

УДК 657 (312.2)

© Сергей Анатольевич Шушпанов
старший преподаватель кафедры экономики,
Владимирский филиал РАНХиГС,
г. Владимир
shoosa@mail.ru

Sergey Anatolyevich Shushpanov
Senior Lecturer, Department of Economics,
Vladimir Branch of RANEPA,
Vladimir

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО ОБРАЗОВАНИЯ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О ХОЗЯЙСТВЕННОМ КРУГООБОРОТЕ И ОСНОВНЫХ ОПЕРАЦИЯХ КОММЕРЧЕСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Improving the methodology of accounting education: an understanding of the economic cycle and the main operations of a commercial enterprise

Аннотация. В статье рассмотрено применение операционно-пространственного моделирования хозяйственного процесса при обучении бухгалтерскому учету. Особенность авторского подхода – применение теории кругооборота капитала Карла Маркса, правила Дегранжа и меновой теории. Применяются системный и процессный подходы. Цель – помочь студентам самостоятельно моделировать хозяйственные операции коммерческого предприятия. Результатом внедрения данного подхода должно стать повышение качества знаний о движении объектов учета в кругообороте оборотного капитала.

Abstract. The article discusses the use of operational-spatial modeling of the economic process in teaching accounting. A special feature of the author's approach is the application of Karl Marx's theory of the circulation of capital, Desgranzh's rules and the theory of exchange. System and process approaches are used. The goal is to help students independently model the business operations of a commercial enterprise. The result of the implementation of this approach should be an increase in the quality of knowledge about the movement of accounting objects in the turnover of working capital.

Ключевые слова: моделирование ученого процесса, теория бухгалтерского учета, бухгалтерское образование, двойная запись, правило Дегранжа, сделка, стадии кругооборота капитала.

Keywords: accounting process modeling, the theory of accounting, accounting education, double entry, Degranzh's rule, transaction, stages of a capital cycle.

Для повышения качества бухгалтерского образования необходимо применять новые инструменты и приемы объяснения хозяйственного процесса. Простейшим инструментом, позволяющим повысить уровень знаний, является операционно-пространственное моделирование хозяйственной деятельности предприятия. Упрощенная модель учетного процесса иллюстрирует движение ценностей (элементарных объектов учета) при совершении хозяйственных операций. Она позволяет понять логику трансформации ценностей [1]. В этой модели важную роль играют теория кругооборота капитала (формула Карла Маркса), правило Дегранжа и сделки, заключаемые с контрагентами предприятия.

Далее дадим определения основным понятиям, рассмотрим элементы модели и перечислим основные операции текущей деятельности предприятия, и объясним

видоизменение объектов учета.

Стадии кругооборота капитала являются важной составной частью экономической теории, где предметом изучения являются три *стадии кругооборота*, в которых последовательно видоизменяются формы стоимости ($D \rightarrow T \rightarrow \dots P \dots \rightarrow T' \rightarrow D'$). В бухгалтерском учете предметом является *хозяйственная деятельность*, состоящая из отдельных *хозяйственных операций*, которые являются составными частями стадий кругооборота капитала. Важно понимать, что в операциях движутся не только деньги и товары, как это происходит в экономической теории, но и специфические объекты учета – обязательства (права требования), затраты, расходы, доходы, прибыль/убытки и т.д. [2]. Поэтому важно уяснить связь (соответствие) *стадий кругооборота* и соответствующих им *операций*. Каждой стадии соответствует *группа операций*, которые показаны на схеме (рисунок 2) и подробно рассмотрены в таблице 1. Кругооборот оборотного капитала состоит из тех стадий:

- **заготовление ресурсов** ($D \rightarrow T$) – на рисунке 2 это этап расчетов на входе с поставщиками ресурсов и хранение ресурсов;
- **производство продукции** ($T \rightarrow \dots P \dots \rightarrow T'$) – на рисунке 2 это этап производства и хранения продукции;
- **реализация продукции** ($T' \rightarrow D'$) – на рисунке 2 это этапы реализации (сбыта) продукции, расчеты на выходе с покупателями продукции, и расчет финансового результата.

