

И. М. Дмитриева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ ДЛЯ СПО

5-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом
среднего профессионального образования
в качестве учебника и практикума для студентов образовательных
учреждений среднего профессионального образования*

**Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru**

Москва ■ Юрайт ■ 2019

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723
Д53

Автор:

Дмитриева Ирина Михайловна — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры мировой экономики факультета мировой экономики Дипломатической академии МИД России.

Рецензенты:

Пласкова Н. С. — профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры финансового контроля, анализа и аудита финансового факультета Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова;

Чипуренко Е. В. — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации.

Дмитриева, И. М.

Д53 Бухгалтерский учет : учебник и практикум для СПО / И. М. Дмитриева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 325 с. — Серия : Профессиональное образование.

ISBN 978-5-534-02641-2

Содержание учебника «Бухгалтерский учет» построено в соответствии с действующими нормативно-правовыми документами, имеет логическую структуру и последовательность изучения материала для студентов экономического профиля.

Изложение материала начинается с теории бухгалтерского учета и заканчивается основами МСФО. Содержание учебника разбито на пять основных модулей, внутри которых материал представлен с позиции освоения студентами соответствующих компетенций.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования и профессиональным требованиям.

Для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, изучающих бухгалтерский учет.

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723



Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».

ISBN 978-5-534-02641-2

© Дмитриева И. М., 2011
© Дмитриева И. М., 2016, с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2019

Оглавление

Введение.....	6
---------------	---

Раздел I

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1. Правовое регулирование, предмет и метод бухгалтерского учета	11
1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета	11
1.2. Сущность и содержание бухгалтерского учета, его основные задачи.....	20
1.3. Предмет и метод бухгалтерского учета.....	25
<i>Контрольные вопросы</i>	56
<i>Тесты</i>	57
Глава 2. Регистры и бухгалтерская отчетность организации	59
2.1. Регистры и формы бухгалтерского учета	59
2.2. Бухгалтерский баланс и принципы его построения	65
2.3. Особенности учета и формирования отчетности для малых предприятий.....	70
<i>Контрольные вопросы</i>	77
<i>Тесты</i>	77

Раздел II

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Глава 3. Учет денежных средств	81
3.1. Документация и учет кассовых операций	82
3.2. Учет денежных средств в банках	94
<i>Контрольные вопросы</i>	101
<i>Тесты</i>	101
Глава 4. Учет финансовых вложений	103
4.1. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.....	104
4.2. Учет операций по уступке права требования.....	111
4.3. Учет операций по совместной деятельности	114
<i>Контрольные вопросы</i>	117
<i>Тесты</i>	117
Глава 5. Учет расчетов	119
5.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	119
5.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	124

5.3. Учет расчетов по кредитам и займам	128
5.4. Учет расчетов с бюджетом	131
5.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	134
5.6. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	137
5.7. Учет расчетов с учредителями.....	142
5.8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	144
5.9. Учет товарообменных операций	148
5.10. Учет вексельных операций	151
<i>Контрольные вопросы</i>	155
<i>Тесты</i>	155
Глава 6. Учет материально-производственных запасов, готовой продукции и ее реализации	159
6.1. Учет материально-производственных запасов.....	159
6.2. Учет готовой продукции и ее реализации	168
<i>Контрольные вопросы</i>	172
<i>Тесты</i>	173
Глава 7. Учет долгосрочных инвестиций, основных средств и нематериальных активов	175
7.1. Учет долгосрочных инвестиций.....	175
7.2. Учет основных средств.....	180
7.3. Учет нематериальных активов	194
<i>Контрольные вопросы</i>	200
<i>Тесты</i>	201
Глава 8. Учет затрат на производство, финансовых результатов и распределения прибыли	203
8.1. Учет затрат на производство	203
8.2. Учет финансовых результатов и нераспределенной прибыли.....	210
<i>Контрольные вопросы</i>	214
<i>Тесты</i>	214
Глава 9. Учет капитала и фондов.....	217
9.1. Учет уставного капитала.....	217
9.2. Учет добавочного капитала.....	221
9.3. Учет резервного капитала	223
<i>Контрольные вопросы</i>	224
<i>Тесты</i>	224
Глава 10. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	226
<i>Контрольные вопросы</i>	231
<i>Тесты</i>	232

Раздел III

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава 11. Предмет, метод и системы управленческого учета	237
<i>Контрольные вопросы</i>	244
<i>Тесты</i>	244

Глава 12. Методы калькулирования себестоимости	
продукции, работ, услуг	246
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>250</i>
<i>Тесты</i>	<i>250</i>

