

Глава 6

Хозяйственные операции.

Метод двойной записи

Хозяйственные операции

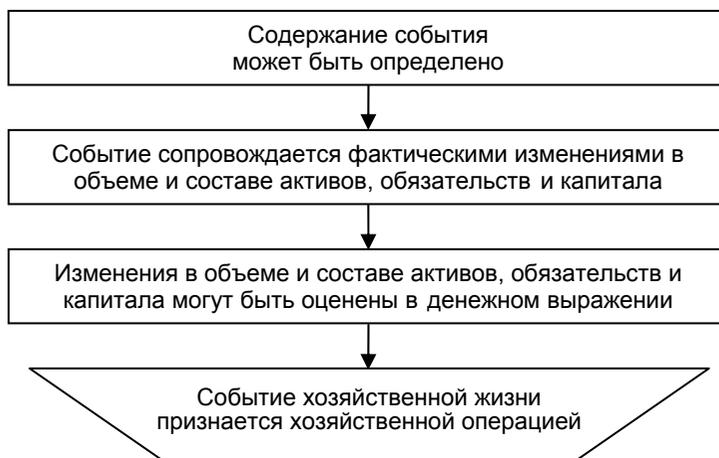
Понятие хозяйственной операции

Самые разнообразные события хозяйственной жизни могут иметь место в процессе деятельности организации. Осуществление бухгалтерского учета начинается с подразделения свершившихся событий на отдельные хозяйственные операции.

Свершившееся на определенную дату событие хозяйственной жизни признается *хозяйственной операцией*, если на эту дату выполняются *все* перечисленные ниже условия:

- может быть определено содержание данного события;
- данное событие сопровождается фактическими изменениями в объеме и составе активов, обязательств и капитала;
- изменения в объеме и составе активов, обязательств и капитала могут быть оценены в денежном выражении.

Таблица 6.1 Условия признания события хозяйственной жизни хозяйственной операцией



События хозяйственной жизни, не являющиеся операциями

Не все происходящие в организации события хозяйственной жизни являются хозяйственными операциями. К таким событиям относится заключение договоров, получение и отсылка документов, принятие решений, не завершённые судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и т.д.

Подобные события характерны тем, что они либо не сопровождаются какими-либо фактическими изменениями в объёме и составе активов, обязательств и капитала, либо денежная оценка этих изменений не может быть произведена окончательно. Например, при подаче искового заявления в суд по претензии к контрагенту организация-истец оценивает сумму претензии, но решением суда сумма претензии может быть изменена. В силу указанных причин подобные события не являются хозяйственными операциями и, соответственно, не подлежат бухгалтерскому учёту в качестве операций.

Событие хозяйственной жизни не признается хозяйственной операцией, если по состоянию на текущую дату выполняется *хотя бы одно* из перечисленных ниже условий:

- содержание данного события не может быть однозначно определено;
- данное событие не сопровождается какими-либо фактическими изменениями в объёме и составе активов, обязательств и капитала;
- денежная оценка изменений в объёме и составе активов, обязательств и капитала не может быть в точности произведена.

Таблица 6.2 Условия для непризнания события хозяйственной жизни хозяйственной операцией (по состоянию на текущую дату)



Пример 6.1 Анализ группы событий хозяйственной жизни и выявление хозяйственных операций

Предметом деятельности организации «Тетра» является торговля писчебумажной продукцией и канцелярскими принадлежностями. Организация «Тетра» арендует подвальное помещение в здании, принадлежащем организации «Сток», и использует его под склад писчебумажной продукции. Сумма месячной арендной платы составляет 15 тыс. руб., которые должны выплачиваться до 3-го числа каждого месяца за текущий месяц.

В результате аварии системы водоснабжения 27.01.X1 подвальное помещение затопило, и часть продукции организации «Тетра» была испорчена без возможности дальнейшего использования. Руководство организации «Тетра» 28.01.X1 созвало представительную комиссию, которая зафиксировала факт порчи активов и оценила размеры ущерба. Независимый оценщик оценил 29.01.X1 сумму ущерба – 19 тыс. руб. Организация «Тетра» посчитала ответственной за случившееся организацию «Сток» и 30.01.X1 предъявила ей претензию, потребовав возмещение убытков в сумме 19 тыс. руб.

Организация «Сток» претензию не приняла, так как сочла ответственными коммунальные службы, произведшие некачественный ремонт, а также саму организацию «Тетра», хранившую писчебумажную продукцию в непригодном для этой цели помещении и не соблюдавшую установленных условий хранения. Организация «Тетра» 14.02.X1 подала исковое заявление в арбитражный суд. Суд 28.02.X1 постановил, что организация «Сток» должна возместить организации «Тетра» ущерб в размере 13 тыс. руб.

Ответим на вопрос: какие события хозяйственной жизни организации «Тетра» должны быть отражены в учете в качестве хозяйственных операций?