Оборотный капитал (оборотные активы и пассивы) – часть капитала, состоящая из **объектов учета (ценностей)**, участвующих в текущей (операционной) деятельности предприятия при производстве продукции (работ, услуг). Состав оборотного капитала (ценности): деньги, вещественные и подобные им активы (в том числе услуги и работы), готовая продукция, затраты, расходы, доходы, дебиторская и кредиторская задолженность, а также финансовый результат в виде прибыли или убытков.

Кругооборот оборотного капитала в этой статье рассматривается с точки зрения *процессного подхода*, как последовательность хозяйственных операций, отражаемых методом двойной записи.

Хозяйственные операции – это экономические события по движению (оттоку–притоку) ценностей предприятия между его подразделениями, или по изменению денежной оценки ценностей при корректировке их стоимости. Каждая операция имеет учетный документ, созданный субъектами – материально-ответственными лицами предприятий, часть учетных документов создается внутри бухгалтерии при начислении амортизации, заработной платы, налогов, при корректировке стоимости объектов учета и в других случаях.

Бухгалтерский счет – это структурный элемент информационной базы данных (часть книги учета при бумажном учете), предназначенный для сохранения данных о движении (об обороте) и об остатках ценностей предприятия. А так как обороты ценностей происходят между подразделениями предприятия, то счет – это информационный образ конкретного подразделения предприятия (места учета) – склада, цеха, администрации, и т.д.

Бухгалтерская запись – краткое описание операции. Элементы записи: счет кредита, счет дебета, сумма (величина денежного измерения ценности), и т.д. Все сведения об операции содержит учетный документ. Одна операция может содержать несколько записей.

Пример записи: **Кредит (К) 51 → Дебет (Д) 60, 1200 рублей**. Каждая запись отражается на двух корреспондирующих счетах методом двойной записи – в отдающем счете сумма фиксируется в кредитовой зоне счета, в получающем счете сумма фиксируется в дебетовой зоне счета (рисунок 1).

<i>Счет 51. "Расчетный счет"</i>			<i>Счет 60. "Расчеты с поставщиками"</i>		
	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Остаток входящий</i>	50 000,00	--	<i>Остаток входящий</i>	--	--
	<i>Приток</i>	<i>Отток</i>		<i>Приток</i>	<i>Отток</i>
<i>Корр. счет 60</i>		1 200,00	<i>Корр. счет 51</i>	1 200,00	
<i>Оборот</i>	--	1 200,00	<i>Оборот</i>	1 200,00	0,00
<i>Остаток исходящий</i>	48 800,00	--	<i>Остаток исходящий</i>	1 200,00	--

Примечание – Эта запись делается на основании платежного поручения. Экономическое содержание записи: денежный платеж поставщику в сумме 1200 руб. Результат операции: уменьшение денег на отдающем счете (51), и увеличение дебиторской задолженности на получающем счете (60).

Рис. 1. Разноска записи К 51 → Д 60 на двух корреспондирующих счетах

Правило Дегранжа определяет логику составления бухгалтерских записей (проводок), оно гласит (в нашей трактовке): **тот счет, который отдает ценность – кредитуются, тот счет, который получает ценность – дебетуется**. Важно запомнить, что каждая бухгалтерская запись – это описание движения ценностей между подразделениями предприятия, а стрелка указывает направление движения ценностей в кругообороте капитала.

Понятие и краткое представление сделки (договора) [3]. Сложность учета заключается в том, что в одной операции может происходить отток (расход) одного вида ценности, а приток (приход) совершенно другого вида ценности. Например, при денежном платеже, который мы рассмотрели на рисунке 1, расходуются **деньги** (К 51), а приходятся **обязательства** – право предприятия получить товар (Д 60). Для того чтобы хорошо понимать динамику процесса, нужно представлять, как происходят расчеты с разным контрагентами. Для этого нужно знать, что такое сделка и как она отражается в учете. **Сделка** – действия дееспособных граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Порядок заключения и исполнения сделок регламентируют Гражданский, Трудовой, Налоговый кодексы и другие правовые акты.