Раздел IV

ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Глава 13. Роль и значение МСФО, их концептуальные	
основы.....	255
13.1. Значение МСФО, их соответствие национальным	
стандартам.....	255
13.2. Концептуальные основы МСФО	260
13.3. Структура и содержание финансовой отчетности	
в соответствии с МСФО	269
13.4. Учетная политика в соответствии с МСФО	278
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>280</i>
<i>Тесты</i>	<i>280</i>
Глава 14. Отражение основных элементов отчетности	
по международным стандартам	281
14.1. Текущие материальные активы, их оценка и отражение	
в отчетности.....	281
14.2. Основные средства, их оценка и отражение в отчетности.....	284
14.3. Нематериальные активы, их оценка и отражение	
в отчетности.....	290
14.4. Выручка, условия ее признания и отражения в отчетности	294
14.5. Финансовые инструменты, обязательства и капитал,	
их классификация и отражение в отчетности	297
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>304</i>
<i>Тесты</i>	<i>305</i>
Практикум	306
Литература	319
Ответы к тестам	324

Введение

Переход России к рыночной экономике вызвал неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в стране в соответствии с требованиями рынка и необходимостью доступности финансовой отчетности российских организаций для иностранных инвесторов и других внешних пользователей. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 (далее — Постановление Правительства РФ № 283) в качестве основы реформирования отечественного учета были выбраны Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), получившие в последние годы признание во многих странах мира. Министерством финансов Российской Федерации (Минфин России) была разработана и утверждена приказом от 1 июля 2004 г. № 180 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее — Концепция развития бухучета).

Правительственная программа реформирования бухгалтерского учета предусматривает приведение национальной системы учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО. В ходе выполнения правительственной программы был принят Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», утверждены новые Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), модернизируется план счетов бухгалтерского учета.

В области социально-экономической политики Правительством РФ была поставлена задача по повышению прозрачности и инвестиционной привлекательности российской экономики. Одним из факторов повышения инвестиционной привлекательности российских организаций должно стать совершенствование бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО.

Вопрос о перспективах применения МСФО для российских организаций возник еще в начале 1990—1991 гг. в связи с либерализацией внешней торговли и созданием крупных акционерных обществ в результате приватизации государственной собственности. Составление отчетности по международным стандартам для таких организаций было вынужденной мерой в связи с выходом

их ценных бумаг на международные рынки. В то же время система национального бухгалтерского учета еще сохраняла методические и организационные подходы, присущие плановой экономике. В этой связи и возник вопрос о целесообразности применения международных стандартов отчетности для российских организаций.

В настоящее время продолжается развитие глобализационных процессов в мировой экономике. Россия вступила во Всемирную торговую организацию (ВТО), расширяются связи российских организаций с зарубежными фондовыми биржами, банками, крупными торговыми партнерами, инвесторами и посредниками, часть российских организаций переросла в транснациональные корпорации.

В целях широкого привлечения инвестиций, в том числе иностранных, бухгалтерская отчетность должна отвечать требованиям достоверности, доступности и прозрачности.

В связи с этим в соответствии с приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н на территории Российской Федерации были введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности, которые применяются по мере их опубликования в официальных печатных органах.

Основной задачей реформирования российского учета и отчетности стало формирование системы национальных стандартов учета и составления отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов. Для решения поставленной задачи в последние годы были осуществлены такие меры, как выпуск целого ряда ПБУ на основе принципов МСФО; трансформация основных форм российской бухгалтерской отчетности; постепенное внедрение МСФО, активная подготовка бухгалтерских кадров и другие меры.

Рыночные отношения подразумевают заинтересованную подотчетность заемщиков перед кредиторами, эмитентов перед инвесторами, банков перед вкладчиками, высшего управленческого персонала перед акционерами. Противоречия между прозрачностью отчетности и конфиденциальностью информации преодолеваются точным соблюдением требований МСФО по раскрытию информации в финансовой отчетности.

Специалистам в области экономики знание бухгалтерского учета необходимо как с позиции изучения документального оформления хозяйственных операций, так и в целях ознакомления с методикой отражения на бухгалтерских счетах основных хозяйственных операций организации, связанных с возникновением и движением активов, их источников, обязательств, капитала. Будущие эконо-

мисты должны знать основы законодательно-нормативного регулирования бухгалтерского учета, в частности основные положения по бухгалтерскому учету, уметь «читать» и анализировать бухгалтерскую отчетность.

В результате изучения теории бухгалтерского учета, бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также международных стандартов финансовой отчетности студенты должны освоить:

трудовые действия

- владеть навыками документационного и информационного обеспечения деятельности организации;

- выбора и применения прикладных программных продуктов в области автоматизации бухгалтерского учета;

необходимые умения

- применять методику учета активов, обязательств и капитала организации;

- формировать варианты учетной политики организации;

- составлять бухгалтерскую отчетность организации;

- оценивать и анализировать финансовые возможности организации;

- применять МСФО;

необходимые знания

- сущность и методы бухгалтерского учета, основы его организации;

- учетная политика организации;

- методика бухгалтерского учета активов, обязательств и капитала;

- состав и содержание бухгалтерской отчетности организации;

- действующие МСФО и разъяснения к ним;

- возможности автоматизации бухгалтерского учета.