Событие 1: в результате затопления 27.01.X1 подверглась порче часть активов организации (поскольку писчебумажная продукция приобретена с целью последующей продажи, то она учитывается в составе актива «товары»). Данное событие не может быть отражено в учете как хозяйственная операция, так как не определен объем активов, подвергшихся порче.

Событие 2: представительная комиссия 28.01.X1 подтвердила факт порчи активов и определила объем активов, подвергшихся порче. Данное событие удовлетворяет всем трем условиям для признания хозяйственной операции. Действительно, установленное и подтвержденное комиссией фактическое изменение в объеме и составе активов может быть оценено в денежном выражении, так как испорченное имущество уже имело учетную денежную оценку (по сумме фактических затрат на приобретение). На основании документов, составленных комиссией, исчисляется сумма ущерба, и после этого в учете должна быть отражена операция списания с учета испорченных товаров (то есть прекращения признания соответствующих активов).

Событие 3: Независимый оценщик оценил 29.01.X1 сумму ущерба

Данное событие не является хозяйственной операцией. Сумма ущерба определена оценщиком по рыночной стоимости испорченных активов. Учетная оценка по рыночной стоимости не предусмотрена для товаров, приобретенных за плату, поэтому исчисленная ранее сумма ущерба не может быть скорректирована на основании результатов независимой оценки. Оценка ущерба независимым оценщиком будет использована в требовании о возмещении ущерба.

Событие 4: Предъявлена 30.01.X1 претензия арендодателю – организации «Сток»

Данное событие не является хозяйственной операцией, поскольку ответ на претензию не может быть заранее определен и оценен в денежном выражении.

Событие 5: Получен отказ в удовлетворении претензии

Данное событие не является хозяйственной операцией, поскольку не сопровождается какими-либо изменениями в объеме и составе активов, обязательств и капитала.

Событие 6: Подано 14.02.X1 исковое заявление в суд

Данное событие не является хозяйственной операцией, поскольку решение суда не может быть заранее определено и оценено в денежном выражении.

Событие 7: Присуждена 28.02.X1 к возмещению организацией «Сток» сумма ущерба 13 тыс. руб.

Данное событие удовлетворяет всем признакам хозяйственной операции. На эту дату в учете должна быть отражена операция начисления дебиторской задолженности за организацией «Сток» в сумме 13 тыс. руб.

Метод двойной записи

Порядок учета хозяйственных операций

Объектами бухгалтерского учета являются *хозяйственные операции*. События хозяйственной жизни, не являющиеся хозяйственными операциями, не являются объектами бухгалтерского учета. Осуществляя учет операций, необходимо зафиксировать ту информацию, которая дает полную характеристику каждой хозяйственной операции:

- дату операции;
- содержание операции;
- сумму по операции, равную денежной оценке изменений в объеме и составе активов или пассивов;
- характер изменений в активах, обязательствах либо капитале, которые производит данная операция.

Покажем, каким образом отражаются изменения в составе и величине активов и пассивов, производимые хозяйственными операциями.

Влияние результатов хозяйственных операций на основное равенство

При осуществлении хозяйственных операций изменяется состав и величина активов организации, объем капитала и обязательств. Тем не менее, основное равенство бухгалтерского учета – равенство активов и пассивов – выполняется как до, так и после каждой операции.

Из сохранения равенства активов и пассивов следует, что, если в результате какой-либо хозяйственной операции изменился объем активов организации, то также должен измениться и объем пассивов (в части обязательств или капитала). И наоборот, если в результате какой-либо хозяйственной операции изменился объем пассивов, то также должен измениться и объем активов.

Например, результатом операции прекращения признания (списания с учета) испорченных товаров является уменьшение активов в части актива «товары». Однако это изменение не может быть единственным результатом операции. Для сохранения равенства активов и пассивов должен уменьшиться также и объем пассивов. Для проверки этого утверждения вспомним определение пассивов, согласно которому пассивы есть стоимость, равная совокупной стоимости активов организации. В результате списания испорченных товаров уменьшается совокупная стоимость активов организации, а значит, уменьшается и объем пассивов. Учет результатов данной хозяйственной операции должен заключаться в отражении обоих изменений в активах и пассивах. Проверка правильности ведения бухгалтерского учета также основывается на проверке равенства между учтенными активами и пассивами.

