ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«Московский государственный университет путей сообщения»

кафедра «Международный финансовый и управленческий учет»

**И.В. Семина, Д.А. Аристова,**

**Т.М. Гаврилюк**

|  |
| --- |
| **НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ и переработка:**  **1. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...**  **2. Диссертации и научные работы**  **3. Школьные задания**  **Онлайн-консультации**  **Любая тематика, в том числе ТЕХНИКА**  **Приглашаем авторов**  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  **УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –**  **На сайте электронной библиотеки по экономике и праву**  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

##### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

##### и АНАЛИЗ

Часть I

Бухгалтерский учёт

Учебное пособие

МОСКВА - 2015

# Оглавление

[Оглавление 3](#_Toc423439530)

[Тема 1. Бухгалтерский учет: возникновение, развитие и его современная роль в управлении экономикой организации 4](#_Toc423439531)

[1.1. Возникновение учета. Основные этапы его развития 4](#_Toc423439532)

[1.2. Слагаемые хозяйственного учета 6](#_Toc423439533)

[1.3. Бухгалтерский учет как источник информации для внешних и внутренних пользователей 11](#_Toc423439534)

[1.4. Модели построения бухгалтерского учета 14](#_Toc423439535)

[1.5. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации 16](#_Toc423439536)

[Тема 2. Принципы бухгалтерского учёта, его предмет и объекты 19](#_Toc423439537)

[2.1. Основополагающие принципы бухгалтерского учета и критерии их формирования. Подходы к классификации принципов 19](#_Toc423439538)

[2.2. Предмет бухгалтерского учета и его объекты 21](#_Toc423439539)

[2.3. Классификация активов организации 24](#_Toc423439540)

[2.4. Классификация источников финансирования деятельности организации 26](#_Toc423439541)

[Тема 3. Метод бухгалтерского учёта и его элементы 29](#_Toc423439542)

[3.1. Содержание понятия «метод бухгалтерского учета» 29](#_Toc423439543)

[3.2. Документирование хозяйственных операций как один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета 31](#_Toc423439544)

[3.3. Сущность и значение стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета 37](#_Toc423439545)

[3.4. Текущая группировка как один из элементов бухгалтерского учета 39](#_Toc423439546)

[3.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета 47](#_Toc423439547)

[3.6. Бухгалтерский баланс 49](#_Toc423439548)

[3.7. Виды и назначение отчетности 55](#_Toc423439549)

[3.8. Инвентаризация – как элемент метода бухгалтерского учета 58](#_Toc423439550)

[Тема 4. Основы технологии и организации бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах. Учетная политика. 61](#_Toc423439551)

[4.1. Основы технологии и организации бухгалтерского учета 61](#_Toc423439552)

[4.2. Учетная политика 69](#_Toc423439553)

[4.3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 73](#_Toc423439554)

# Тема 1. Бухгалтерский учет: возникновение, развитие и его современная роль в управлении экономикой организации

Менеджеру, студенту, преподавателю

БЕСПЛАТНО по экономике и менеджменту:

[Электронная библиотека учебников](http://учебники.информ2000.рф/)

[Материалы для самообразования и рефератов](http://учебники.информ2000.рф/povyshenie-kvalifikacii-rukovoditelei.htm)

[Готовые дипломы](http://учебники.информ2000.рф/diplom.htm)

А также

[Копирайтинг и рерайтинг](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.htm)

## 1.1. Возникновение учета. Основные этапы его развития

Бухгалтерский учет – это язык, позволяющий описать хозяйственную деятельность и ее результаты. Выдающийся ученый, автор многих трудов в области истории, теории и практики бухгалтерского учета профессор Ярослав Вячеславович Соколов писал: «Учет представляет собой только искусственное расширение человеческой памяти. В примитивных хозяйствах весь учет умещается в голове бухгалтера, в более сложных – головы не хватает, но информация, зафиксированная на каких-то носителях, по существу является продолжением памяти».

Учет, в понимании его как фиксации фактов хозяйственной жизни, существовал с древних времен. Еще до появления алфавита и цифр древний человек, дабы не забыть о долгах, которые ему предстоит востребовать, делал зарубки на стенах пещеры, костях животных и сучьях деревьев, завязывал узелки на «долговых» веревках. Именно отсюда дошло до нас выражение «завязать узелок на память», означающее хорошо что-либо запомнить.

С развитием письменности, в период Вавилонского царства, носителями информации стали глиняные таблички. Это и были прообразы первых бухгалтерских документов. В государстве Египет записи вели на папирусе, а в Древней Греции использовали преимущественно дощечки, выбеленные гипсом, восковые таблички и пергамент. Счет в те времена вели в буквальном смысле слова на пальцах - используя пальцы рук и ног, считали до двадцати, а также с помощью подручных материалов – палочек и камешков. Первые счеты – абак – появились в Древней Греции. Они представляли собой разлинованную доску, по которой передвигались камни. Также Греция является родиной денег в виде монет. Появление в обороте денег, а позднее создание банков, сыграло большую роль, как в развитии торговли, так и способствовало развитию учета: деньги использовались как средство в расчетах, выполняли функцию меры стоимости и, в результате, стали измерять все учетные объекты.

В период развития хозяйственной деятельности и торговли необходимость регистрировать события и результаты своей деятельности, выполнение обязательств, доходы и потребление становилась все очевиднее. Учет становился более сложным, начали формироваться общие нормы, правила и принципы его ведения.

В Древнем Риме, заимствовавшем у греков денежный оборот и банки, сформировались постулаты римского права. Они способствовали росту точности и юридической обоснованности учетных записей и сохранили свою значимость в бухгалтерском учете до настоящего времени: за все надо платить; закон обратной силы не имеет; при взаимоисключающих законах нельзя применять ни один из них. В этот период упорядоченные записи о фактах хозяйственной жизни велись уже в специальных регистрах - памятных книгах (мемориалах). Слева записывался приход, а справа - расход. В Римской империи II в. н.э. появились термины "дебет" (debet – он должен), которым обозначали должника и "кредит" (credit - он верит), обозначающий дающего в долг.

Родина современной бухгалтерии – Италия. Основа всех действующих систем бухгалтерского учета – принцип двойной записи начал применяться купцами для коммерческих записей в Венеции в конце XIII в. Этот принцип состоит в том, что каждая хозяйственная операция, подлежит отражению в одной и той же сумме одновременно на двух счетах бухгалтерского учета: по дебету одного и по кредиту другого. Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс - все экономические явления имеют два аспекта: затраты и вознаграждение, убыток и выгода, источник и использование, которые возмещают или компенсируют друг друга. Принцип двойной записи – основа бухгалтерского баланса. Точных данных, когда появился баланс, нет. Первый известный бухгалтерский баланс, прототип современного, составленный в первой половине 1390-х, был найден в архивах торговой компании Франческо Датини.

Теоретически принцип двойной записи был впервые изложен в 1494 г. францисканским монахом, математиком Лукой Пачоли. Одна из частей его книги «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» - «Трактат о счетах и записях» была посвящена математике в коммерции. В своем труде Лука Пачоли описывал существовавшие способы ведения книг и закон двойной записи, а также показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить систему счетов. Бухгалтерский баланс в «Трактате о счетах и записях» был описан как структурированный документ, состоящий из двух равных частей – актива и пассива.

Примечательно что «Сумма» стала популярна (в немалой степени из-за того что была написана на итальянском языке, а не на латыни, как было принято для научных трудов того времени) и столь впечатлила Леонардо да Винчи, что он решил лично познакомиться с автором. Это знакомство в дальнейшем переросло в дружбу и совместную работу – Леонардо да Винчи выполнял иллюстрации для нового труда Луки Пачоли «О божественной пропорции», а Лука Пачоли производил расчеты веса для конной статуи ФранческоСфорца, над которой трудился да Винчи.

Бухгалтерию Лука Пачоли понимал как «ведение дел в должном порядке и как следует». Слово же «бухгалтер» появилось в 1498 г., когда император Священной Римской империи Максимилиан I подписал указ, повелевающий именовать писца, приставленного вести книги, бухгалтером.

В России слова: бухгалтер, дебет и кредит появились с изданием Регламента управления Адмиралтейства и верфи в 1722 году. Адмиралтейский регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводится принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов.

У бухгалтеров есть свой герб.

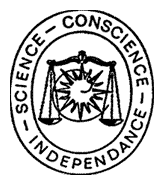


Рис. 1.1. Герб бухгалтеров.

Герб был предложен французским ученым Жан Батистом Дюмарше в 1944 г. и утвержден Международным конгрессом бухгалтеров. На гербе изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Знание. Добросовестность. Независимость». Солнце символизирует освещение учетом хозяйственной деятельности; весы символизируют баланс, а кривая Бернулли – символ того, что возникнув однажды, учет будет существовать вечно.

Весы не только символизируют баланс. На гравюрах XII-XV веков купцы, а именно они были тогда носителями бухгалтерского учета, изображены с весами в руках, это был их рабочий инструмент.

История бухгалтерского учета - это история его появления в виде примитивных записей и постепенного превращения в сложную систему, призванную обеспечить всех заинтересованных лиц достоверной и своевременной информацией об имущественном положении и хозяйственной деятельности фирмы.

## 1.2. Слагаемые хозяйственного учета

Одной из важнейших функций управления организацией является учет, который ведется во всех сферах хозяйственной деятельности организации.

В самом общем смысле под учетом понимается процесс сбора и обобщения информации, позволяющий пользователям этой информации, формировать обоснованные суждения и принимать компетентные решения.

Учет является вспомогательной функцией бизнеса и прямо не способствует притоку денежных средств. Тем не менее выгоды от работы учетных подразделений намного превышают затраты на их содержание. Это выгоды определяются принятием рациональных экономических решений на основе достоверной информации. Если учетная информация не способствует принятию таких решений, значит, ее сбор – необоснованная трата трудовых и финансовых ресурсов.

Любой учет (см. рис. 1.2) начинается с наблюдения за явлениями и процессами хозяйственной деятельностью организации. Данные, полученные в результате наблюдения, измеряют, а так как эти данные используют в разное время и на разных уровнях управления их регистрируют, путем составления первичных документов и далее обобщают, путем систематизированной записи собранной информации.

Слагаемые учета

Наблюдение (обследование)

Измерение

Регистрация результатов наблюдения и измерения

Обобщение полученных данных

Рис. 1.2. Слагаемые учета

Совокупность всех видов учета, используемых в организации, представляет собой хозяйственный учет.

На основе хозяйственного учета строится модель функционирования любой организации, предполагающая взаимосвязь всех видов учета, - оперативного, статистического и бухгалтерского. Они дополняют друг друга и часто используют одну и ту же информацию.

***Первоисточником информации для всех видов учета в организации является первичный учет.***

**Первичный учет** – это первоначальная регистрация фактов, явлений и процессов хозяйственной жизни организации путем составления первичных документов.

**Оперативный учет** ведется на местах совершения хозяйственных операций: цех, касса, склад, магазин. Он дает оперативную информацию о движении материальных ресурсов на предприятии; объемах выпущенной продукции и ее продаже; наличии производственных запасов; явке сотрудников на работу и т.д. Полученные данные используются для оперативного планирования и принятия оперативных управленческих решений на производственных участках, цехах и предприятии в целом.

Источником информации для оперативного учета могут быть как документы, так и данные, полученные в ходе деловой переписки и в устной форме. Для оперативного учета особенно важна быстрота получения информации, на основе которой будет приниматься то или иное управленческое решение.

**Первичный учет**

Система регистрации фактов хозяйственной жизни организации путем составления первичных документов

Финансовый учет

Управленческий учет

Налоговый учет

**Бухгалтерский учет**

Представляет упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об объектах учета и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций

**Оперативный учет**

Ведется для получения информации в целях текущего управления и контроля за хозяйственными процессами на отдельных участках производственной и финансовой деятельности

**Статистический учет**

Отражает и обобщает массовые явления и их закономерности в финансово-хозяйственной деятельности и общественной жизни

Рис. 1.3. Схема формирования хозяйственного учета в организации

**Статистический учет** изучает массовые, качественно однородные социально-экономические явления в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования. Этот вид учета дает информацию о состоянии экономики и тенденциях ее развития; численности и составе населения; движении рабочей силы, товаров, материальных запасов; доходах населения; расходах на оплату труда и др.

Статистический учет использует данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сведения, полученные путем сплошных и выборочных наблюдений, при опросах и переписях. Полученная в ходе статистических исследований информация позволяет анализировать процессы, происходящие во внешней для организации среде и прогнозировать их дальнейшее развитие и влияние на показатели деятельности компании.

В соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011, **бухгалтерский учет** – это система формирования документированной систематизированной информации об объектах учета в соответствии с требованиями законодательства, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности, отличающие его от других видов учета:

1. Бухгалтерский учет регламентирован законодательными и нормативными документами

2. Бухгалтерский учет в отличие от оперативного учета непрерывен во времени, т.е. учет ведется от момента образования организации до момента ее ликвидации.

3. Бухгалтерский учет в отличие от статистического учета это сплошной учет, т.е. учету подвергаются все без исключения хозяйственные операции.

4. Бухгалтерский учет – документально обоснованный, т.е. каждая хозяйственная операция должна быть подтверждена документами.

5. Бухгалтерский учет ведется в денежном измерении.

Современный бухгалтерский учет представляет собой единство финансового, управленческого и налогового учета, основой которого также является общая информационная база ‒ первичный учет. В различных видах финансовых, управленческих и налоговых регистров информация первичного учета группируется по различным основаниям в соответствии с задачами каждого вида учета. В таблице (см. табл. 1.1) представлена информация о пользователях, объектах и видах отчетности, получаемой в системе бухгалтерского учета.

Таблица 1.1

Система бухгалтерского учета

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид учета | Пользователи | Объекты | Вид отчетности |
| Финансовый | Внешние:  налоговые органы, банки, биржи, поставщики, покупатели, потенциальные и реальные инвесторы, др. | - активы, обязательства и источники финансирования,  - расходы,  - доходы от всех видов деятельности, | публичная финансовая отчетность |

Продолжение Таблицы 1.1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид учета | Пользователи | Объекты | Вид отчетности |
| Управленческий | Внутренние:  руководство и менеджеры организации | - затраты на производство по местам их возникновения и центрам ответственности,  - себестоимость продукции, работ и услуг, в которой затраты группируются по статьям, | внутренняя отчетность, содержание и сроки представления которой организация устанавливает самостоятельно |
| Налоговый | Налоговые органы | объекты налогообложения по всем видам налогов, поступающих в бюджеты разных уровней управления | декларации по налогам |

**Финансовый учет** предназначен для характеристики финансового положения и результатов хозяйственной деятельности организации. По сути, его цель - определение экономической эффективности деятельности компании. Финансовая отчетность, формируемая на базе данных финансового учета, не является коммерческой тайной, наоборот, она носит публичный характер и должна быть предоставлена всем заинтересованным лицам.

Цель **управленческого учета** – обеспечить руководство организации информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. Организация управленческого учета – внутреннее дело каждого предприятия. Законодательно не установлены единые правила его ведения. Менеджмент организации самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать объекты управления и как осуществлять их учет.

**Налоговый учет** – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам в соответствии с Налоговым Кодексом РФ и обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

***Измерители, используемые в учете***

Ведение хозяйственного учета предполагает количественное отражение операций. Для этих целей применяется система учетных измерителей. Они подразделяются на натуральные, трудовые и стоимостные (денежные).