Раздел I
ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА



Глава 1

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ, ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В результате изучения главы 1 студенты должны:

знать

- как строится система нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- задачи и функции бухгалтерского учета;
- какие законодательные акты и нормативные документы используются в системе регулирования учета;
- как пользоваться планом счетов бухгалтерского учета и составлять бухгалтерские проводки на счетах;
- предмет и метод бухгалтерского учета;

уметь

- применять основные нормативные документы в области правового регулирования бухгалтерского учета;
- использовать план счетов бухгалтерского учета;
- классифицировать счета на активные и пассивные, делить имущество по составу, размещению и источникам образования;
- применять основные требования и допущения в бухгалтерском учете;

владеть

- навыками работы с законодательными и нормативными документами;
 - умением применять документацию, оценку, калькуляцию, счета и двойную запись на счетах и другие методы бухгалтерского учета;
 - навыками составления бухгалтерских проводок.
-

1.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Сложившаяся за последнее время система рыночных отношений в России и новая экономическая среда обусловили необходимость правового регулирования бухгалтерского учета на законодательном уровне. В декабре 2011 г. был принят Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (далее — Закон о бухгалтерском учете), в котором закреплено, что основными целями законодательства о бухгалтерском учете являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской

(финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы) и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Действие Закона о бухгалтерском учете распространяется:

- на коммерческие и некоммерческие организации;
- государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- Центральный банк РФ (Банк России);
- индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации.

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются Минфин России и Банк России. Регулирование бухгалтерского учета могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации.

Минфин России:

- утверждает программу разработки федеральных стандартов, федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;
- организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;
- утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- участвует в разработке международных стандартов;
- представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Банк России:

- разрабатывает, утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

- участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;
- участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;
- участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в разработке международных стандартов.

Саморегулируемая организация:

- разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;
- участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов и в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;
- обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;
- разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;
- разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;
- участвует в разработке международных стандартов.

Совет по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России проводит экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов на предмет:

- соответствия законодательству РФ о бухгалтерском учете;
- соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года, пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- 1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы;

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

— определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

— допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

— порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

— требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

— план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций;

— состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах и состав приложений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о целевом использовании средств;

— условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

— состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

— упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Следует отметить, что федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Закону о бухгалтерском учете. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

В настоящее время, когда отсутствуют федеральные и отраслевые стандарты, система нормативного регулирования бухгалтерского учета имеет четыре уровня.

К первому уровню — **законодательному** — относятся федеральные законы, постановления Правительства РФ, указы Президента РФ. На данном уровне системы определяется стратегическая линия развития бухгалтерского учета и его реформирования в соответствии с МСФО. В бухгалтерском учете существуют следующие **допущения**, признанные в мировой практике:

— *имущественной обособленности*, когда активы и обязательства организации существуют отдельно от активов и обязательств собственников этой организации, а также других организаций;

— *непрерывности деятельности* — организация осуществляет уставную деятельность без намерения ликвидации в обозримом будущем;

— *временной определенности фактов хозяйственной деятельности* — факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, когда они произошли, независимо от времени оплаты или поступления денежных средств.

К основным **требованиям**, предъявляемым к бухгалтерскому учету в соответствии с международной практикой, относятся:

— *полнота* — в бухгалтерском учете отражаются все без исключения факты хозяйственной деятельности;

— *осмотрительность* — большая готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем доходов и активов;

— *ведущая роль содержания перед формой* — факты хозяйственной деятельности учитываются, исходя из их экономического содержания и при соблюдении правовой формы;

— *рациональность* — оптимизация затрат на ведение бухгалтерского учета.

Законом о бухгалтерском учете были определены основные требования к ведению учета и отчетности, которые нашли свое дальнейшее развитие в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (далее — Положение по ведению бухучета и отчетности).

К высшему уровню регулирования бухгалтерского учета относятся и другие федеральные законы, опосредовано влияющие на организацию и методику ведения учета. В частности, это Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон об АО), Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об ООО), Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон о валютном регулировании) и другие федеральные законы.

Ко второму уровню регулирования бухгалтерского учета — **нормативному** — относятся российские бухгалтерские стандарты (ПБУ). На уровне стандартов определяется тактическое применение базовых принципов бухгалтерского учета, определенных на законодательном уровне.

Российские стандарты разрабатываются исходя из положений МСФО, но полной аналогии между ними нет, поскольку российские стандарты создаются на базе традиционного отечественного учета и в рамках гражданского и налогового законодательств, действующих в нашей стране. Положения по бухгалтерскому учету разрабатываются и утверждаются приказами Минфина России, носят обязательный для исполнения характер и определяют методику ведения отдельных участков учета, видов имущества и обязательств. Например, ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (далее — ПБУ 6/01), было разработано с учетом основных требований МСФО (IAS) 16 «Основные средства», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (далее — ПБУ 5/01) — на основе положений МСФО (IAS) 2 «Запасы» и т.д.