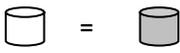
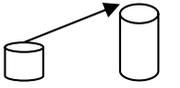
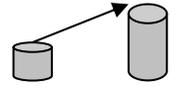
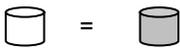
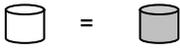
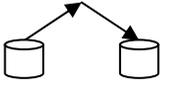
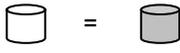
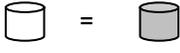
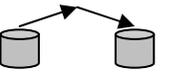
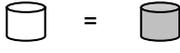
Метод двойной записи

Можно сказать, что в результате каждой хозяйственной операции происходит по крайней мере *два изменения* в элементах основного равенства бухгалтерского учета. Эти изменения могут представлять собой:

- 1) одновременное увеличение активов и пассивов на одну и ту же величину. В данном случае левая и правая стороны основного равенства возрастают на одну и ту же величину;
- 2) одновременное уменьшение активов и пассивов на одну и ту же величину. В данном случае левая и правая стороны основного равенства уменьшаются на одну и ту же величину;
- 3) одно увеличение и одно уменьшение активов без изменения их общей суммы. В данном случае правая сторона основного равенства (пассивы) не изменяется;
- 4) одно увеличение и одно уменьшение пассивов без изменения их общей суммы. В данном случае левая сторона основного равенства (активы) не изменяется.

Данные закономерности легли в основу *метода двойной записи*, согласно которому бухгалтерский учет хозяйственных операций состоит в фиксации *двоякого влияния* результатов каждой операции на величины активов и пассивов.

Таблица 6.3 Влияние хозяйственных операций на активы, пассивы и их равенство

№	До операции		Операция		После операции	
	Активы	Пассивы	Активы	Пассивы	Активы	Пассивы
1			 Увеличиваются	 Увеличиваются		
2			 Уменьшаются	 Уменьшаются		
3			 Увеличиваются и уменьшаются	 Не изменяются		
4			 Не изменяются	 Увеличиваются и уменьшаются		

Резюме

Итак, бухгалтерский учет хозяйственных операций состоит в регистрации той информации, которая дает полную характеристику каждой операции. По методу двойной записи должно быть зафиксировано двоякое влияние каждой операции на величины активов и пассивов. Как правило, в учете фиксируется и аналитическая информация об операциях: качественные характеристики поступивших либо выбывших активов, их объем в натуральных показателях, наименование поставщиков и пр.

Таблица 6.4 Информация о хозяйственной операции, подлежащая регистрации в бухгалтерском учете

№	Информация о хозяйственной операции
1	Дата операции
2	Содержание операции
3	Как минимум два изменения в объеме и составе активов, обязательств либо капитала, которые производит операция
4	Денежная оценка изменений в объеме и составе активов и/или пассивов (сумма по операции)

Исходные данные для сквозного примера

Предметом деятельности организации «Мастер» является мелкооптовая торговля строительным инструментом и металлической фурнитурой. Состав активов, обязательств и капитала организации «Мастер» на 31.03.X1 представлен в таблице 6.5.

Таблица 6.5 Состав активов и пассивов организации «Мастер» на 31.03.X1

Организация «Мастер», 31.03.X1 (руб.)

Активы	Сумма
Внеоборотные активы	
Основные средства	117000
Оборотные активы	
Материалы	5300
Товары	30200
Дебиторская задолженность	5600
Краткосрочные финансовые вложения	8400
Денежные средства в кассе	800
Денежные средства на расчетном счете	47700
Всего активов	215000

Капитал	Сумма
Уставный капитал	60000
Резервный капитал	9000
Нераспределенная прибыль прошлых лет	61000
Финансовый результат деятельности*	10000
Капитал всего	140000

* за вычетом налога на прибыль

Обязательства	Сумма
Долгосрочные обязательства	
Заемные средства (займы и кредиты)	55000
Краткосрочные обязательства	
Заемные средства (займы и кредиты)	13800
Кредиторская задолженность	6200
Всего обязательств	75000

Согласно таблице, объем активов организация на 15.05.X1 составляет 215 тыс. руб. Обязательства организации составляют 75 тыс. руб. Капитал организации составляет 140 тыс. руб., причем постоянная компонента капитала составляет 130 тыс. руб., а переменная – 10 тыс. руб. Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета (ОРБ) для указанных величин активов, обязательств и капитала.

Пассивы = 75 + 130 + 10 = 215 (тыс. руб.)

Активы = Пассивы = 215 (тыс. руб.)

В последующем изложении мы на примере деятельности организации «Мастер» рассмотрим различные виды хозяйственных операций. Результаты операций мы будем определять согласно методу двойной записи. Поскольку результаты каждой операции вносят изменения в активы и пассивы, мы будем постоянно проверять сохранение основного равенства бухгалтерского учета (в его расширенном варианте) для изменившихся величин активов и пассивов.

Операции, увеличивающие активы и пассивы

Операция 1. Приобретение товаров на условиях последующей оплаты

В организацию «Мастер» от поставщика «Инструм» 02.04.X1 поступили товары (партия инструментов), приобретенные на условиях последующей оплаты. Согласно договору, срок оплаты товаров составляет 7 дней. Расчетные документы за товары были выписаны на сумму 10 тыс. руб., включая доставку. Поступившие товары были проверены на соответствие условиям договора по количеству и качеству, после чего были приняты на склад организации «Мастер».

