

# Теоретические аспекты бухгалтерского учета

Главная цель бухгалтерского учета – получение объективной информационной картины о финансовом состоянии и хозяйственной деятельности организации для внутренних и внешних пользователей.

Функции бухгалтерского учета:

- контрольная;
  - обеспечение сохранности собственности;
  - информационная;
  - функция обратной связи;
  - аналитическая
- Под методом бухгалтерского учета понимаются способы и приемы, с помощью которых изучается бухгалтерский учет, их принято называть элементами метода бухгалтерского учета.

Основными элементами всякого учетного наблюдения, иначе говоря, основными учетными действиями, являются: установление хозяйственных фактов, их группировка, их сводка, их сопоставление и их регистрация.

Элементы метода бухгалтерского учета:

Способы первичного наблюдения:

- документирование;
- инвентаризация.

Способы стоимостного измерения:

- оценка;
- калькуляция.

Способы текущей группировки:

- бухгалтерские счета;
- двойная запись.

Способ итогового обобщения:

- баланс;
- бухгалтерская отчетность.

Документирование – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Каждая хозяйственная операция, подлежащая отражению в бухгалтерском учете, должна быть оформлена первичным документом, в которых дается подробная характеристика совершенной операции.

Инвентаризация – это проверка соответствия фактического наличия имущества и обязательств предприятия с данными бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится путем подсчета, взвешивания, взаимной сверки, оценки существующих средств. Целью инвентаризации является контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств.

Оценка представляет собой способ стоимостного выражения имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за определенный период по предприятию в целом. Осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов.

Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Бухгалтерские счета предназначены для группировки и текущего учета

однородных хозяйственных операций.

С помощью бухгалтерских счетов классифицируется и обобщается однородная информация о состоянии имущества, источников его образования, хозяйственных операциях. На каждый вид хозяйственных средств (основные средства, запасы, денежные средства и проч.) и источников (прибыль / убыток от обычной деятельности, прибыль / убыток от прочей деятельности и проч.) открывается отдельный счет.

Двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций одновременно на двух счетах бухгалтерского учета – по дебету одного и кредиту другого бухгалтерского счета в равных суммах.

Бухгалтерский баланс – способ обобщения и группировки информации об имуществе предприятия и его источниках в стоимостном выражении (рубль) на конкретную дату.

Бухгалтерская отчетность – система показателей учета, характеризующая финансово-хозяйственную деятельность предприятия на определенную дату.

Бухгалтерский баланс – способ отражения хозяйственных средств предприятия в двойной группировке: по видам (актив) и источникам их формирования (пассив).

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух вертикально расположенных частей: верхняя — **актив** — отражает имущество и права организации, а нижняя — **пассив** — источники их образования.

**Баланс** в переводе с французского означает равенство, весы.

В нем всегда

должно присутствовать соответствие итогов актива и пассива:

**Активы = Пассивы.**

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства организации, а активы — имущество и права, данное равенство можно представить в следующем виде:

**Имущество + Права = Капитал + Обязательства**

В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа.

**Первый тип хозяйственных операций.** Отразим в балансе следующую операцию. Выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция на сумму 50 000 руб.

Актив	На начало месяца	Изменения (+,-)	На конец месяца
Основные средства	300000		300000
Готовая продукция	80	+50000	50080
Затраты в незавершенном производстве	60000	-50000	10000
Баланс	360080		360080
Пассив			
Уставный капитал	320000		320000
Краткосрочные кредиты и займы	20000		20000
Поставщики и подрядчики	20080		20080
Баланс	360080		360080

Операция затронула две статьи актива баланса. Произошла перегруппировка имущества в активе. Статья «Затраты в незавершенном производстве» уменьшилась, а статья «Готовая продукция» увеличилась на ту же сумму. Общий итог баланса остался неизменным.

К этому типу можно отнести также операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетным лицом в кассу, отпуск материалов со склада в производство, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и др.

Таким образом, хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A + X - X = П,$$

где  $A$  — актив;  $П$  — пассив;  $X$  — изменение активов под влиянием хозяйственных операций

**Второй тип хозяйственных операций.** Отразим в балансе следующую операцию: часть прибыли организации в сумме 20 000 руб. направлена на увеличение резервного капитала

Актив	На начало месяца	Изменения (+,-)	На конец месяца
Основные средства	300000		300000
Готовая продукция	50080		50080
Затраты в незавершенном производстве	10000		10000
<b>Баланс</b>	<b>360080</b>		<b>360080</b>
<b>Пассив</b>			
Уставный капитал	320000		320000
Краткосрочные кредиты и займы	10000	+20000	30000
Поставщики и подрядчики	30080	-20000	10080
<b>Баланс</b>	<b>360080</b>		<b>360080</b>

Обе статьи, по которым отражена операция, — пассивные. Одна статья увеличилась (резервный капитал), другая — уменьшилась (прибыль) на ту же сумму. Общий итог (валюта) баланса остался прежним.