К 2017 г. Минфином России было разработано 24 стандарта, отдельные стандарты перерабатываются, и их выпуск ожидается и в дальнейшем.

К третьему уровню регулирования бухгалтерского учета — **методическому** — относятся инструкции, методические указания, письма, разъяснения, которые выпускаются как Минфином России, так и другими органами, в частности, Федеральной налоговой службой (ФНС России), Федеральной службой финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзором), Федеральной службой государственной статистики (Росстатом), Федеральным агентством по управлению государственным имуществом (Росимуществом) и другими ведомствами. Документы третьего уровня носят, как правило, рекомендательный характер и не регистрируются в Министерстве юстиции Российской Федерации (Минюсте России). К данному уровню можно отнести План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению, введенные в действие приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. Указанный документ по определению самого министерства не носит нормативно-правового характера и при решении спорных вопросов в области методики учета приоритет должен быть отдан соответствующим стандартам, т.е. документам второго уровня. К третьему уровню относятся различного рода инструкции, например по составлению форм отчетности, письма отраслевых министерств и т.д.

Четвертый уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета формируется самой организацией в виде **учетной политики** как совокупности способов ведения бухгалтерского

учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

В случае если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными или отраслевыми стандартами.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем организации. При этом, исходя из базовых принципов бухгалтерского учета, предполагается, что учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Она вводится в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения приказа, применяется всеми филиалами и представительствами организации, независимо от их места нахождения. Изменяться учетная политика может в случаях, когда меняется законодательство или нормативные акты по бухгалтерскому учету, или если организация разрабатывает новые способы ведения учета, применение которых приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета, или существенно меняет условия своей деятельности.

Вполне естественно, что документы четвертого уровня нормативного регулирования не могут противоречить документам третьего, второго и первого уровней. Иными словами, когда определены стратегия и тактика на первом и втором уровнях, получены соответствующие методические рекомендации на третьем уровне, организация на своем уровне формирует совокупность способов ведения учета.

В новом Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который вступил в действие с 1 января 2013 г., определено, что регулирование бухгалтерского учета, помимо федерального закона, будет осуществляться с помощью таких документов, как федеральные стандарты, отраслевые стан-

дарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта. Таким образом, принципы нормативного регулирования бухгалтерского учета сохраняются.

Рассмотрим, как действует система нормативного регулирования бухгалтерского учета на примере бухгалтерской отчетности.

Пример 1.1

На первом уровне в Законе о бухгалтерском учете определены состав отчетности, адреса и сроки представления, публичность отчетности; в Положении по ведению бухучета и отчетности представлены основные правила составления и представления отчетности, даны правила оценки статей бухгалтерской отчетности.

На втором уровне нормативного регулирования действуют стандарты — ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

На третьем уровне выпущен приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Исходя из указанных документов, организация на *четвертом уровне* в приказе по учетной политике закрепляет основные положения по составлению и представлению отчетности, составу ее форм и расшивке отдельных статей.

Помимо вышеуказанных документов действуют такие МСФО, как: IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 7 «Отчет о движении денежных средств», IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и др.

Учетная политика организации как совокупность способов ведения учета в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее — ПБУ 1/2008), имеет два основных аспекта: организационно-технический и методический.

Организационно-технический аспект предполагает раскрытие информации об организации бухгалтерской службы, рабочем плане счетов, формах первичных документов, регистров и документов для внутренней бухгалтерской отчетности, порядка проведения инвентаризаций активов и обязательств, методов оценки активов и обязательств, правил документооборота, контроля над хозяйственными операциями и т.д.

Методический аспект учетной политики предполагает выбор и обоснование одного из нескольких способов ведения учета исходя из вариантов, определенных в положениях по ведению бухгалтерского учета. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения учета, то организация самостоятельно их разрабатывает в соответствии с иными положениями или МСФО.

При раскрытии организацией методического аспекта учетной политики следует также учитывать, что выбранный способ ведения учета отдельных объектов будет формировать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов или, наоборот, полученная информация не будет приниматься в целях налогообложения.

С введением в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (НК РФ) возникло понятие *налогового учета*, который представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с установленным порядком. Налоговый учет осуществляется для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, которые осуществлялись налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Также он нужен для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей и контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

В этой связи возникла необходимость применять *учетную политику для целей налогообложения*, которая представляет собой совокупность способов ведения налогового учета. Так же как и учетная политика, налоговая политика организаций имеет два аспекта: организационно-технический и методический, а также содержит ряд элементов методики исчисления некоторых налогов.