Бухгалтерский учет операции поступления товаров состоит в отражении 02.04.X1 следующих изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) принят к учету актив «товары». Напомним, что товары, приобретенные за плату, оцениваются по сумме затрат на приобретение. В данном случае затраты на приобретение равны 10 тыс. руб., то есть сумме, уплачиваемой в соответствии с договором поставщику. Следовательно, оценка принимаемых к учету товаров составляет – 10 тыс. руб.;
- 2) возникли обязательства (начислена кредиторская задолженность) перед поставщиком «Инструм» в сумме согласно полученным от поставщика расчетным документам – 10 тыс. руб.

Операция 1: приобретение товаров на условиях последующей оплаты 02.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	215000	Увеличился актив «товары»	+10000	225000
Обязательства	75000	Начислена кредиторская задолженность перед поставщиком	+10000	85000
Капитал (постоян.)*	130000	–	–	130000
Фин. результат	10000	–	–	10000

* Постоянная часть капитала

Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 1.

$$\text{Пассивы} = 85 + 130 + 10 = 225 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 225 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 2. Принятие к учету выявленных излишков товаров

Организация «Мастер» по результатам проведенной инвентаризации выявила 04.04.X1 излишки товаров «защелки» в количестве 5 штук. Выявленные неучтенные товары должны быть приняты к учету в оценке по рыночной стоимости, которая составляет 20 руб. за штуку, или 100 руб. за 5 штук.

Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 04.04.X1 *двух* изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) увеличился актив «товары» – на 100 руб. Других изменений в активах нет;
- 2) для сохранения основного равенства пассивы должны увеличиться на ту же величину. Движения обязательств не было, следовательно, увеличился капитал – на 100 руб. Поскольку увеличение капитала произошло в результате принятия к учету активов, то по результатам операции имеют место доходы в сумме 100 руб.

Операция 2: принятие к учету выявленных излишков товаров 04.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	225000	Увеличился актив «товары»	+100	225100
Обязательства	85000	–	–	85000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	10000	Имеют место доходы	+100	10100

Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 2.

$$\text{Пассивы} = 85 + 130 + 0,1 = 225,1 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 225,1 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операции, уменьшающие активы и пассивы

Приведем примеры хозяйственных операций, в результате которых происходит уменьшение активов и пассивов организации на одну и ту же величину. Покажем, каким образом подобные операции отражаются в бухгалтерском учете.

Операция 3. Перечисление средств в погашение задолженности

Организация «Мастер» 05.04.X1 перечислила средства в сумме 2 тыс. руб. в погашение начисленной ранее задолженности по оплате участия в предстоящей ярмарке. Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 05.04.X1 *двух* изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «средства на расчетном счете» – на 2 тыс. руб.;
- 2) погашена кредиторская задолженность по оплате участия в ярмарке, то есть уменьшились пассивы в части обязательств – на 2 тыс. руб.

Операция 3: перечисление средств в погашение задолженности 05.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	225100	Уменьшился актив «средства на рас- четном счете»	-2000	223100
Обязательства	85000	Погашена кредиторская задолжен- ность	-2000	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	10100	–	–	10100

Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 3.

$$\text{Пассивы} = 83 + 130 + 10,1 = 223,1 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 223,1 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 4. Оплата услуг по ремонту

Организация «Мастер» 06.04.X1 воспользовалась услугами организации «Сервис» для ремонта осветительной техники. Представитель организации «Сервис», производивший ремонт, предоставил организации «Мастер» счет на сумму 500 руб. Указанные средства были выданы наличными из кассы.

Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 06.04.X1 *двух* изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «денежные средства в кассе» – на 500 руб. Других изменений в активах нет;
- 2) для сохранения основного равенства пассивы должны уменьшиться на ту же величину. Движение обязательств (задолженности по оплате) не регистрируется, так как стоимость услуг по ремонту была сразу же оплачена. Следовательно, уменьшился капитал – на 500 руб. Поскольку уменьшение капитала произошло в результате выбытия активов, то по результатам этой операции имеют место расходы в сумме 500 руб.

Операция 4: оплата услуг по ремонту 06.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	223100	Уменьшился актив «денежные средст- ва в кассе»	-500	222600
Обязательства	83000	–	–	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	10100	Имеют место расходы	-500	9600

Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 4.

$$\text{Пассивы} = 83 + 130 + 9,6 = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операции, изменяющие состав пассивов без изменения их общей суммы

Приведем пример хозяйственной операции организации «Мастер», в результате которых происходит изменение состава пассивов без изменения их общей суммы. Покажем, каким образом подобные операции отражаются в бухгалтерском учете.

Операция 5. Оплата товаров средствами полученного банковского кредита

Согласно договору, заключенному с обслуживающим банком, задолженность организации «Мастер» перед организацией «Инструм» была погашена 08.04.X1 средствами краткосрочного банковского кредита в сумме 10 тыс. руб. Кредитные средства были перечислены банком на расчетный счет организации «Инструм» без зачисления на счет организации «Мастер».

Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 08.04.X1 *двух* изменений в пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) возникли обязательства по банковскому кредиту – в сумме 10 тыс. руб.;
- 2) погашены обязательства (кредиторская задолженность) перед поставщиком «Инструм» по оплате приобретенных товаров – в сумме 10 тыс. руб.

Операция 5: оплата товаров средствами полученного кредита 08.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	–	–	222600
Обязательства	83000	Возникли обязательства по кредиту банка	+10000	83000
		Погашена кредиторская задолжен- ность по оплате товаров	–10000	
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

Итоговые величины активов и пассивов организации в результате операции 5 не изменились.

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Заметим, что бухгалтерский учет операций, в результате которых изменяются только пассивы организации, требует особо тщательной работы с учетной документацией. Действительно, при совершении подобных операций не происходит никакого движения имущества организации (активов), и факт совершения операций фиксируется только на основании документов. Подробнее о роли документов в бухгалтерском учете смотри в главе 22 «Документальное оформление операций».

Операции, изменяющие состав активов без изменения их общей суммы

Приведем примеры хозяйственных операций, в результате которых происходит изменение состава активов без изменения их общей суммы. Покажем, каким образом подобные операции отражаются в бухгалтерском учете.

Операция 6. Снятие наличных денежных средств с расчетного счета

Организация «Мастер» 09.04.X1 сняла с расчетного счета 1 тыс. руб. наличными для пополнения средств в кассе. Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 09.04.X1 *двух* изменений в активах, произошедших в результате данной операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «средства на расчетном счете» – на 1 тыс. руб.;
- 2) увеличился актив «денежные средства в кассе» – на 1 тыс. руб.

Операция 6: снятие наличных с расчетного счета 09.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	-1000	222600
		Увеличился актив «денежные средства в кассе»	+1000	
Обязательства	83000	–	–	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

Итоговые величины активов и пассивов организации в результате операции 6 не изменились.

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 7. Выдача наличных средств подотчетному лицу

Организация «Мастер» 10.04.X1 выдала подотчетному лицу из кассы 200 руб. наличных для приобретения канцелярских принадлежностей. На дату выдачи средств организация «Мастер» приобрела права требования по отношению к подотчетному лицу. Это означает, что организация «Мастер» должна признать (принять к учету) актив вида «дебиторская задолженность» с оценкой 200 руб.

Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 10.06.X1 *двух* изменений в активах, произошедших в результате данной операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «денежные средства в кассе» – на 200 руб.;
- 2) принята к учету (признана) дебиторская задолженность за подотчетным лицом – с оценкой 200 руб. Другими словами можно сказать, что актив вида «дебиторская задолженность» увеличился на 200 руб.

Операция 7: выдача наличных средств подотчетному лицу 10.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Уменьшился актив «денежные средства в кассе»	-200	222600
		Увеличился актив «дебиторская задолженность»	+200	
Обязательства	83000	–	–	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

Итоговые величины активов и пассивов организации в результате операции 7 не изменились.
Активы = Пассивы = 222,6 (тыс. руб.)

Операции, производящие более двух изменений в активах и пассивах

«Сложные» операции

Организация может осуществлять операции, в результате которых происходит не два, а большее количество изменений в активах и пассивах при сохранении равенства активов и пассивов. В качестве пояснения приведем следующую хозяйственную ситуацию.

Организация заключила с поставщиком договор о приобретении партии компьютеров с условием оплаты после поступления компьютеров в организацию. На дату поступления в организацию компьютеры должны быть приняты на учет, одновременно должна быть начислена задолженность перед поставщиком в сумме согласно полученным расчетным документам. Таким образом, операция приобретения компьютеров относится к операциям, в результате которых увеличиваются активы и увеличиваются пассивы в части обязательств.

Допустим, что часть компьютеров предполагается использовать в самой организации как основные средства, другая часть предназначена для продажи. Третью часть предполагается перед продажей оснастить дополнительным оборудованием, то есть использовать в качестве покупных полуфабрикатов. При учете операции приобретения компьютеров, необходимо отразить увеличение трех видов активов («основные средства», «товары», «материалы») и одно увеличение пассивов (в части обязательств), то есть всего четыре изменения в активах и пассивах.

На практике при учете операций продажи и приобретения товарно-материальных ценностей, как правило, фиксируется более двух изменений в активах и пассивах, что связано с расчетами по налогу на добавленную стоимость и других налогам. В данной книге расчеты по налогам не принимаются во внимание в целях упрощения.

Операция 8. Расчеты с подотчетным лицом

Организация «Мастер» 11.04.X1 произвела расчет с подотчетным лицом, которое приобрело требуемые канцелярские принадлежности. Сумма расходов подотчетного лица составила 180 руб., о чем были предоставлены подтверждающие документы. Незрасходованные суммы 20 руб. были сданы подотчетным лицом в кассу.