Ко второму типу относятся также операции по удержанию налогов из заработной платы рабочих и служащих, списанию части доходов будущих периодов на прибыль отчетного периода.

Таким образом, хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A = П + X - X,$$

где  $A$  — актив;  $П$  — пассив;  $X$  — изменение пассивов под влиянием хозяйственных операций.

**Третий тип хозяйственных операций.** Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Происходит увеличение активов организации.

К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и др.

Например, получен краткосрочный кредит банка для выплаты заработной платы работникам организации на сумму 5000 руб.

В балансе данная операция будет отражена следующим образом

Актив	На начало месяца	Изменения (+,-)	На конец месяца
Основные средства	300000		300000
Готовая продукция	50080		50080
Денежные средства	18000	+5000	23000
<b>Баланс</b>	<b>368080</b>		<b>373080</b>
<b>Пассив</b>			
Уставный капитал	320000		320000
Краткосрочные кредиты и займы	30000	+5000	35000
Поставщики и подрядчики	18080		18080
<b>Баланс</b>	<b>368080</b>	<b>+5000</b>	<b>373080</b>

Операции третьего типа приводят к одновременному увеличению на одну и ту же сумму одной статьи в активе, а другой — в пассиве баланса. Валюта баланса увеличивается. Равенство сохраняется.

Этот тип балансовых изменений отразим уравнением

$$A + X = П + X,$$

где  $A$  — актив;  $П$  — пассив;  $X$  — увеличение актива и пассива на одну и ту же величину.

**Четвертый тип хозяйственных операций.** Погашен краткосрочный кредит банка в сумме 2000 руб.

В результате данной операции произошло уменьшение денежных средств

по статье «Денежные средства» и на эту же сумму уменьшилась задолженность банку, что отражено в пассиве баланса по статье «Краткосрочные займы и кредиты».

Таким образом, все операции четвертого типа вызывают уменьшение актива и пассива баланса. Итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Равенство между ними сохраняется. Этот тип хозяйственных операций отразим уравнением

$$A - X = П - X,$$

где А — актив; П — пассив; X — уменьшение актива и пассива на одну и ту же величину.

Актив	На начало месяца	Изменения (+,-)	На конец месяца
Основные средства	300000		300000
Готовая продукция	50080		50080
Денежные средства	18000	-2000	16000
Баланс	368080		366080
Пассив			
Уставный капитал	320000		320000
Краткосрочные кредиты и займы	18080	-2000	16080
Поставщики и подрядчики	30000		30000
Баланс	368080	+5000	366080

В балансе организации приводятся обобщенные данные об объектах бухгалтерского учета на определенную дату. Оперативное управление организацией с целью принятия соответствующих управленческих решений вызывает необходимость иметь непрерывную информацию о состоянии и движении активов и источников их образования. С этой целью в бухгалтерском учете применяется система счетов.

**Система счетов** — это способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за активами организации и хозяйственными операциями.

Каждый счет предназначен для отражения конкретных объектов бухгалтерского учета. На счетах на основании первичных документов накапливаются и систематизируются текущие данные только по однородным хозяйственным операциям. Счет представляет собой таблицу двусторонней формы, например счет «Материалы».

№ операции	Дата	Основание записи	Сумма	№операции	Дата	Основание записи
1	10.09	Поступили материалы от завода 1	5000000	2	11.09	Отпущены материалы в цех 2
3	15.09	Поступили материалы от завода	3000000	4	16.09	Отпущены материалы в цех 2

Таблица счета имеет две противоположные стороны, обозначенные терминами «Дебет» (Д-т) и «Кредит» (К-т). В рассмотренном примере по дебету счета отражается поступление материалов, а по кредиту — их расходование

Дт	счет «Материалы»	Кт
Сн - 1000000		
1. 5000000		2. 1000000
2. 3000000		4.500000
ОбДт 8000000		ОбКт 1500000
Ск 7500000		

Счет может иметь *остаток (сальдо)*. Сальдо показывает наличие имущества, прав или источников их образования на начало или конец периода.