**Натуральные измерители** (кг, шт, км и т.п.) применяются для количественной характеристики хозяйственных процессов и учета товарно-материальных ценностей. Отражают учитываемые объекты в натуральном выражении, например, по весу, количеству, длине. Применяются в количественно-суммовом учете, где имеет место движение товарно-материальных ценностей.

**Трудовые измерители** (человеко-дни, человеко-часы) применяются для учета затрат труда и показывают количество затраченного времени в днях, часах и др. Трудовые измерители часто применяют в сочетании с натуральными для определения производительности труда работников и для расчета заработной платы.

**Денежный измеритель** (руб.) – универсальный и обобщающий измеритель, позволяющий учитывать объекты в единой стоимостной оценке.

Натуральные и трудовые измерители легко переводятся в стоимостную форму:

Цена единицы натурального измерителя

×

Натуральный измеритель

=

Денежный измеритель

В денежном измерителе составляются все основные учетные и отчетные документы, поэтому он считается обобщающим.

## 1.3. Бухгалтерский учет как источник информации для внешних и внутренних пользователей

**Цель бухгалтерского учета** – формирование информации для внешних и внутренних пользователей.

**Цель бухгалтерского учета применительно к внешним пользователям** – формирование информации для широкого круга заинтересованных пользователей:

‒ о финансовом положении организации,

‒ о финансовых результатах деятельности,

‒ об изменениях в финансовом положении организации.

Пользователи бухгалтерской информации могут быть объединены в две большие группы: внешние и внутренние пользователи.

Пользователи учетной информации

**Внутренние пользователи** (акционеры, руководство, структурные подразделения организации)

Внешние пользователи информации

**с прямым финансовым интересом** (инвесторы, банки, поставщики, прочие кредиторы)

**с косвенным финансовым интересом** (налоговые, финансовые органы)

**без финансового интереса** (органы статистики, арбитраж, аудиторы)

Рис. 1.4. Пользователи учетной информации

Различные категории пользователей заинтересованы в получении информации различного рода. Состав информации, необходимой внутренним пользователям определяется в зависимости от выполняемых менеджером функций и уровня занимаемой должности. Сторонние пользователи пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. По данным отчетности они делают выводы о финансовых перспективах, о ликвидности и платежеспособности организации. Налоговые органы и казначейство, в отличие от других сторонних пользователей информации, имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проведения санкционированных проверок.

Таблица 1.2

Информационные потребности основных групп пользователей

|  |  |
| --- | --- |
| Группа пользователей | Интересы пользователей |
| 1. Собственники | Рискованность и доходность осуществленных или планируемых инвестиций; способность организации выплачивать дивиденды; ожидание повышения курса акций; возможность и целесообразность распоряжаться инвестициями |
| 2.Менеджмент организации | Сумма и норма прибыли, достаточность денежных средств, себестоимость и рентабельность отдельных изделий и прочая информация, необходимая для обоснования и принятия управленческих решений |
| 3.Работники организации | Стабильность и прибыльность работодателей; способность организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест, охрана труда |
| 4. Кредиторы | Возможность своевременного погашения предоставленных организации кредитов и займов и выплаты соответствующих процентов |
| 5. Деловые партнеры: поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, арендодатели | Возможность своевременного выполнения обязательств: оплаты поставленных товаров, аренды, комиссионных и выполнения обязательств по авансам; надежность заключаемых договоров поставки (возможность выполнения условий договора в срок в полном объеме) |
| 6. Клиенты и покупатели | Надежность поставок, т.е. уверенность в том, что организация будет продолжать свою деятельность |
| 7. Налоговые органы;  казначейство;  внебюджетные фонды | Своевременность и полнота перечисления налогов и сборов, пошлины, акцизов, других неналоговых платежей и страховых взносов, выделение бюджетных средств |
| 8. Внешние пользователи без финансового интереса | Правомерность и законность совершаемых операций; сбор статистической информация для проведения анализа на макроуровне |

***Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете***

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной пользователям, т.е. быть уместной, надежной и сравнимой.

Информация **уместна**, если ее наличие или отсутствие оказывает или способно оказывать влияние на решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки. На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.

Информация **надежна**, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, а сами факты должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, но и их экономического содержания и условий хозяйствования.

Информация об организации должна быть **сравнимой** за разные периоды времени для определения тенденций в изменении финансового положения и финансовых результатов организации. Заинтересованные пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнивать их финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении.

При достижении баланса между разными требованиями решающим аргументом является удовлетворение потребности заинтересованных пользователей, связанной с принятием решений. Польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на ее подготовку.

## 1.4. Модели построения бухгалтерского учета

Практически все действующие сегодня модели построения бухгалтерского учета основаны на использовании принципа двойной записи, классификации в виде Плана счетов и формировании учетной информации в двухуровневой системе финансовой и управленческой бухгалтерии. При этом в разных странах действуют собственные стандарты учета, которые могут содержать существенные различия в подходах к вопросам регулирования бухгалтерского учета. Однако в странах с похожими социально-экономическими условиями принципы учёта имеют много общего. Поэтому можно выделить группы стран, придерживающихся однотипных подходов к построению систем учета. В соответствии с этой классификацией можно выделить 5 основных моделей бухгалтерского учёта:

1. британо-американская;

2. континентальная;

3. южноамериканская;

4. исламская;

5. интернациональная.

**Британо-американская система** учета применяется в Великобритании, США, Нидерландах, Австралии, Гонконге, Сингапуре, Израиле, Индии, Канаде и других странах, где развитие получила акционерная форма капитала. Для этой модели характерна ориентация учета на нужды инвесторов и кредиторов; сравнительно невысокая степень государственного вмешательства; наличие в этих странах большого количества транснациональных корпораций и объединений и развитый фондовый рынок. Почти все компании присутствуют на рынке ценных бумаг и напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о своем финансовом положении. Доминирующую роль в установлении стандартов учета и отчетности играют бухгалтеры-профессионалы. Данная модель в большинстве стран предполагает использование принципа учёта по первоначальной стоимости. Хозяйственные операции (реализация, осуществление затрат, приобретение финансовых активов) отражаются по ценам на момент сделок, так как предполагается, что влияние инфляции невелико.

**Континентальная система** учета применяется в Германии, Франции, Италии, Норвегии, Греции, Швейцарии и ряде других стран. Здесь специфика обусловлена сильной зависимостью от банковской системы и государства. Привлечение инвестиций осуществляется с непосредственным участием банков, которые часто задействованы в управлении предприятиями. Поэтому финансовая отчётность компаний предназначена в первую очередь для них, а не для участников рынка ценных бумаг. Учет и отчетность в значительной степени ориентированы на интересы государственного управления, фискальные цели и макроэкономическое планирование. Незначительна роль профессиональных организаций в регулировании учета. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. В основном страны с этой моделью также руководствуются принципом неизменности первоначальной оценки.

Российской учетной системе во много присущи черты именно континентальной системы учета.

**Южноамериканская система** учета применяется в Аргентине, Бразилии, Перу, Чили и ряде других стран. Ключевое воздействие на становление бухучёта в южноамериканских странах оказали инфляционные процессы. Поправка на инфляцию необходима для обеспечения достоверности текущей финансовой информации, поэтому расчеты стоимостных показателей в отчетности ведутся после переоценки на годовой уровень инфляции. В странах, применяющих данную модель, финансовая отчетность формируется исходя из интересов государства, а не инвестора. Существуют жесткие требования государства по учету и контролю доходов фирм и населения; принципы учета унифицированы (нет свободы выбора системы и порядка учета).

**Исламская модель** характеризуется влиянием мусульманской религии. В частности, в Коране запрещено ростовщичество - получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдаётся предпочтение при оценке активов и обязательств компаний.

В условиях глобализации финансовых рынков активно осуществляются международные хозяйственные и финансовые связи, кредитование и инвестирование деятельности, развиваются транснациональные корпорации. Поэтому все более распространенной становится **интернациональная модель** построения бухгалтерского учета. Она базируется на международных стандартах финансовой отчетности – МСФО (IAS, IFRS), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности и адаптированных к возможности использования представителями разных моделей учета путем гармонизации методик, пересчета показателей и т.д. В интернациональной системе МСФО четко регламентируются вопросы финансового бухгалтерского учета. Налоговые требования выполняются в соответствии с действующим национальным законодательством, а управленческий учет ведется в соответствие с внутренними требованиями конкретной компании.

Именно МСФО являются основой для создания новых российских стандартов учета - российские компании и холдинги выходят на международные рынки и их финансовая отчетность должна быть понятна зарубежным пользователям. Согласно международной практике, отчетность, сформированная в соответствии с МСФО, отличается высокой информативностью и прозрачностью для инвесторов разных стран.

## 1.5. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

Согласно Конституции Российской Федерации (ст. 71, п. «р») официальный бухгалтерский учет находится в ведении государства. Ему отводится ведущая роль в формализации правил формирования учетных и отчетных показателей.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации. Уполномоченный орган призван осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г., к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта. Таким образом, система законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации включает 5 уровней документов:

1. законодательный;

2. федеральный нормативный уровень;

3. отраслевой нормативный уровень;

4. методологический уровень;

5. организационный уровень.

**Первый уровень – законодательный**. Он объединяет главные по степени приоритетности документы - федеральные законы, указы Президента и постановления Правительства РФ. К документам этого уровня относятся: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ; Гражданский, Трудовой, Бюджетный и Налоговый кодексы РФ; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; Постановление Правительства «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО»; федеральные законы "Об акционерных обществах", "Об обществах с ограниченной ответственностью" и другие.

Документы законодательного уровня регулирования учета устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета прямо или косвенно. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» устанавливает единые требования к бухучёту, к финансовой отчётности, создаёт правовой механизм регулирования бухгалтерского учёта. В Законе об акционерных обществах указан порядок образования и использования резервного капитала. В Гражданском кодексе установлены сроки исковой давности по просроченной задолженности, определен момент перехода права собственности при осуществлении сделок купли-продажи и т. д.

**Второй уровень – федеральные стандарты (положения)** – представлен системой национальных стандартов учета, составленных на основе Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации и Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Это Положениями по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др. В ПБУ обобщены принципы и базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, описаны возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности.

Также к федеральным стандартам, в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, относят План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, и приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

**Третий уровень – отраслевые стандарты** – документы, содержащие детальную проработку и раскрытие основных требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета документами более высоких уровней, с учетом отраслевой специфики финансово-хозяйственной деятельности. Это, например, План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций, утверждаемый Центральным банком Российской Федерации.

**Четвертый уровень – рекомендации в области бухгалтерского учета**. Документы этого уровня призваны помочь хозяйствующим субъектам рационально, в соответствии с новейшими разработками, организовать ведение бухгалтерского учета. Эти документы не являются обязательными к применению и носят рекомендательный характер.

**Пятый уровень – стандарты экономического субъекта**. Документы этого уровня разрабатываются организацией самостоятельно на базе положений документов более высокой степени приоритетности и обязательны к применению только работниками данной организации. В них фиксируется выбор форм и методов ведения учета и отчетности, исходя из специфики деятельности компании, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников. Стандарты экономического субъекта: рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы первичных учетных документов и документов для внутренней бухгалтерской отчетности, правила документооборота, форма бухгалтерского учета, методы оценки отдельных видов имущества и обязательств, инструкции по инвентаризации и т.д.

Особое место в системе регулирования учета и отчетности в России занимают Международные стандарты финансовой отчетности. МСФО ‒ это нормативные документы, определяющие требования к содержанию и методологии формирования бухгалтерской информации на основе увязки разных национальных систем учета. Это стандарты, посвященные вопросам составления финансовой отчетности общего назначения, они не регламентируют ни план счетов, ни формы первичных документов и учетных регистров. Среди стандартов есть такие, которые посвящены исключительно вопросам составления и представления отчетности, но есть и такие, которые устанавливают порядок учета тех или иных активов или обязательств.

С 1973 по 2001 год стандарты разрабатывал Комитет по международным стандартам финансовой отчетности и выпускал их под названием International Accounting Standards (IAS). В 2001 году Комитет был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчётности и с апреля 2001 года вновь создаваемые стандарты стали выпускаться под названием International Financial Reporting Standards (IFRS).

В России национальные стандарты бухгалтерского учета (ПБУ) разрабатываются с учетом основных норм МСФО начиная с 1994 г. Главным результатом реформирования национальной системы учета в соответствии с МСФО предполагалось создание отчетности, отвечающей требованиям рыночной экономики, понятной зарубежным инвесторам и соответственно способствующей привлечению инвестиций.

В 2010 году был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», согласно которому МСФО обязательны для консолидированной отчетности всеми общественно значимыми компаниями. МСФО признаются на территории Российской Федерации применяемыми приказами Министерства финансов начиная с 2011 года. На сегодняшний день на сайте Минфина опубликована консолидированная версия МСФО, в которой инкорпорированы все принятые изменения стандартов. В том числе, к действующим в России стандартам относятся: МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и др.

# Тема 2. Принципы бухгалтерского учёта, его предмет и объекты

## 2.1. Основополагающие принципы бухгалтерского учета и критерии их формирования. Подходы к классификации принципов

*Принцип*‒ это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Согласно принципам бухгалтерского учета формулируются конкретные правила его ведения, закрепленные в стандартах и положениях, регламентирующих учет. В российских нормативных документах принципы учета рассматриваются как допущения и требования.

**Допущения** рекомендуются и допускаются законодателем в силу объективных обстоятельств. Таких принципов-допущений четыре.

*Принцип автономности (имущественной обособленности)* предполагает, что организация - единое самостоятельное юридическое лицо, имущество которого обособлено от имущества совладельцев, работников и других организаций. Данные бухгалтерского учёта представляют единую систему, отвечающую задачам управления компанией. Элементы учёта, не оказывающие влияния на хозяйственные процессы организации, изъяты из системы учёта как излишние. В бухгалтерском учёте и балансе отражается только имущество, которые признаются собственностью именно этой конкретной организации или принадлежит ей на праве хозяйственного ведения и оперативного управления.

Вопросы собственности в Российской Федерации регламентированы Конституцией и Гражданским кодексом. Признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. Гражданский кодекс РФ (ст. 213) устанавливает, что все коммерческие и некоммерческие организации, являющиеся юридическими лицами, считаются собственниками имущества, находящегося на их балансе. В состав данного имущества входит имущество, внесенное в качестве вкладов (взносов) их учредителями (участниками, членами), а также иное имущество, произведенное и приобретенное этими юридическими лицами в процессе их деятельности. Исключение составляют государственные и муниципальные организации и учреждения, финансируемые собственником. Имущество закрепляется за ними не на праве собственности, но на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

*Принцип действующей организации* предполагает, что организация должна функционировать в обозримом будущем. Этот принцип обусловливает необходимость увязки активов организации с её будущей прибылью, которая может быть получена при помощи этих активов. Особое значение названный принцип приобретает при оценке активов и обязательств организации.

*Принцип последовательности применения учетной политики* ‒ использование определенной совокупности способов формирования информации, которые организация применяем из года в год. При внесении изменений в способы учета требуется пересчет показателей, в противном случае возникнет ситуация несоизмеримости показателей.

