**1 Бухгалтерский учет в условиях электронного документооборота  
2 Пояснительная записка - текстовая часть бухгалтерского отчета: целевая направленность, ее состав (разделы), порядок составления  
3 Бюджетирование в системе управленческого учета организации: порядок разработки, внедрение, эффективность  
4 Сравнительная характеристика отечественной и международной практики учета затрат на производство  
5 Назначение и роль международных стандартов финансовой отчетности. Порядок разработки и принятия МСФО  
6 Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета  
7 Учет при несостоятельности (банкротстве) организации**

**1 Бухгалтерский учет в условиях электронного документооборота**

Система компьютеризации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, развитие их нормативно-правового регулирования, направленного на рационализацию документооборота между субъектами хозяйствования и контролирующими органами, обусловливает **организацию электронного документооборота.**   
 В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 27.07.2006 N 149-ФЗ "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" электронный документооборот включает в себя документированную информацию, представленную в электронной форме, т.е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах.  
 **Электронный документооборот** используется при представлении налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности, в системах "Клиент – Банк", при передаче данных в государственные внебюджетные фонды по обязательным социальным платежам, а также во взаимоотношениях с контрагентами.   
 *Так, с принятием Федерального закона от 28.06.2013 N 134-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям" с 2014 г. декларации по налогу на добавленную стоимость (НДС) должны представляться только в электронном виде.* Кроме того, в электронном виде планируется представление первичных учетных документов, необходимых для налоговых проверок, что будет способствовать выполнению решений о сокращении выездных налоговых проверок организаций. В таком случае налоговым органом в адрес налогоплательщика направляется через специализированного оператора связи требование о представлении соответствующих документов. Законодательством о бухгалтерском учете, так же как и налоговым законодательством, предусмотрено равенство первичных учетных документов на бумажном носителе и в виде электронных документов, подписанных **электронной подписью** (п. 5 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Применение электронных документов и электронной подписи на них разрешено при оформлении договоров путем обмена телетайпной, телефонной, электронной или иной связью. Она позволяет достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору. В этом случае между контрагентами заключается соглашение, в котором описываются все правила обмена документами и применение конкретного типа электронной подписи.  
 Бухгалтерская (финансовая) отчетность также может формироваться в электронном виде и представляться органы государственной статистики, размещаться в сети Internet, направляться другим внешним пользователям. **Таким образом**, достаточно широкое распространение электронного документооборота в бухгалтерской практике повышает актуальность его организации. Одновременно электронный документооборот дает возможность оптимизировать взаимосвязи и взаимодействия между структурными подразделениями организации, усилить контроль за движением документов на всех стадиях их формирования и использования, упростить и рационализировать работу бухгалтерской службы.  
 **Преимущества электронного документооборота состоят также:**1) в снижении расходов на ведение документооборота в ручном режиме в связи с сокращением численности работников бухгалтерии, уменьшении расходов на техническое обеспечение печатающих, копирующих и других устройств и др.;  
2) в сокращении времени документального обмена с партнерами по бизнесу, заключения договоров, решения оперативных вопросов;  
3) в оптимизации расходов на ввод данных первичных учетных документов и формирование на их основе регистров, содержащих обобщенную информацию;  
4) в усилении контроля за сохранностью документов, имеющих важное правовое значение, путем регулярного копирования и др.

**2. Пояснительная записка - текстовая часть бухгалтерского отчета: целевая направленность, ее состав (разделы), порядок составления**

**В пояснительной записке** приводится дополнительная информация, необходимая для характеристики финансового состояния организации, и расшифровываются отдельные показатели форм бухгалтерской отчетности.

**Цель пояснительной записки** в том, чтобы предоставить пользователям дополнительную информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации. В пояснительной записке можно:

* расшифровать отдельные показатели отчетности;
* раскрыть порядок их формирования;
* проанализировать их в динамике и во взаимосвязи.