Организация может иметь два отдельных приказа по учетной политике — для целей бухгалтерского и налогового учета; один приказ с двумя разделами (первый — учетная политика для целей бухгалтерского учета, второй — для целей налогообложения) или объединенную учетную политику. Если организация вновь создана, то приказ по учетной политике утверждается руководителем до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации организации. Учетная политика для целей налогообложения утверждается руководителем не позднее окончания первого налогового периода.

1.2. Сущность и содержание бухгалтерского учета, его основные задачи

Согласно Закону о бухгалтерском учете **бухгалтерский учет** представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования дея-

тельности, доходы, расходы) и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Из приведенного определения, которое соответствует принятому в мировой практике, следует, что объектами учета являются как сами факты хозяйственной жизни, так и имущество организаций, источники их финансирования, а также их обязательства, доходы и расходы, формируемые в процессе деятельности.

В соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете организация обязана вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет могут не вести:

— индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, — в случае если они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

— находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, — в случае если они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять следующие экономические субъекты:

1) субъекты малого предпринимательства;

2) некоммерческие организации, за исключением некоммерческих организаций, поступления денежных средств и иного имущества которых за предшествующий отчетный год превысили 3 млн руб., коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций, адвокатских палат, нотариальных палат, жилищных и жилищно-строительных кооперативов, кредитных потребительских кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов, микрофинансовых организаций, обществ взаимного страхования, организаций государственного сектора, государственных корпораций, государственных компаний и др.

В системе управления организацией бухгалтерскому учету принадлежит ведущая роль, не случайно бухгалтерская информация служит языком бизнеса, а бухгалтерская отчетность — визитной карточкой организации. Бухгалтерский учет не только системно собирает, регистрирует, но и обобщает информацию, необходимую

для различных уровней управления, начиная с высшего руководства и заканчивая начальниками отделов, цехов, участков, секций или других структурных подразделений организации.

Информацией бухгалтерского учета пользуется широкий круг потребителей, всю совокупность которых можно условно разбить на две группы: внешние потребители с прямыми интересами в деятельности и финансовом положении организации; внутренние потребители информации.

Исходя из этого условного деления, систему бухгалтерского учета можно разделить на две подсистемы: финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет (*financial accounting*) обеспечивает информацией внешних потребителей, таких как инвесторы, кредиторы, заказчики, акционеры. Указанные лица, как физические, так и юридические, в силу своих функций прямо заинтересованы в полной и достоверной информации об уставной деятельности организации, ее текущем хозяйственно-финансовом положении, результатах работы за отчетный год. Финансовый учет нормативно регулируется, информация представляется потребителям в унифицированном виде, согласно формам бухгалтерской отчетности, утверждаемым Минфином России. Информация финансового учета носит открытый и ретроспективный характер и представляется в сопоставимых числовых показателях, в денежном измерении.

Управленческий учет (*management accounting*) обеспечивает информацией внутренних потребителей: руководителей различных уровней, учредителей, участников, собственников имущества, акционеров — сотрудников организации. Информация управленческого учета о формировании затрат и финансовых результатов для указанного круга потребителей необходима для обоснования, выработки и принятия управленческих решений на различных уровнях в конкретной организации. В этой связи управленческий учет нормативно не регламентирован, информация может быть представлена в произвольной форме в виде справки, расчета, прогноза. Информация для управленческих звеньев всех уровней носит, как правило, закрытый характер и имеет перспективную направленность, при этом она может быть представлена не только в денежных, но и в натуральных измерителях.

Помимо вышеперечисленных пользователей бухгалтерской информации, имеющих прямые интересы, есть круг внешних пользователей данной информации с косвенными интересами в области контроля над правильностью, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов. Данное обстоятельство обусловило обособление налогового учета.

Налоговый учет (*tax accounting*) необходим для внешних пользователей с косвенными интересами, информация представляется особому кругу потребителей в лице налоговых инспекций в виде налоговых деклараций, составляемых по унифицированным формам.

Информация в налоговом учете носит как ретроспективный, так и перспективный характер (в части авансовых платежей) и, как правило, закрыта.

Бухгалтерская информация востребована не только широким кругом потребителей, она нужна и на различных стадиях процесса управления организацией: планировании, прогнозировании, оперативном контроле, финансовом анализе и т.д. Именно поэтому к бухгалтерской информации предъявляются особые требования. Она должна быть достоверной и объективной, оперативной и удобной для потребителей, в том числе зарубежных партнеров и инвесторов.

Таким образом, первой задачей и функцией современного бухгалтерского учета является **формирование полной и достоверной информации и информационное обеспечение заинтересованных пользователей.**

Вторая по значимости задача бухгалтерского учета — **контроль.** Информационное обеспечение внешних потребителей с прямыми и косвенными интересами дает возможность осуществлять контроль над соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственной деятельности. Внутренние потребители информации получают возможность осуществления контроля над целесообразностью совершения тех или иных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Контроль может быть *предварительным* и осуществляться на стадии, когда хозяйственная операция еще не произведена. Например, это предварительный контроль за отпуском сырья и материалов в производство, расходом наличных денежных средств на хозяйственные нужды, очередностью погашения обязательств организации.