*Принцип начислений* предполагает временную определенность фактов хозяйственной жизни - каждый факт хозяйственной жизни относится к тому отчетному периоду, в котором он имел место, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этим фактом. Этот принцип условно можно разделить на:

*принцип регистрации дохода (выручки)* ‒ доход отражается в том периоде, когда он получен, а не когда произведена оплата;

*принцип соответствия* ‒ доходы отчётного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы были получены. То есть затраты на производство должны быть включены в себестоимость продаж в том периоде, в котором определена выручка.

Если допущения законодатель предъявляет в силу объективных обстоятельств, то **требования** он диктует, опираясь на свою логику и свои соображения. Перечень принципов-требований достаточно широк, он может изменяться и дополняться.

*Принцип объективности (полноты учета)* состоит в непрерывном, сплошном, документально обоснованном и достоверном отражении фактов хозяйственной жизни.

*Принцип осмотрительности* предполагает осторожность при расчётах, производимых в условиях неопределённости. Этот принцип имеет две стороны:

а) доход признается только тогда, когда имеется на то обоснованная уверенность;

б) расход признается, как только возникает обоснованная возможность;

Соблюдение принципа осмотрительности предотвращает возникновение скрытых резервов и чрезмерных запасов.

*Принцип приоритета содержания над формой* предполагает, что в бухгалтерском учете операции отражаются в соответствии с их экономической сущностью, а не с юридической формой. Этот принцип, действующий в международной практике, в России не всегда соблюдается. Хозяйствующие субъекты, как правило, следуют формальным требованиям соответствующих инструкций и положений, даже если данные инструкции не позволяют отразить в бухгалтерском учете экономическую сущность операции.

*Принцип сопоставимости*‒ данные бухгалтерского учета должны быть полезны для управления и анализа деятельности, а значит, они должны отображаться из периода в период так, чтобы их можно было сопоставить. С этой целью и разрабатываются унифицированные отчетные формы, учетная политика на предприятии.

*Принцип рациональности*‒ должна формироваться только та информация, которая необходима руководству, собственникам и внешним пользователям. Затраты на организацию учета должны быть оправданы.

*Принцип периодичности*‒ бухгалтерский учет ведется по учетным периодам, которыми принято считать календарные периоды и за которые необходимо провести обобщение информации и подвести итоги. Период, за который организация составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность - отчетный период. Учетный и отчетный периоды могут не совпадать.

*Принцип двойной записи*‒ двойное непрерывное отражение каждого факта хозяйственной жизни путем записи на счетах, одновременно по дебету одного счёта и кредиту другого.

*Принцип конфиденциальности*‒ содержание внутренней учётной информации ‒ коммерческая тайна организации.

*Принцип денежного измерения* – в бухгалтерских отчетах информация всегда должна быть выражена в едином денежном измерителе.

*Принцип ясности*‒ учетная информация должна быть простой и понятной пользователям.

*Принцип коммуникации*‒ передача информации полученной в системе бухгалтерского учета заинтересованным пользователям.

*Принцип нейтральности*‒ исключение возможности формирования информации на основе удовлетворения интересов одних групп пользователей в ущерб другим, что могло бы привести к утрате надежности финансовой отчетности.

*Принцип непротиворечивости*‒ соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

*Принцип существенности (релевантности)* предполагает, что учетная информация имеет возможность влиять на результат принятого решения. Менеджмент организации самостоятельно оценивает, насколько своевременна та или иная информации, важна ли она для анализа и прогнозирования, основана ли она на обратной связи.

*Принцип достоверности*‒ учетная информация не может содержать ошибок.

## 2.2. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Словарь Владимира Даля определяет предмет как основной смысл.

Бухгалтерский учет отражает хозяйственную деятельность организации, которая представляет собой постоянное движение средств в процессе совершения многочисленных фактов хозяйственной жизни. Таким образом, **предмет бухгалтерского учета** – производственно-хозяйственная и финансовая деятельность экономического субъекта, оцененная в денежном выражении.

Содержание предмета бухгалтерского учёта раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов. В соответствии со статьей 5 Федерального закона “О бухгалтерском учете», **объектами бухгалтерского учета** экономического субъекта являются (см. рис. 2.1).

Объекты бухгалтерского учета

факты хозяйственной жизни

активы

обязательства

источники финансирования деятельности

доходы

расходы

иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами

Рис. 2.1. Объекты бухгалтерского учета

**Факт хозяйственной жизни** – это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

**Активы** – это имущество и ресурсы организации, то есть то, чем организация владеет и от чего может получать экономическую выгоду в будущем.

**Обязательством** является общая сумма займов, кредитов и кредиторской задолженности на отчетную дату.

Под **источниками финансирования деятельности** организации следует понимать капитал и прибыль, накопленную за все время деятельности организации.

Средства, участвующие в хозяйственной жизни организации, находятся в непрерывном кругообороте, который состоит из трех процессов:

1. **Процесс снабжения**, в котором предприятие на денежные средства приобретает необходимые для процесса производства предметы труда.

2. **Процесс производства**, в котором создается новый продукт.

3. **Процесс реализации**, в котором осуществляется продажа нового продукта.

Все средства находятся в этих процессах одновременно, в непрерывном движении, при этом переходят из одной формы стоимости в другую. Этот кругооборот и отражается в бухгалтерском учете.

Факты хозяйственной жизни являются составляющими элементами хозяйственных процессов (см. табл. 2.1).

Таблица 2.1

Содержание основных хозяйственных процессов

|  |  |
| --- | --- |
| Хозяйственные процессы | Факты хозяйственной жизни |
| Снабжение | Перераспределение средств; снабжение и заготовка; финансовые отношения; кредитные отношения |
| Производство | Производственное потребление; выпуск готовой продукции; воспроизводство основных фондов |
| Реализация | Распределение созданного продукта; отгрузка и реализация; финансовые отношения; кредитные отношения; распределение прибыли |

В результате совершения отдельных фактов хозяйственной жизни финансовое положение экономического субъекта может оставаться неизменным, другие факты хозяйственной жизни оказывают влияние на финансовые показатели организации.

Можно выделить три группы фактов хозяйственной жизни:

Факт-состояние – констатация (например, на складе есть 200 телевизоров);

Факт- действие – что-то происходит (например, 60 телевизоров продали);

Факт-событие – что-то узнаем (например, в результате инвентаризации обнаружено, что 1 телевизор пропал).

На уровне фактов хозяйственной жизни осуществляется их фиксация и отражение информации в первичных документах и регистрация в учете. Для этого факт хозяйственной жизни необходимо идентифицировать во времени (определить, к какому учетному периоду относиться операция), оценить и классифицировать в номенклатуре Плана счетов бухгалтерского учета.

Стоимостная оценка проводится, как правило, по первичным документам, подтверждающим факт хозяйственной жизни. При этом проверяется соответствие приведенных в документах стоимостных показателей договорам на поставку, прейскурантам, ценникам и т.д. Разновидностью стоимостной оценки является калькуляция.

Активы хозяйствующего субъекта, его обязательства и источники финансирования деятельности - это объекты учета, рассмотренные с разных точек зрения (см. рис. 2.2).

1. с точки зрения состава и размещения (чем являются?);

2. с точки зрения источника образования (кто вложил?).

Объекты учета

Кто вложил?

Чем являются?

Активы

Источники финансирования деятельности:

Капитал + Обязательства

Внеоборотные активы

Собственные источники

Оборотные активы

Заемные источники

Рис.2.2. Классификация объектов учета по видам и размещению и источникам образования

## 2.3. Классификация активов организации

**Внеоборотные активы** – это активы, которые функционируют длительное время (более 12 месяцев) в неизменной натуральной форме. Внеоборотные активы многократно участвуют в процессе хозяйственной деятельности в качестве средств труда.

**Оборотные активы** – это активы, которые служат или погашаются в течение 12 месяцев или в течение одного операционного цикла организации, если он превышает 12 месяцев. Многие оборотные активы используются одномоментно при отпуске их в производство (например, сырье и материалы).

Состав внеоборотных и оборотных активов представлен на рисунке 2.3.

Активы

Оборотные активы

Внеоборотные активы

* Нематериальные активы
* Основные средства
* Финансовые вложения (долгосрочные)
* Прочие
* Запасы
* Дебиторская задолженность
* Финансовые вложения (краткосрочные)
* Денежные средства и денежные эквиваленты
* Прочие

Рис. 2.3. Состав активов организации

***Нематериальные активы*** – активы долгосрочного использования (более 12 месяцев), которые не обладают материально-вещественной формой, но используются в хозяйственной деятельности организации, имеют стоимостную оценку и способны приносить доход. Это объекты интеллектуальной собственности – исключительные права на произведения литературы, науки и искусства, изобретения, промышленные образцы, компьютерные программы или базы данных, товарные знаки или знаки обслуживания; секреты производства (ноу-хау); деловая репутация приобретенного предприятия как имущественного комплекса. Нематериальные активы переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования в процессе начисления амортизации.

***Основные средства*** - это [средства труда](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D1%80%D0%B5%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0_%D1%82%D1%80%D1%83%D0%B4%D0%B0), которые участвуют в [производственном процессе](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B8%D0%B7%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D1%81%D1%81) в течение длительного срока (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), сохраняя при этом свою натуральную форму. Предназначаются для нужд основной деятельности организации, управленческих нужд либо для предоставления организацией за плату во временное пользование. Предполагается, что эти средства должны приносить экономические выгоды (доход) и что они приобретены не для перепродажи в будущем. Это амортизируемые активы - по мере износа, стоимость основных средств переносится на [себестоимость](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%B5%D0%B1%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B8%D0%BC%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C) продукции (работ, услуг). К основным средствам относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, многолетние насаждения и др.

***Финансовые вложения*** – это вложения свободных денежных средств организации с целью извлечения дохода. К ним относятся приобретенные организацией акции, облигации, финансовые векселя и другие ценные бумаги, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, в договоры о совместной деятельности и суммы процентных займов, предоставленных организацией. Долгосрочными признаются вложения на срок более 12 месяцев, краткосрочными – на срок 12 месяцев и менее.

Значительную часть *оборотных активов* составляют ***запасы*** – это материальные оборотные средства, такие как:

* ***материалы***, которые необходимы для производственной деятельности в основном в качестве сырья, топлива, различных вспомогательных материалов и других ценностей, используемых в одном производственном цикле или для управленческих нужд, стоимость которых относится на расходы организации.
* ***незавершенное производство*** - это продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. То есть, это затраты производственных ресурсов, которые находятся непосредственно в процессе производства, но на определенный момент еще не стали готовой продукцией.
* ***готовая продукция*** - продукция, произведенная в организации, прошедшая все стадии обработки, соответствующая стандартам и предназначенная для продажи.
* ***товары*** - различные виды активов, приобретенные для дельнейшей продажи и перепродажи без дополнительной обработки.

***Дебиторская задолженность*** – задолженность покупателей и заказчиков по отгруженным им товарам (работам, услугам); поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам; подотчетных лиц по выданным подотчетным средствам; работников организации по предоставленным им беспроцентным займам, по возмещению материального ущерба и т.д.

***Денежные средства и денежные эквиваленты*** – это деньги на расчетных, валютных, специальных счетах в банках, переводы в пути, деньги в кассе фирмы, а также стоимость денежных документов (например, оплаченных проездных билетов и путевок, и т. д.).

## 2.4. Классификация источников финансирования деятельности организации

Если активы имеют форму материальных ценностей, денежных средств и т.д., то их источники финансирования представляют собой стоимость, вложенную в данную организацию. Группировка источников финансирования зависит от срока их использования. При этом одни источники организация создает самостоятельно и использует длительное время, другие ‒ получает во временное пользование.

В связи с этим источники финансирования деятельности организации делятся на собственные и привлеченные – капитал и обязательства (см. рис. 2.4). Обязательства в свою очередь подразделяются на долгосрочные и краткосрочные.

Источники финансирования деятельности

Краткосрочные обязательства

Капитал

* Уставный капитал
* Добавочный капитал
* Резервный капитал
* Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
* Целевое финансирование
* Заемные средства (долгосрочные)
* Прочие

Долгосрочные обязательства

* Заемные средства (краткосрочные)
* Кредиторская задолженность
* Прочие

Рис. 2.4. Состав источников финансирования деятельности организации

**Капитал** представляет собой собственные источники финансирования деятельности организации.

***Уставный капитал*** представляет собой зарегистрированную в учредительных документах (уставе организации) величину собственного капитала (складочного капитала, уставного фонда), внесенного учредителями в виде денежных средств или другого имущества при ее создании.

Минимальный размер уставного капитала регламентируется законо­дательством Российской Федерации.

***Добавочный капитал*** формируется за счет прироста стоимостивнеоборотных активов по результатампереоценок, которые компания имеет право проводить 1 раз в год (по состоянию на конец года), и эмиссионного дохода.

***Резервный капитал*** формируется из чистой прибыли для покрытия возможных убытков, погашения облигаций и других аналогичных целей. Акционерные общества и организации с иностранным капиталом обязаны создавать резервный капитал в соответствии с законодательством, прочие компании могут создавать резервный капитал, если это предусмотрено учредительными документами.

Бухгалтерская прибыль (убыток)представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

***Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*** - чистая прибыль, которая осталась в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, санкций за несоблюдение правил налогообложения ииных аналогичных обязательных платежей или непогашенный убыток, уменьшающий собственный капитал организации.

На основании решения общего собрания учредителей или акционеров нераспределенная прибыль может быть направлена:

* на выплату дивидендов учредителям;
* создание и пополнение резервного капитала;
* увеличение уставного капитала;
* покрытие убытков прошлых лет;
* другие цели.

***Целевое финансирование***– средства, полученные из бюджета, специальных фондов или от других экономических субъектов для осуществления мероприятий целевого назначения (проведение научных исследование, строительство социально значимых объектов и др.). Эти средства приравниваются к собственному капиталу, поскольку являются безвозмездно получаемыми, однако использовать их можно лишь с той целью, которую установил субъект, выделивший средства.

*Заемные источники финансирования деятельности* – **обязательства** организации. В зависимости от сроков погашения они делятся на долгосрочные и краткосрочные. Долгосрочными признаются обязательства со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты, краткосрочными – 12 месяцев и менее.

***Заемные средства*** – это задолженность по кредитам и займам с учетом начисленных по ним процентов.

Временную нехватку средств организация покрывает за счет *банковских кредитов*, которые банк предоставляет:

* в денежной форме,
* на определенный срок,
* под определенный процент,
* на условиях возвратности и обеспеченности.

*Займы* могут предоставляться юридическими и физическими лицами:

* в виде денег или вещей, определенных родовыми признаками,
* на определенный срок,
* под определенный процент либо без уплаты процентов за пользование займом,
* на условиях возвратности,
* под залог или без залога имущества.

Кредиты и займы могут быть ***долгосрочными*** (выданными на срок бо­лее 12 месяцев) и ***краткосрочными*** (выданными на срок до 12 месяцев).

***Кредиторская заложенность*** – задолженность организации перед поставщиками и подрядчиками за поставленные ими товары, выполненные работы, оказанные услуги; покупателями и заказчиками по полученным от них авансам; работниками фирмы по заработной плате; бюджетом по налогам; внебюджетными фондами и т.д.

# Тема 3. Метод бухгалтерского учёта и его элементы

## 3.1. Содержание понятия «метод бухгалтерского учета»

Метод бухгалтерского учета ‒ совокупность способов и приемов отражения объектов бухгалтерского учета, позволяющих осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью организации.