**Пояснительную записку формируется по разделам**. Например, структура пояснительной записки может быть такой:

1. Общие сведения.
2. Основные положения учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения.
3. Расшифровка отдельных показателей отчетности.
4. Информация об аффилированных лицах.
5. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.
6. Решения учредителей по итогам отчетного года.

Рассмотрим эти разделы пояснительной записки подробнее.

* **Общие сведения.** В этом разделе следует привести краткую характеристику деятельности организации: перечислить основные и неосновные виды деятельности, указать, занимается ли организация инвестиционной и финансовой деятельностью пр.
* **Основные положения учетной политики организации.** В этом разделе пояснительной записки необходимо отразить те положения учетной политики, которые оказали существенное влияние на формирование финансового результата, а также на формирование налоговой базы для некоторых видов налогов и пр.
* **Расшифровка отдельных показателей отчетности.** В этом разделе описываются основные показатели деятельности организации и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности. Например здесь приводится информация об объемах продаж продукции (товаров, работ, услуг) по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности).
* **Информация об аффилированных лицах**. Согласно ПБУ 11/2000, информация об аффилированных лицах в пояснительной записке должна быть изложена так, чтобы у заинтересованного пользователя бухгалтерской отчетности сложилось ясное представление о характере отношений с аффилированными лицами и операциях, проведенных с ними в течение отчетного года.
* **Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации**. При анализе основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении организации и их причины, в случае необходимости следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.). Необходимо также привести оценку финансового состояния на краткосрочную перспективу. Здесь можно отразить показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности) и пр.
* **Решения учредителей по итогам отчетного года** В пояснительной записке следует отразить основные решения собрания учредителей (акционеров), принятые по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности, в частности, решение о распределении чистой прибыли (об источниках погашения убытка) и др.

**3 Бюджетирование в системе управленческого учета организации: порядок разработки, внедрение, эффективность**

Под **бюджетированием** в управленческом учете понимают процесс планирования.Планирование – одна из функций управления, процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.При рассмотрении планирования деятельности предприятия речь ведут о*краткосрочном (или сметном) бюджетировании*.

**Бюджет** – количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Составление бюджетов преследует следующие **цели**:

1. Разработка концепции ведения бизнеса:

* планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия на определенный период;
* оптимизация затрат и прибыли предприятия;
* координация – согласование деятельности различна подразделений предприятия.

2. Коммуникация – доведение планов до сведения руководителей разных уровней.

3. Мотивация руководителей на местах на достижение целей организации.

4. Контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах путем сравнения фактических затрат с нормативом.

5. Выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков.

Существуют следующие **этапы разработки бюджетов**:

1) сообщение основных направлений развития предприятия лицам, ответственным за разработку бюджетов;

2) разработка первого варианта бюджетов;

3) координация и анализ первого варианта бюджетов, внесение коррективов;

4) утверждение бюджетов руководством предприятия;

5) последующий анализ и корректировка бюджетов в соответствии с изменившимися условиями.

Бюджеты **в широком смысле подразделяются на два основных вида**: **текущие (операционные) бюджеты**, отражающие текущую (производственную) деятельность предприятия, и **финансовый бюджет**, представляющий собой прогноз финансовой отчетности.

**В зависимости от поставленных задач различают также бюджеты:**

а) генеральные и частные

б) гибкие и статические.

Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия – ***генеральный*** (общий) бюджет. Цель генерального бюджета – суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия (частные бюджеты). Генеральный бюджет состоит из двух частей – ***операционного*** и ***финансового*** бюджетов.

В зависимости **от целей сравнения и анализа показателей деятельности предприятия** бюджеты делятся на *статические (жесткие)* и *гибкие*.

***Статический бюджет*** – бюджет организации, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности. Доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации.

***Гибкий бюджет*** – бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т. е. предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации.