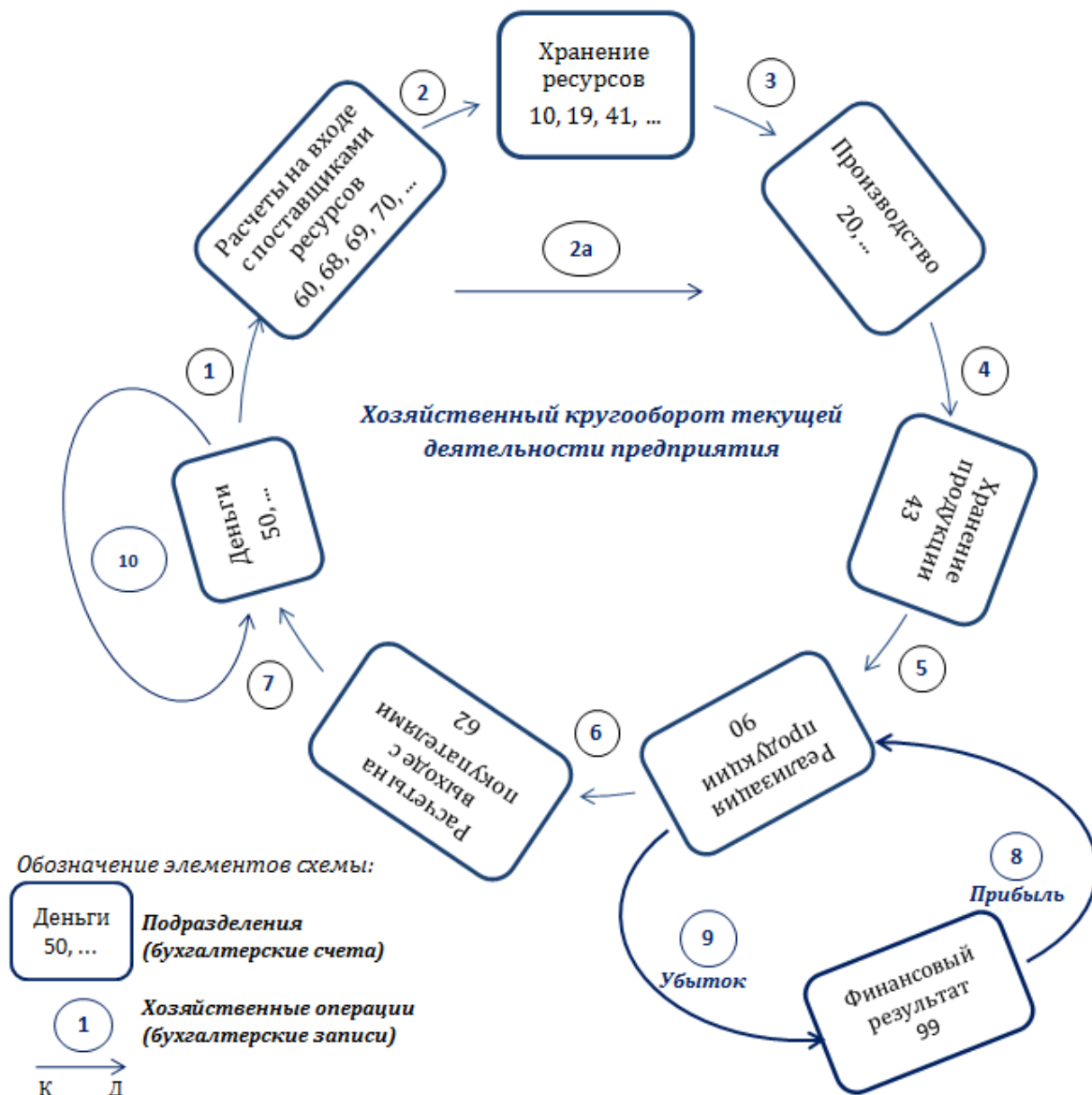
Сделка по своей сути является **юридическим основанием** для совершения хозяйственных операций с контрагентами. Она определяет логику совершения операций. Самыми массовыми сделками являются **сделки купли-продажи** с поставщиками и покупателями. Они являются составной частью основной деятельности предприятия по закупке ресурсов и реализации продукции (товаров). Сделка (подписанный договор с контрагентом) является юридическим основанием совершаемых операций с ценностями. Договор купли-продажи создаёт у лиц, подписавших его, взаимные **права и обязанности**. У предприятия возникает: а) **право требовать** от контрагента, чтобы тот выполнил свою часть сделки, и б) **обязанность**