Бухгалтерский учет произведенных расчетов с подотчетным лицом состоит в отражении 11.04.X1 *трех* изменений в активах, произошедших в результате данной операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «дебиторская задолженность» – на 200 руб.;
- 2) увеличился актив «материалы» – на 180 руб.;
- 3) увеличился актив «денежные средства в кассе» – на 20 руб.

Операция 8: расчеты с подотчетным лицом 11.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Погашена дебиторская задолженность за подотчетным лицом	-200	222600
		Увеличился актив «материалы»	+180	
		Увеличился актив «средства в кассе»	+20	
Обязательства	83000	–	–	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

Итоговые величины активов и пассивов организации в результате операции 8 не изменились.

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Выявление отдельных хозяйственных операций и их отражение в учете

Пример группы событий хозяйственной жизни

Приведем пример группы событий хозяйственной жизни организации «Мастер». Организации «Мастер» для проведения ремонта торгового зала и офиса потребовались отделочные материалы. Организация «Мастер», изучив предложение на рынке, в качестве продавца выбрала организацию «Ремстрой», отпускающую материалы на условиях предоплаты. Организация «Мастер» 12.04.X1 запросила расчетные документы (счет) на определенный объем материалов, в этот же день расчетные документы были получены. Общая сумма к оплате составила 6 тыс. руб.

Организация «Мастер» 15.04.X1 оплатила расчетные документы в банке, перечислив со своего расчетного счета на расчетный счет организации «Ремстрой» 6 тыс. руб., отослала копию платежного банковского документа в организацию «Ремстрой», после чего организация «Ремстрой» подтвердила, что материалы готовы к отгрузке.

Доставка отделочных материалов осуществлялась с помощью транспортной организации «Авто», с которой организация «Мастер» имела долгосрочный договор. Организация «Мастер» 15.04.X1 передала транспортной организации «Авто» необходимые сведения об объеме доставки. Транспортная организация «Авто», предъявив на складе организации «Ремстрой» генеральную доверенность организации «Мастер» на получение ценностей, 17.04.X1 получила материалы и доставила их в организацию «Мастер». В оплату транспортных услуг организация «Авто» предъявила организации «Мастер» расчетные документы на сумму 400 руб., которые должны быть оплачены в течение 5 дней.

Поступившие материалы были приняты и проверены организацией «Мастер» на соответствие товарным и транспортным документам, никаких претензий по количеству и качеству предъявлено не было. Материалы были оприходованы на склад. Счет транспортной организации был оплачен организацией «Мастер» 21.04.X1 перечислением средств с расчетного счета.

Выделение из группы событий отдельных операций, подлежащих учету

Выделим из группы событий хозяйственной жизни организации «Мастер» отдельные хозяйственные операции, подлежащие бухгалтерскому учету. Для этого перечислим по порядку все происшедшие события хозяйственной жизни организации «Мастер», и по каждому событию определим, является ли оно хозяйственной операцией или нет.

- 1) Запрос 12.04.X1 в организацию «Ремстрой» и получение расчетных документов на партию материалов. Данное событие не является хозяйственной операцией, так как оно не произвело никаких изменений в активах, обязательствах и капитале организации «Мастер»;
- 2) Перечисление 15.04.X1 предоплаты организации «Ремстрой» в сумме 6 тыс. руб. согласно расчетным документам. Данное событие является хозяйственной операцией, так как в результате произошли изменения в активах организации «Мастер» (актив «средства на расчетных счетах» уменьшился);
- 3) Заказ услуги транспортной организации «Авто» 15.04.X1. Данное событие не является хозяйственной операцией, так как оно не произвело каких-либо конкретных изменений в активах либо пассивах;
- 4) Потребление услуги по доставке материалов, осуществленной 17.04.X1 транспортной организацией «Авто». Данное событие является хозяйственной операцией, так как возникли обязательства перед организацией «Авто» по оплате ее услуг в сумме 400 руб. согласно полученным расчетным документам;

- 5) Поступление материалов в организацию «Мастер» 17.04.X1, проверка и принятие их на склад. Данное событие является хозяйственной операцией, так как в результате произошли изменения в активах организации «Мастер» (актив «материалы» увеличился);
- 6) Оплата счета организации «Авто» 21.04.X1. Это событие является хозяйственной операцией, так как в результате произошли изменения в активах организации «Мастер» (актив «средства на расчетном счете» уменьшился).

Таким образом, из шести событий хозяйственной жизни подлежат бухгалтерскому учету в качестве операций события 2), 4), 5), 6). Покажем порядок учета данных событий, продолжая нумерацию операций организации «Мастер».

Операция 9. Перечисление предоплаты продавцу под поставку материалов

Организация «Мастер» 15.04.X1 перечислила организации «Ремстрой» 6 тыс. руб. согласно полученным расчетным документам в качестве предоплаты под поставку материалов. На дату перечисления предоплаты у организации «Мастер» появились права требования по отношению к организации «Ремстрой». Это означает, что организация «Мастер» должна признать (принять к учету) актив вида «дебиторская задолженность» с оценкой 6 тыс. руб. У организации «Ремстрой» в свою очередь возникли обязательства (кредиторская задолженность) перед организацией «Мастер» по поставке товаров.