Элементы метода бухгалтерского учета:

* первичное наблюдение (документация и инвентаризация);
* стоимостное измерение (оценка и калькуляция);
* текущая группировка (счета и двойная запись);
* периодическое обобщение хозяйственных процессов (балансовое обобщение и отчетность).

**Элементы метода бухгалтерского учета: первичное наблюдение**

Первичное наблюдение ‒ основа функционирования хозяйственного учета. Важнейшим способом первичного отображения информации о фактах хозяйственной деятельности является их документирование.

**Документы** представляют собой *письменное свидетельство* о совершении факта хозяйственной жизни организации. Они придают *юридическую обоснованность* всем данным бухгалтерского учета и являются основанием для записей в регистры бухгалтерского учета.

Организация может осуществлять хозяйственные операции, которые по объективным причинам не могут быть оформлены первичными документами (утрата имущества в результате естественной убыли, чрезвычайных событий, краж и т.д.). Поэтому помимо документирования фактов хозяйственной жизни в организации должны проводиться инвентаризации.

**Инвентаризация** представляет собой сверку фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета. Она обеспечивает контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, полнотой и достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности.

**Элементы метода бухгалтерского учета: стоимостное измерение**

Стоимостное измерение ‒ это оценка и калькуляция.

Оценка активов, обязательств, доходов и расходов организации необходима для их отражения в бухгалтерском учете. Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от видов объектов и целей учета: для отражения в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности, налоговых декларациях, статистической отчетности и прочих целей.

**Оценка объектов учета организации** представляет собой способ их денежного измерения. В соответствии с действующими нормативными документами для организаций всех форм собственности установлен единый порядок оценки активов и обязательств.

Калькулирование себестоимости касается всех стадий кругооборота хозяйственных средств ‒ от заготовления сырья и материалов до продажи продукции.

Под **калькулированием** понимают процесс исчисления себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Наиболее часто термин «калькулирование» используется применительно к исчислению себестоимости выпущенной готовой продукции или оказанных услуг.

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Для определения себестоимости единицы продукции все произведенные затраты по данному виду продукции делят на количество единиц выпущенной продукции.

**Элементы метода бухгалтерского учета: текущая группировка**

**Счета бухгалтерского учета** предназначены для группировки и текущего учета экономически однородных объектов бухгалтерского учета. На счетах отражается наличие и изменение в денежной оценке отдельных объектов бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции отражаются на счетах **методом двойной записи**. При этом каждая операция записывается на счетах дважды: по дебету одного счета и кредиту другого счета равновеликими суммами. При помощи двойной записи осуществляется контроль за правильностью отражения фактов хозяйственной жизни организации в бухгалтерском учете. Двойная запись позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл, содержание каждой операции.

Двойное отражение хозяйственных операций на счетах является необходимостью, обусловленной переходом активов и обязательств из одного состояния в другое, а также сменой форм стоимости в процессе кругооборота средств.

Взаимодействие счетов бухгалтерского учета в рамках хозяйственной операции называется **корреспонденцией счетов**, а счета ‒ корреспондирующими.

**Элементы метода бухгалтерского учета: периодическое обобщение хозяйственных процессов**

**Бухгалтерский баланс** представляет собой способ экономической группировки и обобщения информации об активах организации, а также источниках их образования в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности, которая характеризует размер имущества и финансовое состояние организации.

В балансе информация группируется по разделам, которые, в свою очередь, подразделяются на статьи. Дебетовые остатки счетов отражают в левой части (активе) баланса, кредитовые ‒ в правой части (пассиве) баланса. Итог актива и пассива баланса называется валютой баланса.

Сумма всех статей актива баланса (информация об активах) равна сумме всех статей пассива баланса (информация об источниках образования активов).

Данные баланса используются для контроля за наличием и структурой активов организации, капитала и обязательств, анализа финансового состояния организации, ее платежеспособности, размещения средств и др.

**Бухгалтерская (финансовая) отчетность** представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она должна освещать деятельность организации и включает ряд форм, отражающих информацию о доходах и расходах, денежных средств и других видов имущества и обязательств.

Входящие в состав отчетности показатели должны удовлетворять требованиям обеспечения информацией для осуществления управления, анализа и контроля за хозяйственной деятельностью организации и создания базы для последующего планирования ее деятельности.

## 3.2. Документирование хозяйственных операций как один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета

Все хозяйственные операции организации должны быть оформлены первичными учетными документами.

**Первичный учетный документ** представляет собой письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Документы придают юридический статус факту совершения хозяйственной операции и являются основанием для записей в бухгалтерском учете. Кроме того, при помощи документов проводят проверку правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, а также анализ хозяйственной деятельности организации.

Первичные учетные документы оформляются в ходе совершения хозяйственной операции либо сразу по ее завершении в порядке, предусмотренном законодательством.

Все первичные учетные документы могут быть классифицированы по следующим признакам: по назначению, по порядку отражения операций, по способу охвата операций, по месту составления (см. рис. 3.1).

Сведения, содержащиеся в документах, называются реквизитами.

Документ может быть принят к учету, если он содержит все обязательные реквизиты первичного учетного документа:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных [пунктом 6](http://base.garant.ru/70103036/2/#block_9026)настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Таким образом, применение унифицированных форм первичной учетной документации не является обязательным. Но организации могут продолжать использовать ранее разработанные и утвержденные Госкомстатом РФ формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

По порядку отражения операций

**первичные** (составляются в момент совершения хозяйственной операции – расходные кассовые ордера, приходные кассовые ордера и т.д.)

**сводные** (составляются на основании нескольких документов – кассовый отчет, авансовый отчет и т.д.)

По способу охвата операций

**разовые** (относятся к документам однократного использования или оформляется только одна хозяйственная операция – чек, платежное поручение и т.д.)

**накопительные** (относятся к документам многократного использования или оформляется одна и та же хозяйственная операция, выполняемая в разное время – лимитно-заборная карта, ведомость и т.п.)

По месту составления

**внутренние** (приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, акт, накладная и т.д.)

**внешние** (счет поставщика, платежное поручение и т.д.)

**Классификация первичных документов**

По назначению

**организационно-распорядительные** (содержат распоряжения о совершении хозяйственной операции, составляются до ее совершения и не являются основанием для записи в бухгалтерском учете – договор, распоряжение, доверенность и т.п.)

**оправдательные** (отражают факт совершения хозяйственной операции и составляются в момент ее совершения, оправдывают действия материально ответственных лиц, и являются основанием для записи в бухгалтерском учете – накладные, требования, акты и т.д.)

**документы бухгалтерского оформления** (самостоятельного значения не имеют, составляются работниками бухгалтерии для облегчения своего труда – справки-расчеты, ведомости)

**комбинированные** (содержат распорядительный, оправдательный и исполнительный характер – расходные кассовые ордера, авансовые отчёты и т.д.)

Рис. 3.1. Классификация первичных документов

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Ответственность за своевременное и правильное оформление документа и за достоверность содержащихся в нем сведений лежит на лицах, подписавших документ.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются и руководителем и главным бухгалтером.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным ‒ непосредственно после ее окончания.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Первичные учетные документы составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанные электронной подписью.

**Виды проверок бухгалтерских документов**

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке, причем проверка документов осуществляется по трем направлениям:

* **по форме** (проверяется правильность и полнота заполнения обязательных реквизитов)
* **арифметически** (проверяется правильность суммы, указанной в бухгалтерском документе)
* **по существу** (проверяется законность и целесообразность содержащейся в документе хозяйственной операции).

Все документы до записи их по счетам предварительно должны быть обработаны. Выделяют следующие этапы обработки бухгалтерских документов:

* таксировка (выражается в переводе натуральных измерителей в денежные);
* гашение;
* группировка документов по однородным признакам (по кассе, расчетному счету);
* перенос содержания документов в учетные регистры;
* подшивка по группам документов и сдача в архив.

Первичные документы, прошедшие обработку (т.е. отраженные в учетных регистрах), должны иметь пометку, исключающую возможность их повторного использования.

Гашением называется отметка на документах об их использовании. Гашение осуществляется путем перечеркивания документа или проставления штампа «получено», «оплачено» или «погашено». Оперативному гашению подвергаются все денежные документы в целях предупреждения их повторного использования.

Учетному гашению подвергаются все документы после записи их по счетам во избежание ошибочной повторной записи и для предупреждения каких-либо злоупотреблений. Это гашение производится путем проставления на документах разметочного штампа.

Сотрудники организации, работающие с учетной документацией, создают и представляют документы, связанные с их деятельностью, в соответствии с графиком.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов и их передачу несут лица, составившие документ.

Контроль за процессом документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер.

Необходимо соблюдать требования строгого соответствия между наименованием документа и содержанием проводимых по нему операций. При этом содержание хозяйственной операции вытекает из наименования документа.

Например, расходный кассовый ордер предназначен для оформления выдачи денежных средств из кассы, платежное поручение ‒ для оформления платежей через банк.

Отсутствие в первичных документах какого-либо из обязательных реквизитов является нарушением правил ведения бухгалтерского учета, так как ненадлежащим образом оформленные документы не являются подтверждением факта совершения хозяйственной операции, а следовательно, можно утверждать, что операция фактически не проводилась.

Документы должны быть составлены четко, разборчиво путем ручной записи, с применением пишущей машинки или ПК.

Каждый документ от начала до конца должен быть заполнен выбранным способом. Для документов, как правило, используются типовые формы, изготавливаемые в виде бланков, образцы которых утверждены Госкомстатом России.

В кассовых и банковских документах не должно быть никаких исправлений, подчисток, помарок. Поэтому в случае обнаружения в них ошибок эти документы должны быть составлены заново.

Для правильного составления документа необходимо:

* строго соблюдать установленную форму, заполнять все необходимые реквизиты документа;
* точно излагать содержание документа;
* четко и разборчиво писать текст и цифры;
* незаполненные пробелы в бланке документа прочеркивать;
* сумму в денежных документах указывать цифрами и прописью;
* снабжать документ необходимыми разборчивыми подписями с указанием должностей лиц, подписавших документ.

Таблица 3.1

Сроки хранения документов бухгалтерского учета

|  |  |
| --- | --- |
| Документы бухгалтерского учета | Сроки хранения |
| Годовые бухгалтерские отчеты и пояснительные записки | 10 лет |
| Передаточные, распорядительные, ликвидационные балансы | 10 лет |
| Первичные документы и приложения к ним | 5 лет |
| Лицевые счета | 75 лет |
| Расчетные (расчетно-платежные) ведомости | 5 лет |
| Инвентарные карточки | 5 лет |
| Учетные регистры (Главная книга, журналы -ордера) | 5 лет |
| Кассовые книги | 5 лет |
| Книги регистрации счетов, кассовых ордеров | 5 лет |
| Документы об инвентаризации | 5 лет |

**Документооборот** ‒ движение первичных документов в бухгалтерской службе от их создания до сдачи в архив. Основные этапы документооборота:

‒ составление и оформление документов;

‒ движение документов по рабочим местам;

‒ прием документов в бухгалтерии;

‒ обработка документов в бухгалтерии;

‒ сдача документов в архив.

Процесс документооборота осуществляется в соответствии с графиком, который составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации.

График документооборота ‒ схема или перечень работ по проверке и обработке документов.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать:

‒ оптимальное число подразделений и исполнителей, через которые должен проходить каждый первичный документ;

‒ минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать:

‒ улучшению всей учетной работы в организации;

‒ повышению контрольных функций бухгалтерии.

График может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнении работ.

Каждому исполнителю вручается выписка из графика документооборота, где указаны:

‒ исполнители;

‒ наименование документов;

‒ сроки представления документов;

‒ подразделения организации, в которые представляются документы.

**Состояние и перспективы внедрения «безбумажной бухгалтерии» в хозяйствующих субъектах**

Федеральным законом РФ от 06 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» введен законный инструмент – электронная подпись.

Электронная подпись – информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию.

Таким образом, информация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, была признана электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью.

Распоряжением Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. N 162-р утвержден [план](http://base.garant.ru/70585312/#block_1000) мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования», который направлен на стимулирование перехода налогоплательщиков на электронный документооборот, снижение издержек предпринимателей, сокращение трудозатрат на обмен документами между хозяйствующими субъектами.

## 3.3. Сущность и значение стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета

Для отражения активов и обязательств в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности производится их оценка.

***Оценка*** – это способ выражения объектов учета в денежном измерителе. Оценку стоимости активов, обязательств и иных объектов, а также фактов хозяйственной жизни организации осуществляют в валюте, действующей на территории Российской Федерации, т.е. в рублях (см. рис. 3.2).

осуществляется по фактическим затратам, связанным с производством этих активов (затраты на использование основных средств, сырья, материалов, трудовых ресурсов и др.)

осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на их покупку (затраты на приобретение самого объекта, затраты на транспортировку, монтаж, таможенные пошлины и др.)

осуществляется по текущей рыночной стоимости на дату оприходования, данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем

произведенных в самой организации

полученных безвозмездно

приобретенных за плату

Оценка первоначальной стоимости активов

Рис. 3.2. Оценка первоначальной стоимости активов организации

В связи с тем, что существуют различные варианты оценки активов и обязательств, при оценке конкретного вида активов и обязательств необходимо учитывать требования стандартов по бухгалтерскому учету (ПБУ), в частности: по учету основных средств – ПБУ 6/01, по учету материально-производственных запасов – ПБУ 5/01, по учету договоров строительного подряда – ПБУ 2/08, по учету активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте – ПБУ 3/06.

***Особенности оценки различных объектов в бухгалтерском учете***

Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от их видов и цели, с которой производится оценка: при постановке объекта на бухгалтерский учет; для отражения в бухгалтерской отчетности; для налоговых расчетов; для статистической отчетности; для прочих целей.

**Основные средства** и **нематериальные активы** учитываются:

* по первоначальной стоимости;
* по восстановительной стоимости;
* по остаточной стоимости;
* по рыночной стоимости.

**Производственные запасы** (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и др.) приходуются по учетным ценам: нормативной или плановой себестоимости. В конце отчетного периода обязательно рассчитывается фактическая себестоимость из приобретения.

Расход производственных запасов допускается оценивать по одному из следующих способов:

* по себестоимости каждой единицы;
* по средней себестоимости;
* по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

**Готовая продукция** оценивается:

* по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
* по фактической себестоимости (с выявлением отклонений между плановой и фактической себестоимостью).

**Товары** оцениваются:

* по покупным ценам;
* по продажным ценам.

**Финансовые вложения** оцениваются:

* по первоначальной стоимости (фактическим затратам на приобретение);
* по текущей рыночной стоимости;
* по номинальной стоимости.

## 3.4. Текущая группировка как один из элементов бухгалтерского учета

**Понятие бухгалтерского счета**

Непрерывное наблюдение и контроль за хозяйственными процессами, состоянием и изменением активов и обязательств осуществляются при помощи счетов бухгалтерского учета.

Счета бухгалтерского учета предназначены для систематизации и текущего отражения объектов бухгалтерского учета и изменений, происходящих с ними в ходе совершения хозяйственных операций.

Систематизация обеспечивается тем, что на каждую группу экономически однородных объектов учета открываются отдельные счета.

Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать объекты бухгалтерского учета (счета «Основные средства», «Касса», «Расчетные счета» и др.).

Каждый счет имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и кодовое обозначение (например, счет 01 «Основные средства», счет 10 «Материалы»).