выполнить свою часть сделки. Юридические (гипотетические) права и обязанности являются мотивом исполнить договор – совершить реальные экономические действия (операции). В российском учете, в соответствии с принципом осмотрительности, сложилось правило регистрировать операции по сделке только после того как совершено экономическое действие, пока этого не произошло, сделка не регистрируется, даже если наступил срок её исполнить.

В экономической теории, как правило, не принято описывать каждое действие с ценностями, и сделка представляется целиком как одномоментный акт **(Деньги→Товар)**. Точно так же происходит в быту, когда граждане приобретают товары: отдали деньги → получили товар и сделка исполнена. В бухгалтерском учете, каждую *сделку купли-продажи* делят на отдельные операции, потому что каждая сделка представляется как процесс, растянутый как в пространстве, так и во времени. Деньги и товары движутся отдельно. Период совершения сделки составляет несколько дней, в течение которых нужно хранить в учетной системе данные о совершенных ранее операциях. Такая особенность требует вести учет расчетов с контрагентами на специальных счетах (в XIX веке их именовали личными счетами). Если наше предприятие заключает сделку с поставщиком, процесс её исполнения (смена форм стоимости) имеет следующий вид: **(Деньги→Обязательство→Товар)**. В этом случае, наше предприятие является покупателем. Если сделка заключена с покупателем, тогда она имеет вид: **(Товар→Обязательство→Деньги)**. В этом случае наше предприятие является поставщиком. В скобках указана трансформация ценностей в процессе исполнения сделки, а каждая стрелка между ценностями – это отдельная операция, отражаемая на счетах учета. Из сказанного следует, что *сделка купли-продажи* содержит как минимум две операции: а) платеж или поступление денег, и б) получение или выдача вещественного актива. Последовательность совершения операций при исполнении сделки не имеет значения. Пока сделка не завершена, в учете числится *задолженность: дебиторская* – если числится долг контрагента, *кредиторская* – если числится долг нашего предприятия.

Далее на рисунке 2 показана упрощенная модель хозяйственного процесса промышленного предприятия. На ней показаны основные группы операций, выполняемые в ходе текущей деятельности коммерческого предприятия. Текущая деятельность, с точки зрения учета, состоит из следующих действий (операций):

- ведение расчетов с поставщиками ресурсов (сырья и других материалов, работ, услуг) – начисление задолженности и денежные платежи;
- поступление вещественных ценностей от поставщиков на склад (некоторые ресурсы: тепловая и электрическая энергия поступают не на склад, а непосредственно в цеха, и учитываются приборами учета);
- перемещение вещественных ценностей со склада в разные цеха и изготовление продукции (работ, услуг);
- перемещение продукции из цеха на склад продукции;
- ведение расчетов с покупателями продукции – отгрузка продукции и денежные поступления, и т.д.



Примечание – Важным элементом модели являются: а) подразделения (бухгалтерские счета) – прямоугольники; б) операции (бухгалтерские записи) – пронумерованные стрелки.

Рис. 2. Основные операции в кругообороте оборотного капитала

В соответствии с правилом Дегранжа, начало стрелки всегда выходит из **кредитовой части счета**, а её острей указывает на **дебетовую часть счета**. Таким образом, в кругообороте оборотного капитала всегда имеется направление движения ценностей в одну сторону, слева направо. Главная идея модели – показать направление движения денег, вещественных ценностей и других ценностей предприятия, поэтому некоторые счета на схеме не указаны.

Далее, в таблице 1, рассмотрим основные операции текущей деятельности коммерческого предприятия, указанные на рисунке 2. Операции разделены на пять групп. В каждой операции происходит трансформация ценностей. Обратите внимание, что в таблице кредитовый счет предшествует дебетовому счету, и все записи соответствуют правилу Дегранжа (счет отдающий ценность кредитруется, счет получающий ценность дебетуется).