Контроль может быть и *текущим*, или оперативным, и осуществляться в момент совершения хозяйственных операций, например, контроль за поступлением денежных средств в кассу, расходами отдельных структурных подразделений организации — участков, отделов, секций.

Когда хозяйственные операции организации или их комплекс завершены, проводится *последующий* контроль. Например, это

контроль за выполнением сметы расходов на текущий ремонт, расходованием средств на представительские функции, рекламу, командировки в соответствии с утвержденными нормами. Последующий контроль результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации дает информацию для проведения анализа ее финансового состояния.

Контрольная функция бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования приобретает особо значимую роль. С одной стороны, организациям различных отраслей и организационно-правовых форм предоставлено право самостоятельно формировать учетную и налоговую политику в рамках действующих нормативных документов, а с другой стороны, организации прямо заинтересованы в эффективном контроле над собственной хозяйственной деятельностью и ее результатами в условиях развития рыночных отношений и конкуренции.

Третьей задачей бухгалтерского учета является **выявление резервов дальнейшего развития организации**, решение которой невозможно без осуществления функций информационного обеспечения и контроля. Кроме того, при решении этой задачи появляется возможность предотвратить отрицательные результаты хозяйственной деятельности.

Пример 1.2

Руководство торговой организации получило бухгалтерскую информацию о том, что по договору поставки товаров, предусматривающему равномерную поставку в течение месяца на условии полной предоплаты, поступление товаров задерживается. Намеченный план по денежной выручке не выполняется. В текущем месяце денежных средств на рекламу и представительские расходы израсходовано больше, чем предполагалось по смете, а расходы на оплату почтово-телеграфных, телефонных, коммунальных услуг и аренды возросли.

Руководство организации принимает следующие решения: применить штрафные санкции к поставщику в соответствии с договором; сократить в следующем месяце представительские и рекламные расходы; снизить текущие расходы путем более экономного расходования электроэнергии; уменьшить расходы на междугородные телефонные переговоры, почтово-телеграфные расходы; изыскать возможность заключения альтернативных договоров поставки.

Принятие адекватных управленческих решений дало возможность избежать убытка как отрицательного результата деятельности.

Итак, правильно выстроенная система сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе и обязательствах организации является основой для принятия грамотных управленческих решений (рис. 1.1).

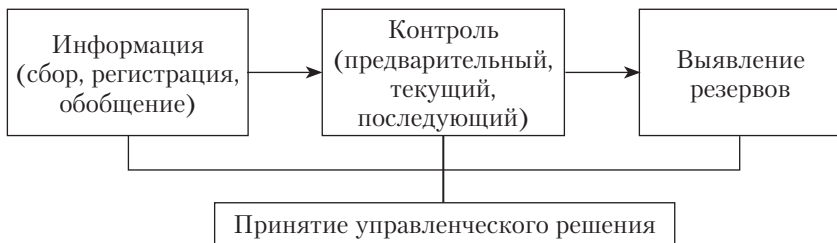


Рис. 1.1. Функции бухгалтерского учета в управлении организацией

1.3. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации, реализуемая через хозяйственные операции (действия).

В хозяйственных операциях организации отражаются в динамике движение имущества, его источников, обязательств перед организацией и самой организации и иных фактов хозяйственной деятельности. Активы, обязательства, источники финансирования, доходы и расходы, а также сами хозяйственные операции признаются **объектами** бухгалтерского учета.

Для отражения в бухгалтерском учете имущество организации оценивается в денежном выражении. При этом должны соблюдаться следующие основные принципы оценки, закрепленные в нормативных документах:

- имущество, *приобретенное за плату*, оценивается по фактическим затратам на его покупку (стоимость объекта, проценты по кредитам и займам для приобретения объекта, комиссионные вознаграждения посредникам, таможенные пошлины и сборы, затраты на транспортировку, хранение и доставку и т.п.);

- имущество, *произведенное в самой организации*, оценивается по фактическим затратам на его изготовление (затраты, связанные с использованием основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др.);

- имущество, *полученное безвозмездно*, оценивается по рыночной стоимости на дату постановки на учет, исходя из рыночной цены на данный или аналогичный вид имущества, подтвержденной документально или экспертным путем.

Имущество организации можно разделить по составу и назначению, а также по источникам средств, формирующих имущество.

По **составу** и **назначению** имущество делится на внеоборотные и оборотные активы.