Бюджеты могут разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (в течение 1 квартала пересматривается смета на 2 квартал и составляется смета на 1 квартал следующего года, бюджет все время проецируется на год вперед).

**Внедрение бюджетирования** – это серьезный трудоемкий процесс разработки механизмов планирования и прогнозирования работы компании и средств контроля, а также масштабная реализация этих планов. В данном процессе должны участвовать не только топ-менеджеры, которых интересует компания и ее результаты в целом, но и те, кто непосредственно будет строить эти планы в разрезе отдельных статей бюджетов, для конкретных отделов и филиалов или по конкретным проектам. Одним из главных показателей эффективности системы бюджетирования, как и любой системы управления, является точность достижения запланированных показателей.

**4 Сравнительная характеристика отечественной и международной практики учета затрат на производство**

Для более детального сравнения учета затрат организации на производство с точки зрения международного учёта остановимся на МСФО 2 «Запасы», регулирующий оценку расходов по материалам.

**Международный стандарт финансовой отчётности 2 «Запасы**» содержит нормы, касающиеся порядка учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования, оказывающих влияние на величину прибыли отчётного периода. В нём также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств. **В настоящее время российская теория и практика производственного учёта** предлагает спектр методов калькулирования себестоимости продукции, в т.ч. метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный, позаказный, попередельный методы. Они фиксируются в учётных политиках предприятий. Однако отечественные положения по бухгалтерскому учёту (ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») никаких указаний на этот счёт не содержат.

Остановимся подробнее на нормах МСФО 2 «Запасы» в части учёта затрат на производство. **Во-первых**, в п.10 МСФО 2 «Запасы» регламентируется к применению традиционный для российского бухгалтерского дела метод полной себестоимости (absorption costing). При данном методе учёта затрат на производство и калькулирования в отличие от альтернативного ему метода «директ-костинг» производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. «Директ-костинг» в целях финансовой отчётности не разрешен.(только упр. отчетность)

Нормативный учёт, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., также находит своё применение в бухгалтерском учёте в соответствии с МСФО 2 «Запасы». В частности, в п. 14 данный стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, т.е. в полном объёме относимым на уменьшение прибыли отчётного периода.

**Во-вторых**, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, это: **1. Производственные переменные прямые затраты.(** расходы, которые можно на основе данных первичного учёта отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий: сырье, зарплата производственных рабочих)  **2. Производственные переменные косвенные затраты (**расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объёма деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготовляемые продукты: обезжиренное молоко и сливки при сепарации молока) **3. Производственные постоянные косвенные затраты** (те общепроизводственные расходы, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объёма производства. Например, амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования) Эта группа затрат в бухгалтерском учёте традиционно распределяется по видам продукции косвенным путём пропорционально какой-либо базе распределения.

Термины «косвенные затраты» **в 25 гл. Налогового кодекса** и «косвенные затраты» **в МСФО 2 «Запасы»** не равнозначны между собой. В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически нецелесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции (услуги). Поэтому они собираются в течение отчётного периода на специальном бухгалтерском счёте (у нас 25 «Общепроизводственные расходы»), в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путём.

**В российском законодательстве** отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую в бухгалтерском (финансовом) учёте производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов. Во втором международном стандарте такие нормы есть. **Согласно п. 11 МСФО «Запасы**» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объёму произведенной продукции. То есть базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность».

Исследование международной практики учёта расходов, осмысление основополагающих идей и смысла международных стандартов обеспечит в дальнейшем правильный подход к применению в российской бухгалтерии решений, традиционных для лучшей западной практики.

**5.Назначение и роль международных стандартов финансовой отчетности. Порядок разработки и принятия МСФО**

**Назначение и роль.** МСФО внесли огромный вклад в совершенствование и гармонизацию финансовой отчетности в мировом масштабе. Суть гармонизации - в каждой стране могут существовать свои модели организации учета и системы стандартов, их регулирующие, но эти стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах - членах Европейского союза. Идея стандартизации реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Комитет занимается разработкой и публикацией международных стандартов учета (финансовой отчетности) - МСФО. Суть подхода - разработка унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Единые стандарты вводятся не законодательным путем, а при добровольном соглашении.

