории (теоретическим основам) бухгалтерского учета.

Статистический учет является важнейшим элементом единой системы управления экономикой страны на макроуровне. Он представляет собой систему сбора, обработки, обобщения и накопления первичных и сводных статистических данных (информации) об экономическом, демографическом, социальном и экологическом положении страны, используя все виды измерителей. Статистический учет систематизирует и от-

ражает количественные и качественные показатели массовых явлений и процессов, выявляет с помощью анализа закономерности и тенденции развития страны и общества.

Отличительной особенностью *оперативно-технического (оперативного) учета* является быстрота получения и обработки данных, которые практически сразу после регистрации в учете могут быть использованы для управления хозяйственной деятельностью организации и ее отдельными структурными подразделениями (цехами, отделами, участками, бригадами и т.п.). Его ведут в структурных подразделениях организации с целью получения оперативных данных о технических процессах в хозяйственной деятельности для принятия немедленных решений по их корректировке (устранению отрицательных причин и закреплению положительных факторов) либо в момент их совершения, либо в короткие сроки после совершения.

Не все его данные подтверждаются документально, часть информации может быть передана устно или с использованием технических средств связи. Сроки и формат предоставления данных оперативного учета устанавливает руководитель организации или соответствующего структурного подразделения после обсуждения и согласования с непосредственными исполнителями, предоставляющими данные оперативного учета. Их могут оформлять в виде сигнальных сообщений, справок, сводок, отчетов, используя разные виды измерителей.

Содержание и объем данных оперативного учета определяется спецификой и целью деятельности конкретной организации. Например, оперативный учет позволяет организовать действенный контроль за соблюдением технологического процесса, обеспечением своевременности закупок материалов, выпуска деталей (полуфабрикатов) за смену (сутки, декаду), поставок качественной продукции покупателям. Он совместно с оперативным анализом позволяет своевременно управлять снабженческо-производственной деятельностью для недопущения остановки производства, возникновения простоев, замены материалов, возникновения брака продукции, а также с целью предотвращения неисполнения договоров по поставке продукции покупателям и т.д. В системе оперативного учета также контролируется сменное (ежедневное) выполнение норм выработки отдельными работниками и бригадами, выполнение оперативного плана по реализации продукции, выполнение договорных обязательств перед покупателями по поставке про-

дукции и поставщиками по оплате за поставленные ресурсы. В организациях, осуществляющих торговую деятельность, данные оперативного учета используются для управления ассортиментом товаров, степенью удовлетворения покупателей, ходом проведения рекламных акций и т.д.

В ряде учебников рассмотренная система хозяйственного учета, включающая бухгалтерский, статистический и оперативный учет, дополняется таким видом учета, как налоговый.

Налоговый учет ведется субъектами хозяйствования в целях налогообложения и осуществления налогового контроля. Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Согласно общей части Налогового кодекса Республики Беларусь налоговым учетом признается «осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определение налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено законодательством» [59]. Налоговый учет должны вести все субъекты хозяйствования, у которых в соответствии с законодательством Республики Беларусь возникает обязанность исчислять и уплачивать налоги, сборы (пошлины). Основной целью ведения такого учета является правильное определение налогооблагаемых баз, сумм по различным видам налогов, сборов (пошлин) и своевременное их перечисление в бюджет.

Основным измерителем, используемым в налоговом учете, является денежный.

Рассмотренные виды учета – бухгалтерский, статистический, оперативный и налоговый – представляют собой элементы единой системы хозяйственного учета государства. Каждый из них предоставляет информацию для управления обществом в различных сферах деятельности и на различных организационных уровнях. Данные этих видов учета используются как на микроуровне отдельных хозяйствующих субъектов в системе управления, так и на макроуровне управления государством.

В специальной литературе приводятся и другие виды хозяйственного учета. Наиболее острая полемика развернулась по поводу выделения таких видов учета, как финансовый и управленческий. Многие авторы считают, что в рамках бухгалтер-

ского учета выделяются две самостоятельные подсистемы: финансовый учет и управленческий учет (при этом его все чаще называют «бухгалтерский управленческий учет»).

Финансовый учет, основываясь на содержании специальной экономической литературы и учебных программ, представляет собой классический бухгалтерский учет имущества организации и совершенных хозяйственных операций на основе применения специальных приемов бухгалтерского учета (наиболее специфическими из которых являются система счетов и прием двойной записи). А управленческий учет, как показывает содержание также специальной экономической литературы и учебных программ, неправомерно включает кроме учета другие относительно самостоятельные управленческие функции: планирование, анализ, контроль и тем самым подменяет всю систему правления (см. рис. 1.1).

В экономической литературе правомерность выделения из бухгалтерского учета финансового и управленческого видов учета по существу не обосновывается.