К *внеоборотным активам* организации относятся нематериальные активы (исключительные права, патенты, деловая репутация); основные средства (земельные участки, здания, машины, оборудование); незавершенное строительство, а также долгосрочные финансовые вложения организации в дочерние, зависимые и другие общества и займы, предоставленные другим организациям на срок свыше 12 месяцев.

Оборотные активы — это запасы сырья и материалов; готовая продукция и товары; денежные средства в кассе, на расчетных и других счетах; а также краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги; займы, предоставленные организациям на срок до 12 месяцев.

Наряду с имуществом к объектам бухгалтерского учета относятся и **обязательства**.

Обязательства перед организацией в виде *дебиторской задолженности* представляют собой задолженность: покупателей и заказчиков за отгруженную им продукцию, выполненные работы или оказанные услуги; дочерних и зависимых обществ перед головной организацией; учредителей по взносам в уставный капитал организации, а также задолженность по авансам, выданным другим организациям, и векселям, полученным от других организаций за поставку товаров, оказание работ или выполнение услуг. Иными словами, дебиторская задолженность означает, что у организации есть средства, которые временно из оборота отвлечены (отвлеченные средства), при этом сроки погашения задолженности или привлечения средств могут быть различными.

По *источникам средств*, формирующих имущество, его можно разделить также на две большие группы: имущество, приобретенное или созданное за счет собственных средств, и, соответственно, — за счет заемных средств.

К *собственным средствам* организации относятся уставный, резервный и добавочный капиталы, а также нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года. К *заемным средствам* относятся займы и кредиты банков, как краткосрочные, так и долгосрочные.

К объектам бухгалтерского учета относится и *кредиторская задолженность* организации, поскольку обязательства возникают и у самой организации: перед поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги; перед дочерними и зависимыми обществами; перед персоналом организации по оплате труда; перед бюджетом по налогам и внебюджетными фондами по страховым взносам; по авансам, полученным в счет поставок и векселям, выданным за товары, работы или услуги, а также перед учредите-

лями по выплате доходов. Обязательства организации в виде кредиторской задолженности означают, что ею временно привлечены в оборот средства (привлеченные средства), при этом сроки погашения кредиторской задолженности, так же как и дебиторской, могут быть различными.

К объектам бухгалтерского учета относятся и **хозяйственные операции** организации, т.е. действия или факты хозяйственной жизни, вызывающие изменения как в составе самого имущества, так и его источников. Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, могут возникнуть в составе самого имущества или в составе источников средств, формирующих имущество. При этом указанные изменения могут как увеличивать, так и уменьшать стоимость имущества и его источников.

Пример 1.3

Организация оплатила поставщикам товары перечислением с расчетного счета. Имущество организации в виде денежных средств было уменьшено. Одновременно с этим уменьшилась и кредиторская задолженность перед поставщиками, или привлеченные средства.

Пример 1.4

На расчетный счет организации поступили денежные средства, полученные по кредитному договору с банком. Имущество организации в виде денежных средств увеличилось. С другой стороны, увеличился и источник формирования этого имущества, или заемные средства.

Пример 1.5

В кассу организации поступили деньги от заказчика за выполненные работы. Имущество организации в виде денежных средств увеличилось. С другой стороны, уменьшилась дебиторская задолженность заказчика, или отвлеченные средства.

Пример 1.6

Организацией были начислены дивиденды учредителям за счет чистой прибыли. Капитал организации как источник формирования имущества в виде чистой прибыли был уменьшен, одновременно была увеличена кредиторская задолженность перед учредителями, или привлеченные средства.

Мы убедились, что хозяйственные операции вызывают синхронные изменения как в составе имущества, так и в составе источников средств, формирующих это имущество.

Бухгалтерский учет как экономическая наука имеет не только предмет, но и метод. **Метод** бухгалтерского учета представляет

собой совокупность специфических приемов и способов для раскрытия и изучения предмета. К указанной совокупности приемов и способов относятся: документация, оценка, инвентаризация, калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерская (финансовая) отчетность. Рассмотрим отдельные элементы метода бухгалтерского учета.

Документация — это процесс оформления хозяйственных операций, проводимых организацией, определенными документами, которые будут служить первичными учетными документами для ведения бухгалтерского учета. Документация подтверждает достоверность фактов хозяйственной деятельности и обеспечивает создание сплошного массива информации.

Как указано в Законе о бухгалтерском учете, каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Документы могут носить оправдательный (приходные и расходные кассовые ордера); распорядительный (приказы, распоряжения, акты на списание объектов); комбинированный (платежные и расчетно-платежные ведомости, акты приемки-передачи объектов) характер. Документы составляются в момент совершения хозяйственной операции в самой организации (внутренние), но они могут быть получены и извне (внешние), например, выписка из расчетного счета в банке, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и т.п. Документы могут быть составлены по одному факту хозяйственной деятельности, например, накладная на отпуск материалов. Могут они быть и накопительными: лицевой счет сотрудника, инвентарная карточка учета основных средств и др.

В соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление, либо наименование

должности лица, ответственного за оформление свершившегося события;

— подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Как правило, первичный учетный документ составляется при совершении факта хозяйственной жизни, если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных.

До принятия Закона о бухгалтерском учете все документы независимо от вида и назначения принимались к учету, если они были составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом РФ.

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться некоторые формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, например, кассовые документы.

Исходя из требований бухгалтерского законодательства, формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. В первичном учетном документе допускаются исправления, при этом исправление должно содержать дату, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов. Среди документов есть особая группа — кассовые и банковские документы, по которым не допускается внесение исправлений.

Информация из первичных учетных документов переносится в бухгалтерские регистры (таблицы, книги, карточки), а затем — в бухгалтерскую отчетность (рис. 1.2).

Первичные учетные документы обеспечивают информацией менеджеров различных уровней и служат информационной основой как для внутрихозяйственного контроля, так и для внешнего аудита.

После того, как первичные учетные документы проверены бухгалтером на наличие необходимых реквизитов, правильность

оформления и подсчета итоговых сумм, они принимаются к учету и информация из них переносится в регистры — для систематизации и накопления информации в целях адекватного отражения в отчетности.

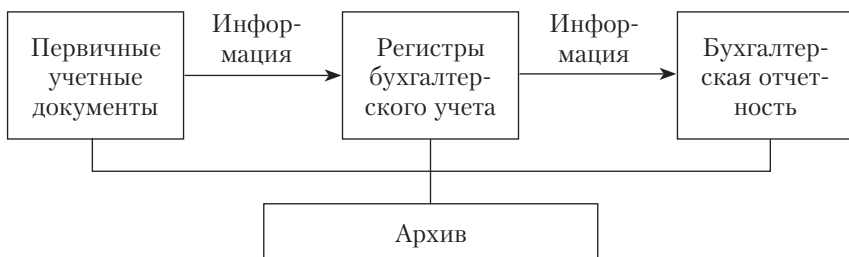


Рис. 1.2. Движение информации в системном бухгалтерском учете

До принятия Закона о бухгалтерском учете формы бухгалтерских регистров были обязательными к применению. Формы были разработаны и рекомендованы Минфином России или федеральными органами исполнительной власти.

С 1 января 2013 г. формы регистров бухгалтерского учета, утвержденные федеральными органами исполнительной власти, не являются обязательными к применению. В настоящее время формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В процессе заполнения регистров не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида, в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни. Под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его, в том числе притворные сделки. Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра или период, за который составлен регистр;
- хронологическая 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.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов.

Схема движения документов, от момента их создания (получения) до сдачи в архив на хранение, называется *документооборотом*. В организациях разрабатываются схемы документооборота в зависимости от специфики их деятельности и объема обрабатываемых документов. Схема документооборота и технология обработки учетной информации (вручную, с применением прикладных бухгалтерских программ, или создание автоматизированного рабочего места бухгалтера) утверждаются в приказе по учетной политике организации.

Оценка представляет собой способ денежного измерения имущества организации, его источников и обязательств. Единые правила оценки объектов бухгалтерского учета установлены Положением по ведению бухучета и отчетности и определены для имущества организации, валютных ценностей, обязательств и статей бухгалтерской отчетности.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, который действовал на дату совершения операции. В бухгалтерском стандарте «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденном приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (далее — ПБУ 3/2006), дается развернутый перечень дат совершения определенных операций.

Так, датой совершения операций по валютным счетам считается дата поступления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета; по кассовым операциям с иностранной валютой — дата поступления иностранной валюты в кассу организации или выдачи ее из кассы; по доходам и расходам организации в валюте — дата их признания; по суммам в иностранной валюте, выданным работникам организации под отчет — дата утверждения авансового отчета; по формированию уставного капитала в иностранной валюте — дата приобретения статуса юридического лица.

Согласно ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств: денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах и вкладах, денежных и платежных документов, ценных бумаг (кроме акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с физическими и юридическими лицами (за исключением авансов, предоплаты и задатков), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции, а также на отчетную дату.

Перечислим основные правила оценки статей бухгалтерской отчетности:

- незавершенные капитальные вложения (не оформленные актами приемки-передачи основных средств затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инвентаря и других объектов длительного пользования) отражаются в балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора);

- финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы; депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторская задолженность, приобретенная на основе уступки права требования; вклады по договору простого товарищества) отражаются в сумме фактических затрат;

- основные средства (совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или для управления организацией в течение свыше 12 месяцев) — отражаются в балансе по остаточной стоимости, т.е. по сумме фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление за минусом начисленной амортизации;

- нематериальные активы (права, патенты, промышленные образцы и др.) отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по сумме фактических затрат на их приобретение или изготовление за минусом начисленной амортизации;