В учете движение активов и обязательств показывается в виде их увеличения и уменьшения. Причем эти увеличения и уменьшения показываются на счетах раздельно, поэтому счет представляется в виде таблицы, состоящей из двух частей: «Дебет»‒ левая часть и «Кредит»‒ правая часть.

Слова «дебет» и «кредит» ‒ латинского происхождения. В переводе на русский язык:

* + **дебет** означает «он должен», отсюда дебитор ‒ должник или заемщик;
  + **кредит** означает «он верит, доверяет», отсюда кредитор ‒ заимодатель, т.е. лицо, давшее деньги или другие ценности другому лицу.

В настоящее время слова «дебет» и «кредит» стали терминами, обозначающими стороны счета.

Остаток на бухгалтерском счете называется **сальдо**. Сальдо на счете может быть дебетовым или кредитовым, а на некоторых счетах одновременно может быть два сальдо и дебетовое и кредитовое. Если счет на конец периода не имеет остатка, т.е. сальдо равно нулю, то такой счет называется закрытым.

Сальдо ‒ слово итальянского происхождения, означает «расчет». Сальдо определяется как разницы между дебетовым и кредитовым оборотами.

Сумма хозяйственных операций по дебету или кредиту счета называется **оборотом**.

Открыть счет означает дать ему название и на соответствующей стороне записать сальдо.

Каждый счет можно представить следующей схемой:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **Наименование счета** | | Кредит |
|  |  |  |  |

На счетах бухгалтерского учета отражают следующие показатели:

* начальный и конечный остаток (сальдо);
* дебетовый оборот (сумма всех записей по дебету счета);
* кредитовый оборот (сумма всех записей по кредиту счета).

Записи на счетах бухгалтерского учета производятся на основании первичных учетных документов.

Все счета, применяемые в бухгалтерском учете российских организаций, представлены в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном Минфином России.

Бухгалтерские счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

***Назначение и структура активных счетов бухгалтерского учета***

Активные счета предназначены для текущего учета наличия и изменения активов организации. К ним относятся счета «Основные средства», «Касса», «Расчетные счета» и др.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **Структура активного счета** | | Кредит |
| Начальное сальдо (Сн) | |  |  |
| Увеличение активов (+) | | Уменьшение активов (‒) | |
| Оборот по дебету (Доб) | | Оборот по кредиту (Коб) | |
| Конечное сальдо (Ск) | |  |  |

Сальдо на конец отчетного периода активного счета равно сальдо на начало отчетного периода плюс дебетовый оборот минус кредитовый оборот:



В активных счетах сальдо может быть **только дебетовым или равным нулю**.

*Например:* На начало периода в кассе организации был остаток денежных средств 15 000 руб. В течение месяца дважды поступала выручка в суммах 22 500 руб. и 13 600 руб., а также осуществлялась выдача денежных средств из кассы на оплату труда 87 000 руб. и на хозяйственные нужды 12 000 руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **счет «Касса»** | | Кредит |
| **Сн 15 000**  (остаток денежных средств на начало периода) | |  |  |
| + 42 500  + 43 600  (увеличение денежных средств в кассе) | | ‒ 87 000  ‒ 12 000  (уменьшение денежных средств в кассе) | |
| **Доб 86 100** (дебетовый оборот – сумма всех записей по дебету счета) | | **Коб 99 000** (кредитовый оборот – сумма всех записей по кредиту счета) | |
| **Ск 2 100** (остаток денежных средств на конец месяца) | |  |  |

***Назначение и структура пассивных счетов бухгалтерского учета***

Пассивные счета предназначены для текущего учета наличия и изменения капитала и обязательств организации. К ним относятся счета «Уставный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **Структура пассивного счета** | | Кредит |
|  | | Начальное сальдо (Сн) | |
| Уменьшение источников (‒) | | Увеличение источников (+) | |
| Оборот по дебету (Доб) | | Оборот по кредиту (Коб) | |
|  | | Конечное сальдо (Ск) | |

Сальдо на конец отчетного периода пассивного счета равно сальдо на начало отчетного периода плюс кредитовый оборот минус дебетовый оборот:



В пассивных счетах сальдо может быть **только кредитовым или равным нулю**.

*Например:* На начало периода организация была должна своим работникам 100 000 руб. В отчетном периоде работникам была выплачена заработная плата 87 000 руб. и удержан налог на доходы физических лиц в сумме 13 000 руб. А также была начислена новая заработная плата по первому отделу в сумме 80 000 руб. и по второму отделу – 40 000 руб. Заработная плата была только начислена, но еще не выплачена.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **Счет «Расчеты с персоналом**  **по оплате труда»** | | Кредит |
|  | | **Сн 100 000**  (остаток обязательств на начало месяца) | |
| ‒ 87 000  ‒ 13 000  (уменьшение обязательств перед работниками) | | + 80 000  + 40 000  (увеличение обязательств перед работниками) | |
| **Доб 100 000** (дебетовый оборот – сумма всех записей по дебету счета) | | **Коб 120 000** (кредитовый оборот – сумма всех записей по кредиту счета) | |
|  | | **Ск 120 000** (остаток обязательств на конец месяца) | |

***Назначение и структура активно-пассивных счетов бухгалтерского учета***

Активно-пассивные счета объединяют в себе признаки активных и пассивных счетов.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

* с односторонним сальдо (характер сальдо может изменяться);
* с двусторонним сальдо (развернутое сальдо, т.е. дебетовое и кредитовое одновременно).

К активно-пассивным счетам с односторонним сальдо относится счет «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту ‒ прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Если у организации за отчетный период сумма доходов превысила сумму расходов, то разница между ними – прибыль, сальдо по счету «Прибыли и убытки» ‒ кредитовое.

Если сумма доходов окажется меньше суммы расходов, то финансовый результат – убыток, сальдо по счету «Прибыли и убытки» ‒ дебетовое.

Отражение операций на счете «Прибыли и убытки» ведется нарастающим итогом с начала года, в конце года счет закрывается.

*Например*: доходы организации за январь составили 400 000 руб., а расходы – 300 000 руб., таким образом, финансовый результат за январь – прибыль в сумме 100 000 руб. За февраль доходы организации составили 420 000 руб., а расходы – 650 000 руб. По итогам февраля финансовый результат по организации с начала года – убыток в сумме 130 000 руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Д | счет  «Прибыли и убытки»  **за январь** | | К |  |  | Д | счет  «Прибыли и убытки»  **за февраль** | | К |
| СН | ‒ |  |  |  |  |  |  | СН 100 000 | |
|  | 300 000 | 400 000 |  |  |  |  | 650 000 | 420 000 | |
|  |  | СК 100 000  (прибыль) |  |  |  | СК | 130 000  (убыток) |  |  |

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую.

В качестве дебиторов и кредиторов могут выступать разные организации, поэтому сальдо по счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» может быть дебетовым и кредитовым одновременно.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | **Структура активно-пассивного счета**  «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | | Кредит |
| Начальное сальдо  (дебиторская задолженность) | | Начальное сальдо  (кредиторская задолженность) | |
| Увеличение дебиторской задолженности (+)  Уменьшение кредиторской задолженности (‒) | | Уменьшение дебиторской задолженности (‒)  Увеличение кредиторской задолженности (+) | |
| Оборот по дебету | | Оборот по кредиту | |
| Конечное сальдо (дебиторская задолженность) | | Конечное сальдо (кредиторская задолженность) | |

В активно-пассивных счетах сальдо может быть дебетовым или кредитовым.

***Двойная запись хозяйственных операций на балансовых счетах***

Движение хозяйственных средств в учете является результатом хозяйственных операций, которые отражаются на счетах при помощи метода двойной записи.

Сущность метода двойной записи заключается в следующем:

1. Каждая хозяйственная операция учитывается на двух счетах.

2. При этом один счет дебетуется, а другой кредитуется.

3. По дебету и кредиту этих счетов записывается одна и та же сумма.

**Например**: получено с расчетного счета в кассу 100 000 руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Д | счет  «Расчетный счет» | | К |  |  | Д | счет «Касса» | | К |
| СН | 850 000 |  |  |  |  | СН | ‒ |  |  |
|  |  | 100 000 |  |  |  |  | 100 000 |  |  |
| СК | 750 000 |  |  |  |  | СК | 100 000 |  |  |

Взаимосвязь двух счетов называется **корреспонденцией**, а счета **корреспондирующими**.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов, а также суммы отражаемой в хозяйственной операции, называется **бухгалтерской проводкой**.

**Д** «Касса» **К** «Расчетный счет» ∑ 100 000 руб.

Двойная запись на счетах применяется для контроля за правильностью отражения хозяйственных операций на счетах, а так как по дебету одного счета и кредиту другого отражается одна и та же сумма, то сумма оборотов по дебету всех счетов равна сумме оборотов по кредиту всех счетов.

***Синтетические и аналитические счета***

Кроме сведений о наличии и движении материальных ценностей в целом, о расчетных взаимоотношениях с покупателями и заказчиками, работниками по заработной плате, необходима информация о наличии и движении материальных ценностей по сортам и маркам, о расчетных взаимоотношениях с каждым поставщиком и покупателем, и каждым работником по заработной плате в отдельности. Такую информацию получают при помощи синтетических и аналитических счетов.

**Синтетические счета** – это счета общие, на которых отражается движение активов, капиталах и обязательств только в денежных измерителях без подразделения на какие-либо элементы.

**Аналитические счета** предназначены для более конкретной, детализированной группировки активов и обязательств. Записи по этим счетам производятся в трех измерителях.

Отражение хозяйственных операций в обобщенном измерителе на синтетических счетах называется **синтетическим учетом**.

Отражение хозяйственных операций на аналитических счетах называется **аналитическим учетом**.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Д | счет  «Материалы» | | К |  | Этот счет «**Материалы**» дает обобщенные сведения о движении материалов и называется синтетическим счетом. |  |
| Сн | 8300 |  |  |  |  |
|  | 1750  14400 | 4200  16140 |  |  |  |
| Об | 16150 | Об 20340 |  |  |  |
| Ск | 4110 |  |  |  |  |

Если в организации имеется несколько видов материалов, то на каждый из них открываются аналитические счета.

Таблица 3.2

**Счет «Смесь штукатурная»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Приход | | Расход | | Остаток | |
| Количество | Сумма | Количество | Сумма | Количество | Сумма |
| Сн на начало месяца |  |  |  |  | 1000 | 3500 |
| 1. Поступление от поставщика | 500 | 1750 | ‒ | ‒ | 1500 | 5250 |
| 2. Отпущено в производство | ‒ | ‒ | 1200 | 4200 | 300 | 1050 |
| Итого | 500 | 1750 | 1200 | 4200 | 300 | 1050 |

Таблица 3.3

**Счет «Кирпич»**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Приход | | Расход | | Остаток | |
| Количество | Сумма | Количество | Сумма | Количество | Сумма |
| Сн на начало месяца |  |  |  |  | 400 | 4800 |
| 1. Поступление от поставщика | 1200 | 14400 | ‒ | ‒ | 1600 | 19200 |
| 2. Отпущено в производство | ‒ | ‒ | 1345 | 16140 | 255 | 3060 |
| Итого | 1200 | 14400 | 1345 | 16140 | 255 | 3060 |

Такие счета конкретизируют синтетический счет «Материалы» и называются аналитическими счетами.

В конце месяца по аналитическим счетам подводят итоги, которые сопоставляются с соответствующими синтетическими счетами. При этом:

1. Сумма начальных и конечных остатков аналитических счетов должна быть равна начальным и конечным остаткам соответствующего синтетического счета.

2. Оборот по дебету и кредиту синтетического счета должен быть равен сумме оборотов по дебету и кредиту соответствующих аналитических счетов.

На практике кроме синтетических и аналитических счетов применяются субсчета.

Синтетические счета являются счетами первого порядка. **Субсчета** являются счетами второго порядка, - это группы однородных аналитических счетов, создаваемых в пределах одного синтетического счета. Аналитический счет – это счет третьего порядка.

Синтетический счет может иметь до десяти субсчетов, а субсчет – сотни и тысячи аналитических счетов.

Например: к синтетическому счету 10 «Материалы» открывают:

субсчет 10-1 «Сырье и материалы»

субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»

субсчет 10-3 «Топливо» и др.

***План счетов бухгалтерского учета***

При ведении бухгалтерского учета организации обязаны использовать счета, указанные в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н).

План счетов бухгалтерского учета представляет собой перечень счетов, схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно - правовой формы.

Таблица 3.4

Структура плана счетов бухгалтерского учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Номер раздела | Наименование раздела | Номера счетов |
| I | Внеоборотные активы | 01 – 09 |
| II | Производственные запасы | 10 – 19 |
| III | Затраты на производство | 20 – 39 |
| IV | Готовая продукция и товары | 40 – 49 |
| V | Денежные средства | 50 – 59 |
| VI | Расчеты | 60 – 79 |
| VII | Капитал | 80 – 89 |
| VIII | Финансовые результаты | 90 – 99 |

В отдельную группу выделены забалансовые счета, они имеют трехзначные номера от 001 до 011.Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (например, арендованного имущества, материальных ценностей на ответственном хранении и др.), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Бухгалтерский учет на забалансовых счетах ведется по простой системе (без использования метода двойной записи). В состав статей баланса забалансовые счета не включаются.

## 3.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

В конце месяца данные текущего бухгалтерского учета обобщаются в оборотных ведомостях, которые делятся на два вида:

1. оборотная ведомость по синтетическим счетам;

2. оборотная ведомость по аналитическим счетам.

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам** составляется в конце месяца на основании свода оборотов и остатков по синтетическим счетам и только в денежном выражении.

Все записи синтетической оборотной ведомости контролируются итоговой строкой, которая должна иметь *три пары равных результатов*:

1. сумма начальных остатков всех активных счетов должна быть равна сумме начальных остатков всех пассивных счетов;

2. сумма оборотов по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов;

3. сумма конечных остатков по дебету всех счетов должна быть равна сумме остатков на конец месяца по кредиту всех счетов.

Таблица 3.5

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование синтетических счетов | Сальдо на начало месяца | | Обороты за месяц | | Сальдо на конец месяца | |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Основные средства | 106 500 | ‒ | ‒ | ‒ | 106 500 | ‒ |
| Материалы | 3 500 | ‒ | 2 000 | 3 200 | 2 300 | ‒ |
| Основное производство | ‒ | ‒ | 3 200 | ‒ | 3 200 | ‒ |
| Расчетный счет | 90 000 | ‒ | ‒ | 15 000 | 75 000 | ‒ |
| Расчеты с поставщиками | ‒ | 50 000 | 15 000 | 2 000 | ‒ | 37 000 |
| Уставный капитал | ‒ | 150 000 | ‒ | ‒ | ‒ | 150 000 |
| Итого | 200 000 | 200 000 | 20 200 | 20 200 | 187 000 | 187 000 |

Оборотные ведомости по аналитическим счетам делятся на два вида:

1. количественно-суммовой формы (они заполняются как в денежном так и в натуральном измерении на основании аналитических счетов, на которых учитываются материальные ценности);

2. суммовой формы (записи производятся только в денежном измерении на основании аналитических счетов, учитывающих расчетные взаимоотношения). Форма этих аналитических оборотных ведомостей одинакова с синтетической оборотной ведомостью.