Попытка объяснения необходимости выделения из бухгалтерского учета в самостоятельный вид управленческого учета сделана в монографии В.Ф. Палия «Теория бухгалтерского учета: современные проблемы», там же раскрывается его основное содержание [65, с. 37–49]. В.Ф. Палий 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.» [65, 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» [65, с. 40]. «Счета бухгалтерского учета, применяемые для получения обобщенной и детализированной информации в целях управленческого учета, создают информационную структуру, консолидирующую всю систему управленческого учета, не нарушая ее необходимой гибкости и оперативности» [65, с. 41].

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	3
Раздел 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	5
1. Бухгалтерский учет, его сущность, значение и задачи	5
1.1. Понятие учета, его место и роль в системе хозяйственного управления	5
1.2. Основные стадии учетного процесса и применяемые в нем измерители	8
1.3. Виды хозяйственного учета и их характеристика. Сущность и особенности бухгалтерского учета	11
1.4. Основные задачи бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к нему	22
2. Объект и предмет бухгалтерского учета	26
2.1. Понятие объекта бухгалтерского учета	26
2.2. Понятие предмета бухгалтерского учета	36
2.3. Классификация и содержание активов как объектов бухгалтерского учета	40
2.4. Классификация и содержание собственного капитала и обязательств как объектов бухгалтерского учета	47
2.5. Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета	52
3. Методологические основы бухгалтерского учета	56
3.1. Метод бухгалтерского учета и его основные характеристики	56
3.2. Понятие методологии бухгалтерского учета и характеристика ее основных принципов	59
3.3. Понятие методики бухгалтерского учета и ее основные структурные элементы	61
4. Бухгалтерский баланс	69
4.1. Понятие бухгалтерского баланса, его сущность и назначение. Классификации бухгалтерских балансов	69
4.2. Строение и структура бухгалтерского баланса	74
4.3. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций	76
5. Бухгалтерские счета и двойная запись	78
5.1. Понятие, сущность, назначение и строение бухгалтерских счетов	78

5.2. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность и контрольное значение. Корреспонденция счетов и учетная запись (бухгалтерская проводка)	80
5.3. Синтетические и аналитические счета. Субсчета. Синтетический и аналитический учет	83
5.4. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета, оборотные и сальдовые ведомости	84
6. Классификация счетов бухгалтерского учета	86
6.1. Значение и признаки классификации бухгалтерских счетов	86
6.2. Классификация счетов по экономическому содержанию	87
6.3. Классификация счетов по назначению и структуре	89
6.4. Классификация счетов по связи с балансом	93
6.5. План счетов бухгалтерского учета	93
7. Стоимостное измерение и методологические основы учета хозяйственных процессов	95
7.1. Стоимостное измерение и оценка объектов бухгалтерского учета	95
7.2. Калькулирование как способ группировки затрат и определения себестоимости	98
7.3. Общая схема кругооборота хозяйственных средств	101
7.4. Методические основы отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственного кругооборота активов организации	103
7.4.1. Учет затрат в процессе приобретения активов	104
7.4.2. Учет затрат в процессе производства продукции	114
7.4.3. Учет реализации продукции. Соизмерение расходов и доходов. Выявление финансовых результатов хозяйственной деятельности	121
8. Первичная регистрация объектов бухгалтерского учета, документация и инвентаризация	126
8.1. Документация — основной прием регистрации хозяйственных процессов	126
8.2. Классификация первичных учетных документов	128
8.3. Документооборот и его организация	131
8.4. Инвентаризация, ее цель, виды, принципы проведения и отражения ее результатов в учете	133
9. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета	137
9.1. Учетные регистры, их сущность, назначение и классификация	137
9.2. Способы записей в учетных регистрах	140

9.3. Ошибки в учетных записях, способы их выявления и исправления	141
9.4. Формы бухгалтерского учета	143
10. Основы бухгалтерской отчетности	150
10.1. Сущность бухгалтерской отчетности, ее роль и необходимость для контроля и управления хозяйственной деятельностью	150
10.2. Классификация бухгалтерской отчетности	152
10.3. Пользователи и принципы составления бухгалтерской отчетности	154
10.4. Государственная регламентация, состав, порядок составления, представления и утверждения бухгалтерской отчетности	156
10.5. Содержание форм бухгалтерской отчетности	160
11. Основы организации бухгалтерского учета	164
11.1. Государственное регулирование и методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью. Система законов, стандартов, положений и инструкций	164
11.2. Организационные формы ведения бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования. Бухгалтерская служба, ее структура и функции. Компетенция главного бухгалтера организации	169
11.3. Учетная политика организации, содержание и принципы ее формирования	176
12. Краткая история возникновения и развития бухгалтерского учета	180
12.1. Исторические предпосылки возникновения бухгалтерского учета	180
12.2. Зарождение и развитие учета в Древнем мире	181
12.2.1. Учетная система Древнего Египта	182
12.2.2. Учетная система Древнего Вавилона	184
12.2.3. Учетная система Древней Греции	184
12.2.4. Учетная система Древнего Рима	186
12.2.5. Учетная система Средневековья	188
12.3. Предпосылки возникновения двойной записи. Работы Б. Контрульи и Л. Пачоли в ее развитии и распространении	189
12.4. Староитальянская и новоитальянская формы счетоводства	192
12.5. Двойная бухгалтерия во Франции	196
12.6. Учет в России до и после реформ Петра I	198