**Чтобы обеспечить самое высокое качество стандартов, их широкое применение в мире, Комитет выработал многоступенчатую процедуру их разработки и принятия. Этапы разработки МСФО:**

1) создание подготовительного комитета из широкого круга специалистов различных сфер для обсуждения вопросов, внесенных в повестку Правления. Правление также проводит консультации с Консультативным советом по стандартам;

2) разработка и публикация документа для публичного обсуждения (срок для обсуждения- 90 дней); 3) подготовка рабочего проекта положений стандарта с учетом комментариев, полученных от всех заинтересованных сторон на втором этапе. На основе этого анализа Правление готовит проект международного стандарта финансовой отчетности, а также предлагает альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение;

4) утверждение Правлением рабочего проекта положений МСФО. Рассматриваются внесенные замечания по рабочему проекту, согласовывается окончательный вариант. Окончательный вариант рабочего проекта не публикуется, но может быть представлен по требованию общественности;

5) выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения Проекта МСФО. Интерпретация МСФО, Проект стандарта и непосредственно сам стандарт должны быть утверждены как минимум 8 членами Правления из 14. Для прочих решений достаточно простого большинства голосов членов Правления, при этом требуется присутствие 7 членов на заседании. Заседания Правления, Консультативного совета и Комитета по интерпретациям являются открытыми, хотя некоторые процедурные вопросы (в основном касающиеся персонала) могут решаться в закрытом режиме. Повестка заседаний также публикуется заранее.

**6. Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета**

**1 группа. К межправительственным организациям, занимающимся вопросами унификации учета, относятся:**  
   1. Центр по транснациональным корпорациям и специальные межправительственные рабочие группы экспертов в области бухгалтерского учета, созданные в рамках ООН. В их задачи входит: анализ проблем учета на национальном, региональном и международном уровнях; рассмотрение и публикация выводов анализа для использования их правительственными органами и организациями, а также организациями, занимающимися разработкой стандартов и ассоциациями профессиональных бухгалтеров и аудиторов; сотрудничество с международными и национальными организациями в области совершенствования учетных стандартов.  
   2. Европейский союз (ЕС), задачей которого является гармонизация учетным систем стран, входящих в эту организацию, которая осуществляется через директивы (юридические документы, представляющие собой свод законов, которые страны – участницы ЕС интегрируют в системы своих национальных законов).  
   3. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЕСР), которая включает представителей более 20 стран (США, Франция, Япония) и занимается вопросами управления многонациональными корпорациями. Для координации действий в области учета и отчетности в составе данной организации создана Специальная группа по стандартам бухгалтерского учета.  
   **2 группа. Профессиональные организации бухгалтеров. К ним относятся:**   1. Совет по международными стандартам финансовой отчетности (до 2001года Комитет по международными стандартам бухгалтерского учета JASC). Задача: разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также содействие развитию и применению этих стандартов в мировом масштабе.  
   2. Международная организация бухгалтеров (JFAC), которая объединяет национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности, торговле, общественном секторе, образовании и т.д. Эта организация стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру с тем, чтобы помочь бухгалтерам оказывать профессиональные услуги на высоком уровне в интересах всего общества.   
   3. Европейская федерация бухгалтеров (FЕЕ), которая возникла в 1986 году и является ведущей профессиональной организацией бухгалтеров в Европе. Основные задачи: консультирование комиссий Европейского Союза по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, а также осуществления сравнительного анализа Директив ЕС и МСФО с целью их сближения.  
   4. Межамериканская ассоциация бухгалтеров (JAА), которая основана в 1949 году и включает представителей более 20 стран (Аргентина, Бразилия, Боливия, Перу, Мексика, Канада, США и др.). Целью этой организации является унификация бухгалтерской практики в странах Американского континента.  
   5. Федерация бухгалтеров стран-членов АСЕАН (FА), которая основана в 1977 г. представителями пяти стран: Индонезия, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины. Данная организация занимается вопросами повышения статуса бухгалтерской профессии, согласованием национальных методик бухгалтерского учета.  
**3 гр. Международные профсоюзные организации**: Европейскую конфедерация профсоюзов, Международная конфедерация свободных профсоюзов, Всемирная конфедерация труда и др. Эти организации заинтересованы в информации о деятельности предприятий в целях защиты интересов трудящихся. И поэтому они предъявляют определенные требования к показателям финансовой отчетности, содержащим социально-экономическую информацию, необходимую для анализа положения трудящихся в различных странах.

**7 Учет при несостоятельности (банкротстве) организации**

Нормативное регулирование бухгалтерского учета операций, связанных с процедурами банкротства на данный момент отсутствует. Поэтому в бухгалтерском учете операции, связанные с процедурами банкротства предприятия, должны быть отражены согласно действующего законодательства о банкротстве с учетом нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

**Осуществление бухгалтерского учета в организациях на грани банкротства имеет ряд специфических особенностей, вызванных чрезвычайностью ситуации.** Согласно законодательства бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Ликвидация юридического лица представляет собой прекращение его деятельности без правопреемства, т. е. без перехода прав и обязанностей к другим лицам. Ликвидация юридических лиц подлежит государственной регистрации с внесением соответствующей записи в Государственный реестр юридических лиц.

Особенностью ликвидации при банкротстве является то, что предприятие-должник считается ликвидированным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации должника на основании вынесенного арбитражным судом определения о завершении конкурсного производства.

Таким образом, юридическое лицо, находящееся в конкурсном производстве, до момента ликвидации ведет бухгалтерский учет в соответствии с требованиями законов и иных правовых актов, устанавливающих единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. В частности, все записи на счетах бухгалтерского учета должны соответствовать Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, а ведение организацией учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности принципам, правилам и способам, установленным положениями по бухгалтерскому учету.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций можно дополнить синтетическими счетами и субсчетами, отражающими особенности учета операций досудебной санации, группировку расходов, связанных с процедурами банкротства, особенности учета хозяйственных операций при заключении мирового соглашения, при продаже и ликвидации предприятий-должников.

Для учета материальных ценностей, денежных средств и имущественных прав можно использовать счета, ранее применявшиеся в учете действующей организации, 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 91 «Расходы будущих периодов» и т.д., несмотря на изменение экономического содержания объектов, учитываемых с использованием этих счетов. *Например, стоимость подписки, которую можно получить с покупателя, не может считаться «расходом будущих периодов», а основные средства, предназначенные для продажи, по сути являются товаром.*

Если в обычных условиях деятельности организации оценка активов, обязательств, доходов и расходов в большинстве случаев производится по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), то в условиях банкротства, особенно на его заключительных стадиях, более распространены оценки этих объектов по текущей (восстановительной) стоимости (т. е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления бухгалтерской отчетности или перехода к иной стадии банкротства) и по текущей рыночной стоимости.

Текущая рыночная стоимость имущества превалирует в оценке на стадиях санации и ликвидации организации. Она определяется на основании последних цен либо средних цен, опубликованных товарными биржами, правительственными и местными статистическими справочниками, данных о ценах производителей, организаций оптовой торговли и других доступных источников достоверной информации о ценах. По объектам, длительное время находившимся в организации, рыночная стоимость определяется путем сравнения с аналогами с учетом физического и морального износа, оцениваемого независимым оценщиком.

Различия в оценке имущества организации в состоянии банкротства обязывают ее вести учет в первоначальной, восстановительной и рыночной стоимости, иначе санируемый и ликвидационный баланс составить невозможно.