Таблица 3.6

Оборотная ведомость

по счетам аналитического учета расчетов с подотчетными лицами за месяц

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование счета | Сальдо  на начало месяца | | Обороты за месяц | | Сальдо  на конец месяца | |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | Новиков К.Т. | 1 000 | ‒ | 200 | 1 200 | ‒ | ‒ |
| 2 | Павлов А.С. | 2 200 | ‒ | ‒ | 1 000 | 1 200 | ‒ |
|  | Итого | 3 200 | ‒ | 200 | 2 200 | 1 200 | ‒ |

Таблица 3.7

Оборотная ведомость

по счетам аналитического учета материалов за месяц

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование счета | Ед. изм. | Цена, руб. | Остаток  на начало месяца | | Приход  за месяц | | Расход  за месяц | | Остаток  на конец месяца | |
| коли-чество | сумма | коли-чество | сумма | коли-чество | сумма | коли-чество | сумма |
| 1 | Смесь штукатурная | кг | 3,5 | 1000 | 3500 | 500 | 1750 | 1200 | 4200 | 300 | 1050 |
| 2 | Кирпич | шт | 12 | 400 | 4800 | 1200 | 14400 | 1345 | 16140 | 255 | 3060 |
|  | Итого |  |  |  | 8300 |  | 16150 |  | 20340 |  | 4110 |

Для контроля за соответствием аналитических счетов своему синтетическому счету, итоговую строку аналитических оборотных ведомостей сверяют с соответствующим синтетическим счетом в синтетической оборотной ведомости.

## 3.6. Бухгалтерский баланс

***Значение и функции баланса***

**Баланс** ‒ это способ экономической группировки и обобщения информации об активах организации и источникам их образования в денежном выражении.

Баланс составляется **на определенную дату**. Так, годовой баланс составляется на конец года, квартальный – на конец каждого квартала. Таким образом, в балансе отражаются активы, собственный капитал и обязательства организации, существующие только на дату его составления. Баланс, составленный на 31 декабря прошлого года, и баланс на 15 января текущего года могут существенным образом отличаться друг от друга. Поэтому баланс можно сравнить с моментальной фотографией бизнеса на определенную дату.

В условиях рыночной экономики бухгалтерский баланс служит основным источником информации для различных пользователей. Он знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, с имущественным положением организации.

Из баланса узнают, чем собственник владеет, т.е. в каком количественном и качественном соотношении находятся запасы материальных средств, которыми организация может распоряжаться.

По нему определяют, способна организация выполнить свои обязательства перед третьими лицами или ей грозят финансовые затруднения.

По балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде наращивания собственного капитала за отчетный период, по которому судят о способности руководителей сохранить и приумножить вверенные им материальные и денежные ресурсы.

На основе данных баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств в соответствии с полученной прибылью.

Данные баланса широко используются инвесторами, учредителями, кредиторами, кредитными учреждениями, органами государственного управления и статистики, налоговыми органами.

При составлении баланса следует исходить из требований:

* правдивости баланса;
* реальности баланса;
* единства баланса;
* преемственности баланса;
* ясности баланса.

***Структура баланса***

Бухгалтерский баланс подобно весам с двумя чашами состоит из двух уравновешенных частей – это **актив** и **пассив**.

В актив баланса переносятся дебетовые остатки по активным счетам на конец периода из оборотно-сальдовой ведомости, а в пассив – кредитовые остатки по пассивным счетам. Таким образом, в активе баланса отражается информация об активах компании, а в пассиве – информация о капитале и обязательствах.

Баланс может иметь форму двухсторонней таблицы, где актив расположен слева, а пассив – справа, либо последовательную (вертикальную) форму, в которой пассив расположен после актива.

Структура баланса основана на принципе двойственности ‒ основополагающей концепции бухгалтерского учета. Уравнение баланса можно записать в следующем виде:

**Активы = Капитал + Обязательства**

**Активы** ‒ хозяйственные средства, контроль над которыми получен организацией в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем (потенциальная возможность активов ‒ способствовать притоку денежных средств в организацию).

Под **капиталом** понимается собственный капитал. Собственный капитал ‒ это средства, полученные от учредителей, инвесторов, государственных и муниципальных органов, а также прибыль как финансовый результат эффективной деятельности организации.

**Обязательства** ‒ это источник привлеченных средств, образующихся в результате уже свершившихся действий, которые служат юридическим основанием для последующих платежей за товары, работы, выполненные услуги. Обязательства могут возникнуть в силу действия договора или правовой нормы.

Каждый элемент актива и пассива называется **статьей** баланса.

Статьи бухгалтерского баланса объединены в пять разделов: два раздела в активе и три раздела в пассиве.

**Актив баланса:**

Раздел I: «Внеоборотные активы»:

В этом разделе приводятся данные о наличии, на конец отчетного периода, основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений и капитальных вложений.

Раздел II: “Оборотные активы”:

Показывает наличие производственных запасов, товаров, готовой продукции, незавершенного производства, а также наличие денежных средств, в том числе в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, а также расчеты с покупателями, заказчиками и прочими дебиторами.

**Пассив баланса:**

Раздел III: «Капитал и резервы»:

В этом разделе отражаются данные об уставном, резервном, добавочном капитале, а также о нераспределенной прибыли организации.

Раздел IV: «Долгосрочные обязательства»:

Показывает долгосрочные кредиты и займы, срок погашения которых больше 12 месяцев.

Раздел V: «Краткосрочные обязательства»:

Показывает кредиты и займы со сроком погашения до 12 месяцев, расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с бюджетом, расчеты с персоналом по оплате труда, а также прочую кредиторскую задолженность.

Итоговая сумма актива и пассива называется **валютой баланса**.

Таблица 3.8

**Группировка основных статей баланса по разделам**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| АКТИВ | на 31.12.2014 | на 31.12.2013 | на 31.12.2012 | ПАССИВ | на 31.12.2014 | на 31.12.2013 | на 31.12.2012 |
| **I. Внеоборотные активы** |  |  |  | **III. Капитал и резервы** |  |  |  |
| Нематериальные активы | 1 800 | 670 | 600 | Уставный капитал | 12 000 | 10 000 | 10 000 |
| Основные средства | 16 010 | 14 500 | 13 000 | Добавочный капитал | 1 800 | 1 700 | 1 500 |
| Итого по разделу I: | 17 810 | 15 170 | 13 600 | Нераспределенная прибыль | 5 320 | 4 745 | 3 655 |
| Итого по разделу III: | 19 120 | 16 445 | 15 155 |
| **II. Оборотные активы** |  |  |  | **IV. Долгосрочные обязательства** |  |  |  |
| Запасы | 2 320 | 1 106 | 1 250 | Заемные средства | 1 500 | 1 800 | 2 000 |
| Дебиторская задолженность | 1 760 | 3 615 | 3 885 | Итого по разделу IV: | 1 500 | 1 800 | 2 000 |
| Финансовые вложения | 1 880 | 1 714 | 1 530 | **V. Краткосрочные обязательства** |  |  |  |
| Денежные средства | 3 000 | 2 115 | 2 565 | Заемные средства | 4 300 | 2 950 | 3 000 |
| Итого по разделу II: | 8 960 | 8 550 | 9 230 | Кредиторская задолженность | 1 850 | 2 525 | 2 675 |
| Итого по разделу V: | 6 150 | 5 475 | 5 675 |
| **Баланс** | **26 770** | **23 720** | **22 830** | **Баланс** | **26 770** | **23 720** | **22 830** |

***Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций***

Осуществляемые в процессе деятельности организации хозяйственные операции не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса, в то время как сумма статей, а также валюта баланса могут меняться. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции можно разделить на четыре типа.

**Хозяйственные операции первого типа** вызывают изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. Результат хозяйственных операций такого типа состоит в изменении размещения хозяйственных средств. Валюта баланса при этом не изменяется.

Например, с расчетного счета получено в кассу – 5 000 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения на двух активных счетах «Расчетный счет» и «Касса».

На счете «Расчетный счет» сумма уменьшилась, а на счете «Касса» увеличилась на ту же величину (см. рис. 3.3).

**Хозяйственные операции второго типа** ‒ операции по изменению состава и структуры источников хозяйственных средств. Они затрагивают только пассив баланса: одна его статья увеличивается, другая уменьшается. Валюта баланса не изменяется.

Например, часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала – 20 000 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения на двух пассивных счетах «Уставный капитал» и «Нераспределенная прибыль».

На счете «Уставный капитал» сумма увеличилась, а на счете «Нераспределённая прибыль» уменьшилась на ту же величину (см. рис. 3.3).

**Хозяйственные операции третьего типа** приводят к увеличению одновременно и актива, и пассива баланса. В результате валюта баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции. Операции такого типа называются ***операциями двойного увеличения.***

Например, оприходованы материалы, оплата поставщикам еще не произведена – 10 000 руб.

В результате хозяйственной операции сумма на активном счете «Материалы» увеличилась и на пассивном счете «Расчеты с поставщиками» также увеличилась на ту же величину (см. рис. 3.3).

**Хозяйственные операции четвертого типа,** или ***операции двойного уменьшения,*** одновременно уменьшают актив и пассив на одну и ту же сумму, что влечет за собой уменьшение валюты баланса на эту же сумму.

Например, перечислено с расчетного счета в погашение кредита банка – 50 000 руб.

В результате хозяйственной операции сумма на активном счете «Расчетный счет» уменьшилась и на пассивном счете «Кредиты банка» также уменьшилась на ту же величину (см. рис. 3.3).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Актив баланса | | Пассив баланса | |
| Увеличение | Уменьшение | Увеличение | Уменьшение |
|  | I тип  III тип | IV тип | II тип |

Рис. 3.3. Четыре типа изменений в балансе

***Классификация балансов***

Бухгалтерские балансы классифицируют:

* по времени составления;
* по объемам информации;
* по характеру деятельности;
* по способам очистки;
* по формам собственности.

**По времени составления** балансы подразделяются на:

* вступительные (начальные);
* промежуточные;
* заключительные (исходящие);
* ликвидационные;
* разделительные и объединительные.
* **По объемам информации** балансы подразделяются на:
* единичные;
* сводные;
* консолидированные.

**По характеру деятельности** балансы могут быть по:

* основной деятельности;
* неосновной деятельности.

По способам очистки различают:

* баланс-нетто;
* баланс-брутто.

**По формам собственности** различают балансы организаций (в основном по источникам образования собственных средств):

* государственных;
* кооперативных;
* частных;
* смешанных;
* других организаций.

**Вступительный баланс (начальный)‒первый** баланс, который составляется в начале деятельности организации. В активе отражается состав имущества организации, полученного при ее создании, а в пассиве ‒ источники его образования. Перед составлением вступительного баланса проводятся инвентаризация и оценка имеющегося у организации имущества.

**Заключительный баланс** ‒ отчетный документ, составляемый на конец отчетного года. Составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (оборотов и остатков по счетам, результатов инвентаризации средств и расчетов).

**Ликвидационный баланс** составляется для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.

**Предварительный баланс** ‒ бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации. Такой баланс составляют с целью заранее установить финансовое положение организации, в котором она окажется в конце отчетного периода.

**Баланс-брутто** включает в себя регулирующие статьи. Он используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса.

**Баланс-нетто** ‒ баланс, из которого исключены регулирующие статьи («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и др.). Баланс-нетто отражает реальную стоимость имущества организации.

**Сальдовый баланс** характеризует имущество хозяйствующего субъекта и источники его образования по состоянию на определенную дату в денежной оценке.

**Оборотный баланс** отличается от сальдового баланса наличием данных о движении имущества и его источников (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период.

В настоящее время **сальдовый баланс-нетто** является действующей формой отчетности.

## 3.7. Виды и назначение отчетности

**Отчетность** ‒ это система взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих хозяйственную деятельность организации за отчетный период времени.

Отчетность составляется на основании данных всех видов текущего учета ‒ бухгалтерского, статистического и оперативного ‒ и потому обеспечивает возможность всестороннего отражения хозяйственной деятельности организации. Составление отчетности является завершающим этапом учетной работы.

Отчетность может содержать как количественные, так и качественные характеристики, стоимостные и натуральные показатели. При этом отчетные данные, сгруппированные в учетных регистрах, не могут содержать обороты, которых не было в текущих учетных записях.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности работы организации, а также для проведения экономического анализа в самой организации. Кроме того, отчетность необходима для руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования.

Таким образом, **по назначению** отчетность подразделяется:

‒ на внешнюю;

‒ внутреннюю.

**Внешняя отчетность** служит средством информирования внешних пользователей о характере деятельности, доходности и имущественном положении организации. В соответствии с международной практикой она обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее называют публичной.

**Внутренняя отчетность** используется внутри организации.

Внешняя отчетность организации составляется по формам и инструкциям, утвержденным Минфином России и Госкомстатом России.

Состав, содержание, требования и методологию составления внешней бухгалтерской отчетности организаций регламентирует ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999г.№43н).

Формы внутренней отчетности организация разрабатывает самостоятельно.

В зависимости от охватываемого периода отчетность подразделяется:

‒ на текущую;

‒ годовую.

Текущая (периодическая) отчетность составляется на внутригодовую дату. Периодические отчеты составляют через определенные промежутки времени (ежедневно, еженедельно, каждые месяц, квартал и полгода).

Годовая отчетность (годовой отчет) составляется по окончании года. Она представляется собственникам, налоговым органам, органам государственного управления. Срок представления годовой отчетности ‒ в течение 90 дней по окончании года, квартальной ‒ не позднее 30 дней по окончании отчетного квартала.

***Требования, предъявляемые к отчетности***

При составлении годового отчета организации руководствуются такими принципами ведения бухгалтерского учета, как;

• соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики;

• полнота отражения за отчетный год всех хозяйственных операций в отчетном году;

• правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду;

• разграничение в отчете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

• тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

В бухгалтерских отчетах не допускается никаких подчисток и помарок.

Надежность выводов, полученных внешними пользователями бухгалтерской отчетности, подтверждается результатами аудиторской проверки на соответствие ее действующим требованиям национальных стандартов.

Финансовые отчеты должны быть доступны для понимания.

Качественными признаками отчетной информации являются уместность и достоверность.

Отчетная информация считается уместной, если она способна повлиять на стоимостную оценку или на решение, принимаемое в настоящее время.

На уместность информации, представленной в бухгалтерской отчетности, указывают ее своевременность, значимость и ценность для прогнозирования. Для пользователей более ценной является своевременная информация. Запоздалая информация имеет небольшое практическое значение.

Достоверность отчетности достигается посредством:

• правдивости представляемых данных;

• преобладания содержания над формой;

• нейтральности;

• осмотрительности.

Требования, предъявляемые к формированию бухгалтерской отчетности, соответствуют требованиям, предъявляемым к ведению текущего бухгалтерского учета.

***Этапы составления и состав годовой бухгалтерской отчетности***

Процесс составления годового отчета включает в себя следующие этапы:

* инвентаризация имущества и обязательств;
* закрытие учетных регистров;
* заполнение форм отчетности;
* составление пояснительной записки;
* отражение изменений в учетной политике;
* проведение аудиторской проверки;
* рассмотрение и утверждение годового отчета.

Годовая бухгалтерская отчетность сдается организациями после ее утверждения участниками (акционерами, собственниками); представляется заинтересованным пользователям.

Годовая бухгалтерская отчетность включает в себя:

* бухгалтерский баланс;
* отчет о финансовых результатах;
* приложения к ним;
* аудиторское заключение (для отчетности организаций, подлежащих обязательному аудиту).