12.7. Возникновение учета как науки, ее основоположники. Юридическая, экономическая и балансовая теории бухгалтерского учета	200
12.8. Современное состояние теории бухгалтерского учета и основные направления ее развития	203
Раздел 2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА	210
13. Понятие, содержание и значение анализа хозяйственной деятельности, его цель и задачи в системе экономического управления	210
13.1. Понятие анализа как метода познания сущности явлений природы и общества. Объективные предпосылки возникновения и развития анализа	210
13.2. Сущность, место и роль анализа хозяйственной деятельности в системе управления	212
13.3. Цель и основные задачи анализа хозяйственной деятельности	214
13.4. Содержание анализа хозяйственной деятельности и его связь с другими науками	216
14. Объект и предмет анализа хозяйственной деятельности ...	218
14.1. Понятие предмета и объекта анализа хозяйственной деятельности и их соотношения как философских категорий	218
14.2. Хозяйственная деятельность как объект анализа хозяйственной деятельности и ее основные процессы ...	220
14.3. Определение предмета анализа хозяйственной деятельности	221
15. Методологические основы анализа хозяйственной деятельности	225
15.1. Метод анализа хозяйственной деятельности и его характерные особенности	225
15.2. Понятие методологии анализа хозяйственной деятельности и характеристика ее основных принципов ...	228
15.3. Понятие методики анализа хозяйственной деятельности и ее основные структурные элементы	231
15.4. Понятие и классификация факторов в анализе хозяйственной деятельности	233
16. Инструментарий, используемый в анализе хозяйственной деятельности	237
16.1. Приемы (частные методы или способы), используемые в анализе хозяйственной деятельности, и их классификация	237

16.2. Краткая характеристика и область применения приемов в анализе хозяйственной деятельности	239
17. Методологические основы анализа резервов повышения экономической эффективности хозяйственной деятельности	253
17.1. Понятие и экономическая сущность резервов в анализе хозяйственной деятельности и их классификация	253
17.2. Источники резервов и принципы их поиска, способы измерения, обобщения и обоснования величины резервов	256
17.3. Формы и методы мобилизации выявленных анализом резервов	257
18. Классификация, содержание и методологические особенности основных видов анализа хозяйственной деятельности	258
18.1. Основные классификационные признаки выделения видов анализа хозяйственной деятельности	258
18.2. Краткая характеристика видов анализа хозяйственной деятельности	261
18.2.1. Оперативный (краткосрочный) анализ хозяйственной деятельности	261
18.2.2. Текущий (среднесрочный) анализ хозяйственной деятельности	263
18.2.3. Перспективный (долгосрочный) анализ хозяйственной деятельности	264
18.2.4. Функционально-стоимостный анализ хозяйственной деятельности	265
18.2.5. Техничко-экономический анализ хозяйственной деятельности	269
18.2.6. Социально-экономический анализ хозяйственной деятельности	270
18.2.7. Экономико-экологический анализ хозяйственной деятельности	272
18.2.8. Виды анализа по уровням и масштабам управления хозяйственной деятельностью	272
18.2.9. Комплексный анализ хозяйственной деятельности	276
19. Организация анализа хозяйственной деятельности	279
19.1. Организация аналитической работы в субъекте хозяйствования	279
19.2. Планирование аналитической работы в субъекте хозяйствования	282
19.3. Информационно-методическое обеспечение анализа хозяйственной деятельности	284

19.4. Аналитическая обработка информации, обобщение и оформление результатов анализа	286
20. Краткая история возникновения, состояние и развитие анализа хозяйственной деятельности	289
20.1. Состояние анализа хозяйственной деятельности и краткая история его развития	289
20.2. Основные направления развития теории анализа хозяйственной деятельности	297
Литература	308

Учебное издание

Стражев Виктор Иванович
Шибeko Елена Николаевна
Головач Ольга Владимировна
Зарецкий Вадим Олегович

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

Учебник

Редактор *П.И. Новодворский*
Художественный редактор *Т.В. Шабунько*
Технический редактор *Н.А. Лебедевич*
Корректор *Т.К. Хваль*
Компьютерная верстка *О.А. Самсоновой*

Подписано в печать 15.07.2016. Формат 84×108/32. Бумага офсетная.

Гарнитура «Times New Roman». Офсетная печать.

Усл. печ. л. 16,8. Уч.-изд. л. 17,4 . Тираж 500 экз. Заказ 1698.

Республиканское унитарное предприятие
«Издательство “Вышэйшая школа”».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/3 от 08.07.2013.

Пр. Победителей, 11, 220048, Минск.

e-mail: market@vshph.com <http://vshph.com>

Республиканское унитарное предприятие «Издательство “Белорусский Дом печати”».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя
и распространителя печатных изданий № 2/102 от 01.04.2014.

Пр. Независимости, 79, 220013, Минск.