На счетах для учета имущества и прав (счета для учета активов) сальдо отражается по дебету. На счетах для учета источников образования активов сальдо показывается по кредиту. В нашем случае сальдо начальное (Сн) по счету «Материалы» — 1 000 000 руб., а сальдо конечное (Ск) — 7 500 000 руб. Сумма по операциям за отчетный период называется *оборотом по счету*. Счет может иметь два оборота — дебетовый оборот (Обд) и кредитовый (Обк). В нашем примере Обд = 8 000 000 руб., а Обк = 1 500 000 руб.

Для правильного отражения операций на счетах бухгалтерского учета следует усвоить их классификацию по отношению к балансу.

Все счета по отношению к балансу делятся на две группы: **счета активные**

**и счета пассивные.**

*Активные счета* предназначены для учета отдельных видов имущества и прав. Они имеют следующее строение: остаток по счету может быть только дебетовым, оборот по дебету означает поступление активов, а оборот по кредиту — их использование (выбытие).

На активном счете сальдо конечное ( $C_k$ ) меньше нуля быть не может, так как нельзя потратить активов больше, чем их было на момент совершения хозяйственных операций.

Дт	Строение активного счета	Кт
Сн – наличие имущества на начало периода		Обт Кт – использование имущества (-)
Об д – поступление имущества (+)		
1. $C_k > 0$ , если $C_n + ОбДт > ОбКт$		
2. $C_k = 0$ , если $C_n + ОбДт = ОбКт$		

Все счета источников образования активов — *пассивные*. Они имеют следующее строение: начальный остаток всегда показывается по кредиту (кредитовое сальдо), на этой же стороне счета отражается и увеличение источника, уменьшение источника — по дебету. При записи операций по пассивному счету может возникнуть два случая.

Дт	Строение пассивного счета	Кт
ОбДт – уменьшение источника (-)	Сн- остаток источника на конец периода	
	ОбКт = 0	
	1. С <sub>к</sub> = 0, если С <sub>н</sub> +ОбКт=ОбДт	
	2. С <sub>к</sub> >0, если С <sub>н</sub> +ОбКт>ОбДт	

На пассивном счете сальдо конечное (Ск) меньше нуля быть не может, так как нельзя израсходовать источников больше, чем их было на момент совершения хозяйственной операции.

К пассивным относятся счета «Уставный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Существуют **активно-пассивные счета**, в которых присутствуют признаки активных и пассивных счетов. В этих счетах остаток может быть и дебетовым, и кредитовым. Например, счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» может иметь два остатка: дебетовый — показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса, кредитовый — сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве.

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь:

- каждой статье баланса, как правило, соответствует счет, кроме случаев, когда отдельные статьи отражают данные нескольких счетов (например, статья «Сырье и материалы» содержит остатки по счетам «Материалы», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонения в стоимости материальных ценностей»); статья «Денежные средства» обобщает остатки по счетам «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках»;
- счета подразделяются на активные и пассивные аналогично статьям баланса;
- остатки активов и источников их формирования показываются на счетах на той же стороне, что и в балансе;
- суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам — итогу пассива (валюте) баланса;
- баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются по данным баланса.

Все хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи.

**Двойная запись** — это способ отражения каждой хозяйственной операции в дебете одного и кредите другого взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме. Применение двойной записи имеет объективный характер и связано с двойственным характером отражения хозяйственных операций. Необходимость двойной записи выражается в четырех типах балансовых изменений.

Двойная запись в процессе совершения хозяйственных операций отражает двойственные изменения в составе активов хозяйства или источников их образования или одновременно в составе имущества, прав и источников в дебете одних и кредите других взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме.

## Пример

Отпущены со склада и израсходованы в основном производстве материалы на сумму 100 000 руб. Данная операция означает уменьшение материалов на складе и увеличение затрат в основном производстве на эту же сумму. Операция приводит к двойственным изменениям в составе имущества хозяйства и затрагивает два счета — «Материалы» и «Основное производство». Оба эти счета активные, увеличение имущества отражается в дебете, а его уменьшение — в кредите.

Отразим операции на счетах способом двойной записи:

Д-т сч. «Основное производство» 100 000 руб.

К-т сч. «Материалы» 100 000 руб.

## Пример

Поступило топливо от поставщиков на сумму 300 000 руб. Деньги за топливо еще не уплачены. Это означает, что топлива на предприятии стало больше на 300 000 руб., одновременно возрос и долг поставщику на эту же сумму.

Счет «Материалы» — активный, увеличение в активном счете отражается по дебету, а счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — пассивный, увеличение задолженности перед поставщиками отражается по кредиту счета:

Д-т сч. «Материалы» 300 000 руб.

К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 300 000 руб.