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

* о движении денежных средств;
* об изменениях в капитале организации
* наличие и движение отдельных видов нематериальных активов;
* наличие и движение отдельных видов нематериальных активов;
* наличие и движение отдельных видов арендованных основных средств;
* наличие и движение отдельных видов финансовых вложений;
* наличие и движение отдельных видов дебиторской задолженности;
* и другие сведения.

Промежуточная отчетность (в сокращенном объеме) представляется ежеквартально нарастающим итогом с начала отчетного года.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) представляется в районные инспекции МНС России по месту регистрации организации. За нарушение сроков представления этой отчетности предусмотрены штрафные санкции.

## 3.8. Инвентаризация – как элемент метода бухгалтерского учета

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

***Инвентаризация*** – это способ проверки соответствия фактического наличия активов и обязательств данным бухгалтерского учета.

Основными *целями* инвентаризации являются:

* выявление фактического наличия активов;
* сопоставление фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета;
* проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все активы организации независимо от их местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды активов, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также активы, не учтенные по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой активов и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию. *Полная инвентаризация* охватывает все без исключения виды активов и финансовых обязательств организации. *Частичная инвентаризация* охватывает один или несколько видов активов и обязательств, например, только денежные средства, материалы и т.п.

Инвентаризации могут быть *плановыми*, которые проводят в заранее установленные сроки, и *внезапными*, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица.

Число инвентаризаций в отчетном году, дату их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемой при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Проведение инвентаризации обязательно:

* при передаче активов организации в аренду, выкупе и продаже;
* перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
* при смене материально ответственного лица (на день приемки-передачи дел);
* при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи активов;
* в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных обстоятельств;
* при реорганизации или ликвидации организации;
* в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Руководитель организации утверждает состав инвентаризационной комиссии, в которую включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.), а иногда представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Проведение инвентаризации состоит из нескольких этапов.

**Первый этап – подготовительные мероприятия:**

* издание приказа о проведении инвентаризации;
* определение сроков проведения инвентаризации, видов проверяемых активов и др.
* формирование рабочих комиссий;
* выведение в учете остатков товарно-материальных ценностей.

**Второй этап – проведение инвентаризации:**

* взвешивание, пересчет, обмер и занесение в опись;
* оформление инвентаризационных описей.

**Третий этап – сравнительно-аналитические мероприятия:**

* проверка и сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета;
* составление сличительных ведомостей и выявление причин расхождений.

**Четвертый этап – заключительные мероприятия:**

* оформление ведомости учета результатов инвентаризации;
* издание приказа об утверждении результатов инвентаризации с выводами.

После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете. *Выявленные при инвентаризации расхождения* между фактическим наличием активов и обязательств и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

* *излишек активов* приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
* *недостача активов* и их порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на счета виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи активов и их порчи списываются на финансовые результаты организации.

# Тема 4. Основы технологии и организации бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах. Учетная политика.

## 4.1. Основы технологии и организации бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет выполняет следующие основные функции:

1. Информационная функция – управление организацией осуществляется на основании экономической информации. Одним из ее видов является информация учетная. На ее основании на аппарат управления организации поступают различные отчеты и принимаются конкретные решения.

2. Контрольная – существует предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль:

* Предварительный контроль – осуществляется до совершения хозяйственной операции (контроль сохранения материальных ценностей).
* Текущий контроль – осуществляется в момент совершения хозяйственной операции.
* Последующий контроль – осуществляется путем проведения инвентаризации имущества для сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета. К нему относится: аудит, налоговые проверки и др.

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету:

1) Полнота – данные бухгалтерского учета должны быть достаточными для управления, контроля и последующего анализа.

2) Своевременность – данные бухгалтерского учета в виде отчетных форм должны быть представлены аппарату управления, в налоговые и другие органы в установленные сроки.

3) Достоверность данных – обеспечивается документированием всех хозяйственных операций, правильным осуществлением инвентаризации, денежной оценки, учёта текущих затрат, калькулирования.

Выбор технологии обработки учетной информации влияет на потенциал субъекта учета по полной и своевременной регистрации информации и получению выходной информации, а также обуславливает порядок оформления первичных документов и порядок документооборота в целом. Технология обработки учетной информации включает в себя два понятия: форму учета и способ автоматизации.

Под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них. Обычно указывают на мемориально-ордерную, журнально-ордерную и автоматизированную формы учета. Первые две формы легли в основу построения многих бухгалтерских программ и в результате повсеместно применяемых компьютеров уходят в прошлое.

Автоматизированная форма позволяет накапливать данные непосредственно в учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, магнитной ленте и др.). Такая форма учета обеспечивает: механизацию и автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функция; увязку всех видов учета и планирования.

Экономическим субъектам разрешено переходить на упрощенную форму учета, при которой используется два вида учетных регистров – книга учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета объектов (основных средств, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности заполняется по данным первичных документов или по итоговым данным ведомостей. Эти данные используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. В соответствии с требованиями Федерального закона 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. При этом не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

Закон также устанавливает перечень обязательных реквизитов регистров бухгалтерского учета, а именно:

* наименование регистра;
* наименование экономического субъекта, составившего регистр;
* дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
* хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
* величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
* наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
* подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета могут быть составлены как на бумажном носители, так и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Классификация регистров бухгалтерского учета может быть выполнена по различным классификационным признакам (см. рис. 4.1).

Классификация учетных регистров

электронные таблицы

книги

карточки

вкладные листы

По внешнему виду

По объему содержания

синтетические

аналитические

комбинированные

По характеру записи

хронологические

систематические

комбинированные

По строению регистров

односторонние

двусторонние

линейные

шахматные

Рис. 4.1. Классификация учетных регистров

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.

На предприятии учет может быть организован по одному из двух принципов: децентрализации и централизации.

При централизации учета вся учетная работа, в том числе и по отдельным структурным подразделениям (филиалам, представительствам и др.), сосредоточивается в одной бухгалтерской службе.

При децентрализации учета наряду с центральной бухгалтерской службой организации в каждом структурном подразделении создается собственная бухгалтерская служба, осуществляющая полный цикл учетных работ по своему подразделению. Факты хозяйственной жизни остальных подразделений учитываются в центральной бухгалтерской службе организации.

Централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразнее распределить обязанности между работниками. Поэтому децентрализация учета допускается лишь в очень крупных организациях. В основной же части организации применяют централизованную систему бухгалтерского учета.

При децентрализованном методе ведения учета вся документация поступает в бухгалтерию организации, которая имеет самостоятельный баланс. Экономические субъекты сдают составленные балансы и отчеты в бухгалтерскую службу кооперативной организации, где на их основании составляют сводный баланс и отчет по всей организации. Децентрализация учета не дает возможности разделения обязанностей между работниками, полной загрузки их работ, приводит к увеличению штата учетных работников.

Под бухгалтерской службой понимается структурная единица организации, выполняющая функции сбора, обработки группировки в виде сводных бухгалтерских документов, внесения записей на счета бухгалтерского учета.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем организации, который может в зависимости от объема учетной работы:

* учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером (под бухгалтерской службой понимается структурная единица организации, выполняющая функции сбора, обработки группировки в виде сводных бухгалтерских документов, внесения записей на счета бухгалтерского учета);
* ввести в штат должность бухгалтера;
* передать ведение бухгалтерского учета специализированной организации на договорных началах;
* вести бухгалтерский учет лично.

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерская служба или бухгалтер. Структура бухгалтерского аппарата зависит от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В состав бухгалтерской службы входят следующие секторы:

‒ материальный, отвечающий за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования, а также учет основных средств;

‒ учета оплаты труда, осуществляющий учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятия, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанные с оплатой труда;

‒ производственно-калькуляционный, который ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;

‒ учета готовой продукции на складах и ее реализации;

‒ общий сектор, работники которого ведут учет остальных операций и формируют сводные регистры бухгалтерского учета, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Для выполнения своих функций бухгалтерская служба взаимодействует с:

‒ отделом труда и заработной платы, который предоставляет положение об оплате труда и премировании отдельных категорий работающих, изменения ставок, окладов, штатных расписаний;

‒ отделом кадров, который передает приказы о зачислении (принятии) на работу, увольнении, отпуске, перемещении внутри предприятия;

‒ юридический отдел: получает результаты рассмотрения по гражданским и уголовным делам; представляет материалы по фактам хищений и взысканий дебиторской задолженности с граждан;

‒ отделом сбыта: представляет данные об остатках готовой продукции (по видам и типам), а также сведения о неплатежеспособности отдельных заказчиков; составляет сличительные ведомости по результатам инвентаризации и извещения о применении санкций к покупателям и заказчикам;

‒ отделом капитального строительства: получает ежемесячный баланс по капитальным вложениям; титульные списки капитальных работ и копии справок о наличии финансирования; представляет оформленные справки о наличии финансирования;

‒ планово-экономическим отделом: получает годовые, квартальные и месячные планы производства в номенклатуре; планы производства продукции по номенклатуре и объему товарной продукции по цехам предприятия; представляет отчеты по выпуску продукции (по номенклатуре и в денежной оценке); материалы о состоянии незавершенного производства; другие данные, необходимые для анализа и планирования;

‒ отделом технического контроля: получает акты о браке с указанием виновных в образовании брака, заключения на принятые рекламации и расчет потерь в связи с ликвидацией обнаруженных недостатков; представляет сведения о результатах учета потерь от брака в цехах по бракоизвещениям и об отнесении сумм на виновных лиц;

‒ отделами главного механика и главного энергетика: получают извещения о выполнении заказов; утвержденные в установленном порядке акты на списание оборудования и энергооборудования с баланса; утвержденные в установленном порядке акты на передачу или на продажу оборудования, акты на передачу оборудования из ремонта в эксплуатацию; представляют: информацию о затратах, произведенных на содержание и ремонт оборудования; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом;

‒ отделом главного технолога: представляет сведения о фактическом расходе материалов на единицу изделий основного производства;

‒ всеми цехами и отделами: получают отчеты выполнения плана работ и услуг в натуральных измерителях; отчеты о движении основных материалов (по установленной номенклатуре); отчеты о состоянии незавершенного производства; необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы, приказы, распоряжения, а также всякого рода договоры, сметы, нормативы; представляют сведения о затратах на производство по элементам; сведения о выполнении хозрасчетных показателей; разного рода справки, сведения и прочее, связанное с хозрасчетной деятельностью подразделения;

‒ отделами материально-технического снабжения и внешней кооперации: получают ведомость на излишние материалы и неликвиды; инвентаризационные ведомости материальных ценностей; расчеты и другие данные для взыскания с поставщиков пени, штрафов и неустоек, а также заключения по претензиям, заявленным поставщиками; отчетные данные о движении материалов и изделий и об остатках их на конец каждого месяца; представляют счета для акцепта; сведения о материалах в пути; сведения о движении материалов, и комплектующих изделий, и реализации сверхнормативных остатков на начало месяца и квартала в стоимостной оценке; информацию о неоплаченных счетах с указанием причин; лимиты затрат на телефонные, телеграфные и командировочные расходы; отчетные данные о стоимости материалов, комплектующих изделий, израсходованных цехами и отделами завода;

‒ инструментальным отделом: получает отчетную документацию по производству инструмента и оснастки; расчеты по нормам запаса на центральном инструментальном складе; представляет отчетные данные по инструментальному хозяйству завода; нормы запаса инструмента на ЦИСе; счета для акцепта на приобретаемый инструмент, образцы, твердые сплавы и алмазный инструмент; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом.

Аппарат бухгалтерской службы имеет непосредственное отношение ко всем цехам и отделам организации. Он получает от них данные, необходимые для осуществления учета (документально оформленные совершенные хозяйственные операции).

Бухгалтер выполняет следующие должностные обязанности:

1. Работу по ведению бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и фактов хозяйственной жизни (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками, за предоставленные услуги и т.п.).

2. Участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов.

3. Осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке.

4. Отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

5. Составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), выявляет источники образования потерь и непроизводительных расходов, подготавливает предложения по их предупреждению.

6. Производит начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в банковские учреждения, средств на финансирование капитальных вложений, заработной платы рабочих и служащих, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия.

7. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота.

8. Участвует в проведении инвентаризации денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств.

9. Подготавливает данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

10. Выполняет работы по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, вносит изменения в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

11. Выполняет отдельные служебные поручения своего непосредственного руководителя.

На время отсутствия главного бухгалтера его обязанности исполняет специально уполномоченное лицо, назначенное приказом директора, которое приобретает соответствующие права и несет ответственность за выполнение возложенных на него обязанностей.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение материально ответственных лиц.

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

‒ иметь высшее профессиональное образование;

‒ иметь стаж работы, связанный с бухгалтерской деятельностью не менее трех лет;

‒ отсутствие судимостей в сфере экономики.

При ведении бухгалтерского учета в организации главный бухгалтер должен руководствоваться:

• законодательными и нормативными документами, регулирующими вопросы бухгалтерского учета и отчетности;

• Уставом организации;

• правилами внутреннего трудового распорядка;

• приказами и распоряжениями руководителя;

• должностной инструкцией.

Главный бухгалтер несет ответственность за:

1. Неправильное ведение бухгалтерского учета, следствием чего явились запущенность в бухгалтерском учете и искажения в бухгалтерской отчетности.

2. Несвоевременное перечисление сумм налогов (налоговых платежей).

3. Несвоевременность представления полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также составление недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии.

4. Несвоевременную и неправильную выверку операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами.

5. Принятие к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей.

6. Нарушение порядка списания с учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь.

7. Нарушение других положений и инструкций по организации бухгалтерского учета, а также обязанностей, возложенных на него настоящей Инструкцией.

8. Совершенные в процессе своей деятельности правонарушения ‒ в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством РФ.

9. Причинение материального ущерба ‒ в переделах, определенных действующим трудовым, уголовным и гражданским законодательством РФ.

10. Прием к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей.

11. Дисциплинарную ответственность в соответствии с нормами действующего трудового законодательства (ст. ст. 192, 193 ТК РФ) за нарушение внутреннего трудового распорядка фирмы.

12. Материальную ответственность в соответствии с нормами действующего трудового законодательства (ст. ст. 238, 242‒244 ТК РФ) за сохранность вверенного ему имущества

13. Разглашение коммерческой информации.

14. Проведение без разрешения руководства интервью, встреч, переговоров, касающихся деятельности фирмы.

Если возникают разногласия между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению хозяйственных операций, то документы по ним могут приниматься к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

## 4.2. Учетная политика

Учетная политика – совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами и особенностями своей деятельности.

**Учетная политика организации**

*принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета*

способ применения счетов и системы регистров бухгалтерского учета

способ организации документооборота и инвентаризации

способ обработки информации

способ группировки и оценки факторов хозяйственной деятельности

способ погашения стоимости активов

Рис. 4.2. Способы ведения бухгалтерского учета

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем организации.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

‒ Изменение требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

‒ Разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

‒ При существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики.

Основные аспекты учетной политики организации определяются бухгалтерским учетом, который ведется бухгалтерской службой, во главе которой стоит главный бухгалтер.

Учетная политика, которая непосредственно принята организацией, должна обеспечивать целостность и единство всей системы бухгалтерского учета. Она полностью охватывает все аспекты учетного процесса. Основные аспекты учебного процесса ‒ технический, методический и организационный.