В бухгалтерском учете организации «Мастер» учет операции перечисления предоплаты состоит в отражении 15.04.X1 *двух* изменений в активах, произошедших в результате данной операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «средства на расчетном счете» – на 6 тыс. руб.;
- 2) увеличился актив «дебиторская задолженность» – на 6 тыс. руб.

Операция 9: перечисление предоплаты продавцу 15.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Уменьшились средства на расчетном счете	-6000	222600
		Начислена дебиторская задолженность за продавцом	+6000	
Обязательства	83000	–	–	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

В результате операции 9 происходит два изменения в активах, причем общая величина активов остается без изменений. Итоговая величина пассивов также не меняется.

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 10. Поступление материалов, приобретенных по предоплате

Оплаченная партия материалов поступила в организацию «Мастер» 17.04.X1 и после проверки была принята на склад. Так как материалы поступили в полном соответствии с заказом организации «Мастер», то организация «Ремстрой» полностью выполнила свои обязательства перед организацией «Мастер».

Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 17.04.X1 *двух* изменений в активах, произошедших в результате данной операции, а именно:

- 1) прекращена признанием (списана, погашена) дебиторская задолженность за организацией «Ремстрой» – с оценкой 6 тыс. руб.;
- 2) увеличен актив «материалы». Поскольку материалы приобретены за плату, сумма увеличения (оценка) актива равна стоимости материалов, уплачиваемой продавцу в соответствии с расчетными документами – 6 тыс. руб.

Операция 10: поступление материалов, приобретенных по предоплате 17.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Погашена дебиторская задолженность за продавцом	-6000	222600
		Увеличился актив «материалы»	+6000	
Обязательства	83000			83000
Капитал (постоян.)	130000	-	-	130000
Фин. результат	9600	-	-	9600

В результате операции 10 происходит два изменения в активах, причем общая величина активов остается без изменений. Итоговая величина пассивов также не меняется.

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 11. Потребление услуги по доставке материалов

Организация «Мастер» 17.04.X1 потребила услугу транспортной организации «Авто» по доставке материалов и приняла расчетные документы на сумму 400 руб. Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 17.04.X1 *двух* изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) возникли обязательства (кредиторская задолженность) перед организацией «Авто» по оплате ее услуг – в сумме 400 руб.;
- 2) чтобы определить второе изменение, вспомним еще раз порядок оценки активов, приобретенных за плату. В сумму затрат на приобретение подобных активов включается и стоимость доставки. Следовательно, стоимость доставки 400 руб. должна быть отнесена на увеличение оценки актива «материалы». Таким образом, вторым изменением является увеличение стоимости актива «материалы» – на 400 руб.

Операция 11: потребление услуги транспортной организации 17.04 (руб.)

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	222600	Увеличена стоимость актива «материалы»	+400	223000
Обязательства	83000	Начислена кредиторская задолженность по оплате транспортировки	+400	83400
Капитал (постоян)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

В результате данной операции активы и пассивы (в части обязательств) увеличились на одну и ту же величину. Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 11.

$$\text{Пассивы} = 83,4 + 130 + 9,6 = 223 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 223 \text{ (тыс. руб.)}$$

Операция 12. Погашение задолженности перед транспортной организацией

Организация «Мастер» 21.04.X1 перечислила на счет транспортной организации «Авто» 400 руб. в погашение задолженности за полученные услуги. Бухгалтерский учет данной операции состоит в отражении 21.04.X1 *двух* изменений в активах и пассивах, произошедших в результате операции, а именно:

- 1) уменьшился актив «средства на расчетном счете» – на 400 руб.;
- 2) погашены обязательства перед организацией «Авто» – в сумме 400 руб.

Операция 12: погашение задолженности перед транспортной организацией 21.04

Элементы основного равенства	Величина до операции	Изменения в результате операции		Величина после операции
		Содержание изменений в активах, обязательствах, капитале	Сумма	
Активы	223000	Уменьшился актив «средства на расчетном счете»	–400	222600
Обязательства	83400	Погашена кредиторская задолженность	–400	83000
Капитал (постоян.)	130000	–	–	130000
Фин. результат	9600	–	–	9600

В результате данной операции активы и пассивы (в части обязательств) уменьшились на одну и ту же величину. Проверим выполнение основного равенства бухгалтерского учета после отражения операции 12.

$$\text{Пассивы} = 83 + 130 + 9,6 = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

$$\text{Активы} = \text{Пассивы} = 222,6 \text{ (тыс. руб.)}$$

Исчисление объемов активов и пассивов по окончании рассматриваемого периода

Операции организации «Мастер», рассмотренные в данной главе, проводились за период с 02.04.X1 по 21.04.X1. Предположим, что организация не совершала других операций в данном периоде. Поставим задачу определить состояние

активов и пассивов организации «Мастер» в результате совершенных операций, то есть на 21.04.X1. Для выполнения данной задачи необходимо:

- подвести совокупный итог влияния произведенных операций на активы и пассивы организации. С этой целью для каждого вида активов и пассивов, изменившегося в результате операций, определим итоговое изменение (положительное либо отрицательное);
- определить новые объемы тех активов и пассивов, которые подверглись изменению в результате операций. Для этого возьмем объемы активов и пассивов по состоянию на 31.03.X1 и прибавим к ним исчисленные суммы итоговых изменений за период с 02.04.X1 по 21.04.X1. Полученные значения соответствуют объемам активов и пассивов по состоянию на 21.04.X1.

Данный расчет представлен в таблице 6.6. По строкам таблицы указаны виды активов и пассивов, изменившихся в результате совершенных операций. В столбце «Сумма 31.03» представлены объемы активов и пассивов по состоянию на 31.03.X1. В столбце «В результате отдельных операций» представлены величины всех изменений, которые имели место с данным видом активов либо пассивов в результате операций, причем в скобках указаны номера соответствующих операций. В столбец «итога» внесена сумма результирующего изменения (положительного либо отрицательного). В столбце «Сумма 21.04» представлены исчисленные объемы активов и пассивов по состоянию на 21.04.X1.

Таблица 6.6 Исчисление объемов активов и пассивов по окончании периода

Движение активов организации «Мастер» (руб.)

Виды активов	Сумма 31.03	Изменения за период 01.04 – 21.04		Сумма 21.04
		В результате отдельных операций	Итого	
Материалы	5300	+180 (оп.8) +6000 (оп.10) +400 (оп.11)	+6580	11880
Товары	30200	+10000 (оп.1) + 100 (оп.2)	+10100	40300
Дебиторская задолженность	5600	+200 (оп.7) –200 (оп.8) +6000 (оп.9) –6000 (оп.10)	0	5600
Денежные средства в кассе	800	–500 (оп.4) +1000 (оп.6) –200 (оп.7) +20 (оп.8)	+320	1120
Средства на расчетном счете	47700	–2000 (оп.3) –1000 (оп.6) –6000 (оп.9) –400 (оп.12)	–9400	38300
			+7600	

Движение пассивов организации «Мастер»

Виды пассивов	Сумма 31.03	Изменения за период 01.04 – 21.04		Сумма 21.04
		В результате отдельных операций	Итого	
Финансовый результат	10000	+100 (оп.2) –500 (оп.4)	–400	9600
Краткосрочные кредиты и займы	13800	+10000 (оп.5)	+10000	23800
Кредиторская задолженность	6200	+10000 (оп.1) –10000 (оп.5) –2000 (оп.3) +400 (оп.11) –400 (оп.12)	–2000	4200
			+7600	

Просуммировав цифры в столбце «Итого», мы можем определить, что за период с 02.04.X1 по 21.04.X1 объем активов организации вырос на 7600 руб., и на эту же величину вырос объем пассивов. Это означает, что для новых величин активов и пассивов будет выполняться основное равенство бухгалтерского учета. Следовательно, подсчеты итоговых изменений произведены верно.

В таблице 6.7 показаны сравнительные величины активов, обязательств и капитала организации «Мастер» на 31.03.X1 и 21.04.X1. Для внешних пользователей данные таблицы дают ценную информацию о состоянии организации и характере ее деятельности за рассматриваемый период.

Таблица 6.7 Сравнительный состав активов и пассивов организации «Мастер»

Организация «Мастер»		(руб.)	
Активы	31.03.X1	21.04.X1	
Внеоборотные активы			
Основные средства	117000	117000	
Оборотные активы			
Материалы	5300	11880	
Товары	30200	40300	
Дебиторская задолженность	5600	5600	
Краткосрочные финансовые вложения	8400	8400	
Денежные средства в кассе	800	1120	
Денежные средства на расчетном счете	47700	38300	
Всего активов	215000	222600	

Капитал	31.03.X1	21.04.X1	
Уставный капитал	60000	60000	
Резервный капитал	9000	9000	
Нераспределенная прибыль прошлых лет	61000	61000	
Финансовый результат деятельности (за вычетом налога на прибыль)	10000	9600	
Капитал всего	140000	139600	

Обязательства	31.03.X1	21.04.X1	
Долгосрочные обязательства			
Заемные средства (займы и кредиты)	55000	55000	
Краткосрочные обязательства			
Заемные средства (займы и кредиты)	13800	23800	
Кредиторская задолженность	6200	4200	
Всего обязательств	75000	83000	

Вопросы

1. Какие события признаются хозяйственными операциями?
2. Какие изменения в активах и пассивах происходят в результате хозяйственных операций?
3. В чем существо метода двойной записи?