Таблица 1

Основные операции кругооборота оборотного капитала в логике правила Дегранжа

№ п.п.	Содержание операций (записей)	Изменения объектов учета (обороты по счетам учета)			
		Отдающий бухгалтерский счет	Отток ценностей (кредитовый оборот)	Получающий бухгалтерский счет	Приток ценностей (дебетовый оборот)
1	2	3	4	5	6
I.	Расчеты на входе с поставщиками ресурсов и хранение ресурсов				
1	Платежи поставщикам ресурсов	Банк, касса (50, 51, ...)	Отток денег из предприятия	Расчеты с поставщиками (60,68,69,70,...)	Приток права требовать исполнения обязательств поставщиком
2, 2а	Поступление товаров, материалов, услуг, работ. В т.ч. начисление налогов, страховых взносов и т.п.	Расчеты с поставщиками (60,68,69,70,...)	Отток права требовать исполнения обязательств поставщиком	Материалы (10), Основное производство (20), Расходы на продажу (44), ...	Приток активов (запасов или расходов периода)
II.	Производство и хранение продукции (операции внутри предприятия – перемещение запасов, затрат)				
3	Перемещение активов внутри предприятия между подразделениями	Материалы (10), ...	Отток активов	Производство (20),...	Приток активов
4	Выпуск продукции	Производство (20),...	Отток активов	Готовая продукция (43)	Приток активов
III.	Реализации (сбыт) продукции, и расчеты на выходе с покупателями продукции (операции на выходе из предприятия)				
5	Списание себестоимости реализованной продукции	Готовая продукция (43)	Отток активов	Продажи (90)	Приток расходов
6	Реализация (отгрузка) продукции по продажной цене	Продажи (90)	Отток доходов от продаж	Расчеты с покупателями (62)	Приток права требовать исполнения обязательств покупателем
7	Поступление денег от покупателей	Расчеты с покупателями (62)	Отток права требовать исполнения обязательств покупателем	Банк, касса, (51,50,...)	Приток денег на предприятие
IV.	Расчет финансового результата (прибыли или убытка)				
8	Прибыль от продаж (если доходы больше расходов)	Прибыли и убытки (99)	Отток прав требования к учредителям	Продажи (90)	Приток прибыли
9	Убыток от продаж (если доходы меньше расходов)	Продажи (90)	Отток убытков	Прибыли и убытки (99)	Приток права требования

№ п.п.	Содержание операций (записей)	Изменения объектов учета (обороты по счетам учета)			
		Отдающий бухгалтерский счет	Отток ценностей (кредитовый оборот)	Получающий бухгалтерский счет	Приток ценностей (дебетовый оборот)
1	2	3	4	5	6
					возместить убытки
V.	Финансовые операции во внешней среде на счетах учета денег				
10	Смена формы денег (безналичные на наличные и т.п.).	Банк, касса, (51,50,...)	Отток денег или аналогичных ценностей	Банк, касса, (51,50,...)	Приток денег или аналогичных ценностей

Рассмотренная методика бухгалтерского учета основана на операционно-пространственной модели и теории кругооборота капитала. Она дает возможность поучить целостное представление о хозяйственном процессе, а также повысить качества бухгалтерского образования студентов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям.

Список литературы

1. Шушпанов С. А. Бухгалтерский учет как процессная система и модель хозяйственной деятельности предприятия (продолжение следует) / С. А. Шушпанов // European Journal of Economics and Management Sciences. – 2016. – № 3. – С. 9-14.
2. Шушпанов С. А. О Соответствии хозяйственных операций стадиям кругооборота капитала / С. А. Шушпанов // Вестник КамчатГТУ. – 2016. – Вып. 36. – С. 115-122.
3. Шушпанов С. А. Систематизация объектов бухгалтерского учета. Сущность, место и роль сделок / С. А. Шушпанов // European Scientific Conference: сборник статей XIII Международной научно-практической конференции. В 2 ч. – Пенза : МЦНС «Наука и Просвещение», 2019. – Ч. 2. – 246 с.