Методические аспекты учетной политики – это способы бухгалтерского учета, которые широко применяются, что может повлечь за собой отражение имущественного положения и финансового состояния организации.

Технический аспект учетной политики – конкретно указывает на то, что в организации реализуются методы осуществления бухгалтерского учета в книгах учета.

Организационный аспект учетной политики – контроль осуществления способов осуществления бухгалтерского учета.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

**Факторы, влияющие на учетную политику организации**

**Правовой и организационно-экономический статус**

Форма собственности (частное, государственное)

Отрасль и вид деятельности (торговля, строительство, туризм, транспорт и др))

Организационно-правовая форма (акционерное общество, общество с ограниченное ответственностью)

Размеры предприятия (масштабы деятельности, численность персонала, объемы продаж и т.д.)

**Текущие и долгосрочные цели организации**

Привлечение дополнительных финансовых ресурсов

Осуществление инвестиционных программ

Укрепление конкурентных позиций на рынке и т.д.

**Кадровое обеспечение**

Уровень квалификации персонала (опыт, навыки, степень понимания стоящих перед ними задач)

Система материальной заинтересованности в эффективности работы организации и материальной ответственности за выполняемые обязанности

**Особенности деятельности**

Производственная (технологическая структура, потребляемые ресурсы)

Коммерческая (организация снабжения и сбыта, системы и формы расчетов, взаимоотношения с покупателями)

Финансовая (взаимоотношения с банками и другими финансовыми структурами, налоговыми органами)

Управленческая (структура управления, независимость от собственников и отчетность перед ними, уровень технического обеспечения)

**Хозяйствующая ситуация**

Развитость инфраструктуры рынка

Состояние законодательства (налогового, хозяйственного, бухгалтерского)

Благоприятность инвестиционного климата и т.д.

***Основные элементы учетной политики***

1. Рабочий план счетов. Является определяющим в системе бухгалтерского учета. Он должен соответствовать целям, задачам бухгалтерского учета, быть связанным с налоговой политикой и организацией учета финансовых результатов. Разрабатывается на основе действующего плана счетов. В рабочем плане счетов рекомендуется указывать шифры и наименования субсчетов, применяемых организацией и необходимых для ведения синтетического и аналитического учета.

2. Порядок проведения инвентаризации. Альтернативные способы:

‒ определение сроков проведения инвентаризаций и их количества в отчетном году (кроме инвентаризаций, обязательных по законодательству Российской Федерации);

‒ перечень активов и обязательств, проверяемых при проведении каждой инвентаризации.

3. Правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Альтернативные способы ‒ бухгалтерский учет ведет:

‒ бухгалтерская служба;

‒ специализированная организация на договорной основе;

‒ руководитель организации.

Первичные документы могут составляться на:

‒ бумажных носителях;

‒ машиночитаемых носителях информации.

4. Формы организации бухгалтерского учета. Организации могут использовать следующие формы учета:

‒ автоматизированную (компьютерную);

‒ ручную

‒ упрощенную;

5. Способы ведения бухгалтерского учета, в частности:

‒ начисления амортизации ОС, НМА;

‒ оценки материально-производственных запасов, товаров, готовой продукции и др;

‒ группировки хозяйственных операций;

‒ организации документооборота;

‒ применения счетов бухгалтерского учета;

‒ проведения инвентаризации;

‒ обработки информации;

‒ ведения учетных регистров.

## 4.3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

*МСФО* (международные стандарты финансовой отчетности) – свод правил, методов, терминов и процедур бухгалтерского учета, разработанных КМСФО (Комитет по международным стандартам финансовой отчётности) и носящих рекомендательный характер.

В связи с выпуском приказа Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» МСФО получили официальное признание на территории Российской Федерации.

Сегодня в России учет по МСФО ведут уже не только крупные компании, банки и страховые организации. Фирмы, перешедшие на МСФО, получают быстрый выход на западные кредиты и имеют больший интерес со стороны иностранных инвесторов, ведь результаты деятельности бизнеса, представленные в отчетности, составленной по МСФО, хорошо понимаемы инвесторами во всем мире. Уже более чем в 120 государствах отчетность составляется на основе применения МСФО.

Главная цель МСФО — сделать отчетность максимально полезной для пользователей, принимающих экономические решения. Отчетность по МСФО дает объективную информацию о финансовом положении компании и позволяет сравнивать финансовое положение фирмы с иностранными конкурентами по сопоставимым параметрам.

Логика разработчиков МСФО состоит в том, что ответы на возникающие вопросы можно найти в стандартах, а если правила учета какой-либо ситуации не урегулированы МСФО, нужно руководствоваться Концептуальными основами (Framework). Концептуальные основы дополняют стандарты, не имеют над ними приоритета и не противоречат им.

Вопросы, рассмотренные в Концептуальных основах - это подразделение объектов отчетности по элементам, вопросы оценки, цель подготовки финансовой отчетности по МСФО. Преж­де всего, Концептуальные осно­вы выделяют круг лиц, которые являются основными пользователями финансовой отчетности: инвесторы, потенциальные инвесторы, заимодавцы и другие кредиторы. Среди прочих пользователей названы также: собственный менеджмент, регулирующие органы, общественность. Ориентироваться при подготовке отчетности только на отдельную группу пользователей (например, на инвесторов) запрещается, так как отчетность должна быть составлена достоверно, а не отражать интересы отдельной группы поль­зователей.

К основополагающим допущениям МСФО относят принцип (метод) начисления и принцип (метод) непрерывности деятельности компании. ***Принцип (метод) начисления*** заключается в том, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. ***Принцип (метод) непрерывности деятельности* *компании*** означает, что компания продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А значит активы предприятия будут отражаться по первоначальной стоимости без учёта ликвидационных расходов.

Концептуальные основы выделяют следующие элементы финансовой отчетности: доходы, расходы, активы, собственный капитал, обязательства.

**Элементы финансовой отчетности в соответствии с МСФО**

**Расходы** – это сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличению обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала).

**Доходы** – это увеличение экономических выгод компании за отчётный период, что приводит к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставной капитал). Доход включает выручку, полученную в результате основной (уставной) и неосновной деятельности предприятия.

**Активы** – это средства или ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод. Активы отражаются в балансе при условии, если существует вероятность будущих экономических выгод и стоимость активов может быть надёжно измерена. При определении актива право собственности на него не является основным.

**Собственный капитал** – это оставшаяся доля активов предприятия после вычета всех обязательств.

**Обязательства** – это существующая на отчётную дату задолженность, возникшая из событий прошлых периодов, погашение которой приведёт к оттоку ресурсов предприятия. Обязательства отражаются в балансе, только когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, в результате погашения существующего обязательства, и величина такого погашения может быть надёжно измерена.

Рис. 4.4. Элементы финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Концепция ***справедливой стоимости*** является основополагающим принципом МСФО. Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив или исполнить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, взаимно независимыми и заинтересованными в совершении указанной операции сторонами. Наиболее достоверным подтверждением справедливой стоимости являются цены на активном рынке аналогичных активов, скорректированные с учетом степени изношенности актива.

При отсутствии активного рынка аналогичных активов, можно использовать другие источники информации. Например, скорректированные с учетом различий, цены на активном рынке других активов.

Для определения справедливой стоимости активов, в соответствии с МСФО, организации обязаны проводить ежегодную проверку активов на обесценение. В российском бухгалтерском учете переоценка активов (например, основных средств) является правом организации, а не ее обязанностью.

Международными стандартами к аналогам справедливой стоимости в части оценки активов и обязательств относят первоначальную стоимость, текущую стоимость, возможную цену продажи, а также приведенную стоимость.

**Приведённая стоимость** (дисконтированная стоимость): для активов – это дисконтированная стоимость будущих чистых притоков денежных средств в условиях нормального функционирования предприятия, для обязательств – дисконтированная стоимость будущих оттоков денежных средств в условиях нормального функционирования предприятия.

**Первоначальная стоимость** (фактическая стоимость приобретения): для активов – это стоимость их приобретения, а для обязательств – сумма, полученная в обмен на обязательство. Первоначальная стоимость выражается в фактических ценах в момент совершения сделки.

**Базисы оценки в МСФО**

**Возможная стоимость продажи** (реализационная или ликвидационная стоимость) или стоимость погашения: для активов – это сумма денежных средств, которые можно получить в результате их продажи, а для обязательств – это стоимость их погашения при нормальных условиях функционирования компании.

**Текущая стоимость** (восстановительная стоимость): для активов – это средства, которые необходимо заплатить, если бы они приобретаются в настоящий момент, для обязательств – сумма, которую нужно заплатить для погашения обязательства в настоящий момент.

Рис. 4.4. Базисы оценки в МСФО

На основе международных стандартов разрабатываются российские национальные стандарты бухгалтерского учета (ПБУ). Пример соответствия отдельных международных стандартов российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) представлен в таблице 4.1.

Таблица 4.1.

Пример соответствия отдельных международных стандартов РСБУ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | **МСФО (IAS, IFRS)** | **РСБУ** |
| 1. | МСФО (IAS) 1 ["Представление финансовой отчетности"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-1) | ПБУ 4/99 "[Бухгалтерская отчетность организации](http://bmcenter.ru/Files/PBU-04-1999)" |
| 2. | МСФО (IAS) 2 ["Запасы"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-2) | ПБУ 5/01 "[Учет материально-производственных запасов](http://bmcenter.ru/Files/PBU-05-2001)" |
| 3. | МСФО (IAS) 7 ["Отчеты о движении денежных средств"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-7) | ПБУ 23/2011 «[Отчет о движении денежных средств](http://bmcenter.ru/Files/PBU-23-2011)» |
| 4. | МСФО (IAS) 8 ["Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-8) | ПБУ 1/08 "[Учетная политика организации](http://bmcenter.ru/Files/PBU-01-2008)"  ПБУ 21/2008 «[Изменения оценочных значений](http://bmcenter.ru/Files/PBU-21-2008)»  ПБУ 22/2010 «[Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности](http://bmcenter.ru/Files/PBU-22-2010)» |
| 5. | МСФО (IAS) 10 ["События после отчетной даты"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-10) | ПБУ 7/98 "[События после отчетной даты](http://bmcenter.ru/Files/PBU-07-1998)" |
| 6. | МСФО (IAS) 11 ["Договоры подряда"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-11) | ПБУ 2/08 "[Учет договоров строительного подряда](http://bmcenter.ru/Files/PBU-02-2008)" |
| 7. | МСФО (IAS) 12 ["Налоги на прибыль"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-12) | ПБУ 18/02 "[Учет расчетов по налогу на прибыль](http://bmcenter.ru/Files/PBU-18-2002)" |
| 8. | МСФО (IAS) 16 ["Основные средства"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-16) | ПБУ 6/01 "[Учет основных средств](http://bmcenter.ru/Files/PBU-06-2001)" |
| 9. | МСФО (IAS) 17 ["Аренда"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-17) | Проект ПБУ «[Учет аренды](http://bmcenter.ru/Files/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82-%D0%9F%D0%91%D0%A3-%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82-%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%B4%D1%8B)» |
| 10. | МСФО (IAS) 18 ["Выручка"](http://bmcenter.ru/Files/IAS-18) | ПБУ 9/99 "[Доходы организации](http://bmcenter.ru/Files/PBU-09-1999)" |
| 11. | МСФО (IFRS) 1 ["Первое применение МСФО"](http://bmcenter.ru/Files/IFRS-1) | нет |
| 12. | МСФО (IFRS) 11 [«Совместная деятельность»](http://bmcenter.ru/Files/IFRS-11) | ПБУ 20/2003 [«](http://bmcenter.ru/Files/PBU-10-1999)[Информация об участии в совместной деятельности](http://bmcenter.ru/Files/PBU-20-2003)» |
| 13. | МСФО (IFRS) 12 [«Раскрытие информации об участии в других предприятиях»](http://bmcenter.ru/Files/IFRS-12) | нет |
| 14. | МСФО (IFRS) 13 [«Оценка справедливой стоимости»](http://bmcenter.ru/Files/IFRS-13) | нет |
| 15. | и другие стандарты IAS, IFRS | … |

Каждый стандарт IAS или IFRS включает следующие элементы:

* объект учёта – даётся определение объекта учёта и основных понятий, связанных с ним;
* признание объекта учёта – даётся описание критериев отнесения объектов учёта к различным элементам отчётности;
* оценка объекта учёта – приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчётности;
* отражение в финансовой отчётности – раскрытие информации об объекте учёта в различных формах финансовой отчётности.

Сравнение состава финансовой отчётности, представляемой в соответствии с МСФО, и отчетности, составляемой по российскому законодательству, приведено в таблице.

Таблица 4.2

Состав финансовой отчетности по МСФО и российскому законодательству

|  |  |
| --- | --- |
| **МСФО** | **Российское законодательство** |
| Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс) | Бухгалтерский баланс |
| Отчёт о прибылях и убытках | Отчёт о финансовых результатах |
| Отчёт об изменениях капитала | Отчёт об изменениях капитала |
| Отчёт о движении денежных средств | Отчёт о движении денежных средств |
| **-** | Приложение к бухгалтерскому балансу |
| **-** | Отчёт о целевом использовании полученных средств |
| Учётная политика и пояснительная записка | Пояснительная записка |
| **-** | Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчётности, если она подлежит обязательному аудиту |

Международными стандартами не предусмотрена какая-либо стандартная форма баланса и определяется лишь круг обязательных статей баланса: основные средства, нематериальные активы, финансовые активы, инвестиции, запасы, задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность, денежные средства и их эквиваленты, краткосрочные обязательства, налоговые обязательства, резервы, долгосрочные обязательства, доля меньшинства, выпущенный капитал и резервы.

В России форма баланса закреплена законодательно, а в раскрытии статей имеется ряд различий между балансом, составленным по МСФО и РСБУ. Например, действуют разные подходы к отражению амортизации основных средств, переоценке внеоборотных активов, оценке материально-производственных запасов и др.

Существуют различия и между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках по МСФО. Они связаны в первую очередь с тем, что согласно МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «по назначению затрат», т.е. по функциональному признаку расходов (наиболее широко применяемый на практике), то они должны дополнительно раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу.

В целом, в России выбран один из наиболее рациональных способов приме­нения МСФО – их адаптация. Она предполагает постепенное совер­шенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответ­ствии с требованиями международных стандартов. Данный способ внедрения МСФО соответствует подходу большинства европейских стран, следовательно, приближает экономическую интеграцию, гармо­низацию систем учета и отчетности. При этом особенно важно, чтобы в результате адаптации была достигнута сопоставимость данных финан­совой отчетности российских и иностранных компаний. Однако существует ряд трудностей методологического характера. Большая их часть связана с необходимостью адаптации оригинального текста МСФО к российской терминологии, экономическим и правовым условиям.

**Менеджеру, студенту, преподавателю**

|  |
| --- |
| **НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ и переработка:**  **1. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...**  **2. Диссертации и научные работы**  **3. Школьные задания**  **Онлайн-консультации**  **Любая тематика, в том числе ТЕХНИКА**  **Приглашаем авторов**  [**http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml)  **УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ –**  **На сайте электронной библиотеки по экономике и праву**  [**www.учебники.информ2000.рф**](http://www.учебники.информ2000.рф) |

|  |  |
| --- | --- |
| [**СТУДЕНЧЕСКИЕ и АСПИРАНТСКИЕ РАБОТЫ на ЗАКАЗ**](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |