Содержание

Введение 2

1 Принцип двойственности−основа бухгалтерсокго учета

1.1 История двойной бухгалтерии 4

1.2 Теоретическое обоснование принципа двойственности 6

1.3 Приминение балансовой практики: российские и международные правила 9

2 Решение сквозной задачи 15

Заключение 30

Список использованных источников 32

Приложения…………………………………………………………………………

ВВЕДЕНИЕ

Вопросам данного исследования посвящено множество различных научных работ, однако, в основной части, изложенный в учебной литературе материал носит теоретический характер, а многочисленные статьи по данной тематике лишь вскользь касаются данной темы.

Актуальность выбранной темы характеризуется тем, что в современном обществе с рыночным типом экономики бухгалтерия в общем, а также принципы ведения бухгалтерского учета являются важными проблемами, требующими постоянного совершенствования.

Цель данного исследования заключается в том, чтобы оценить влияние принципа двойственности бухгалтерский учет в целом, отчетность в частности.

Для реализации поставленной цели в работе определены следующие основные задачи:

— сформулировать принцип двойственности;

— рассмотреть капитальное уравнение Шера в общем и развернутом виде;

— проанализировать формальное уравнение двойственности;

— установить какое имущество является активом организации, а какое нет;

— рассмотреть связь уравнения с бухгалтерской отчетностью.

Объектом исследования выступает принцип двойственности бухгалтерского учета. Предметом работы выступает уравнение двойственности сформулированное в капитальном и формальном виде, бухгалтерская отчетность, баланс.

Теоретическая база исследования ― законодательные акты, нормативная документация, научная литература, справочники, словари, методическая и учебная литература, труды российских и зарубежных ученых.

Методологической базой исследования послужили выработанные экономической наукой методы и приемы научного исследования: общенаучные (историко-логический метод, метод научных абстракций, анализ и синтез); и частные (статистический метод наблюдений и сбора информации).

Эмпирическая база исследования − учебники по экономическим дисциплинам, прежде всего, бухгалтерскому учету, аудиту, публикации в периодических изданиях, Интернет - ресурсы.

Работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованных источников.

В первой главе раскрываются теоретические аспекты.

Во второй главе представлено решение практической задачи по бухгалтерскому учету хозяйственных операций ООО.

# 1 Принцип двойственности−основа бухгалтерского учета

## 1.1 История двойной бухгалтерии

Бухгалтерский учёт зародился в эпоху итальянского Возрождения. Изобретение двойной записи дало толчок дальнейшему развитию частного капитала, создавшего благосостояние для жизни и творчества человеческого общества. Система двойной записи появилась в XIII — XVI вв.; пользовались ею в некоторых торговых центрах Северной Италии. Найденная система двойной записи датируется 1340 г.. Еще более ранняя двойная запись обнаружена во флорентийской торговой фирме (1299 — 1300 гг.), а также фирме, торговавшей в провинции Шампань (Франция). Первым начал систематизировать учёт французский монах Лука Пачоли, создавший свой великий труд «Трактат о счетах и записях», в котором он раскрыл смысл учетных записей. К концу XIX в. система бухгалтерского учета, основ которого заложил Лука Пачоли, претерпела изменения[19 c. 20].

В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, французский монах, друг Леонардо да Винчи — Лука Пачоли в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, уения о пропорциях и отношениях». Позже система получила название «староитальянской».

В своем трактате Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

Двойная запись возникла не во время Пачоли, а гораздо раньше. Он только описал уже сложившуюся до него систему. Сегодня достоверно известно, что первая книга, в которой описывалась система двойной записи — Бенедетто Котрульи «О торговле и современном купце», написанная от руки в 1458 г., напечатанная в 1573 г. Поэтому книга Пачоли признается всеми историками науки как первая печатная работа, давшая толчок развитию новой системы бухгалтерского учета.

Историки никак не могут прийти к общему мнению по поводу того, какие из уцелевших учетных книг следует считать наиболее ранними свидетельствами двойной бухгалтерии. Большинство историков, включая Раймонда де Рувера, называют в качестве таковых учетные книги генуэзской коммуны за 1340 г., Ф. Мелис, наиболее авторитетный историк учета XX века, — книги флорентийских компаний Фини за 1296 г. И Фаролфи за 1299 г. [16, c. 32].

Исследователь истории двойной (диграфической) бухгалтерии американец А.Ч. Литтлтон выделил 7 предпосылок возникновения современной бухгалтерии.

«Предпосылки возникновения двойной записи — те факторы, которые со временем стали настолько взаимосвязанными, что это сделало возникновение двойной записи неизбежным — это хорошо известные факторы. Некоторые из них очень старые и большинство из них — очевидные, но все, по моему мнению, являются необходимыми: письменность, арифметика, частная собственность, деньги, кредит и капитал»[3, c. 24].

По словам А.С. Литтлтона, каждая из семи предпосылок присутствовала в разных местах и в разное время, но одновременно они не наблюдались. Они соединились, когда крестовые походы привели к массовому перемещению людей через города-государства Северной Италии (тогда еще не единой), игравшей роль центра торговли между Европой и Ближним востоком.

Не менее авторитетный ученый американец Раймонд де Рувер считал, что «…развитию счетоводства, бесспорно, способствовали три фактора: компания (товарищество), кредит и посредничество. Среди них роль компании является важнейшей. Распространение компании привело к признанию понятия «фирма» как чего-то существенно обособленного от владельцев капитала» [7, c. 49]..

Двойная запись зародилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам. Подавляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили товар от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше) и т.д. Но были факты односторонние, Например, украли товары, сгорел дом – тут был счет для записи, но не было к нему корреспондирующего счета. Вот для таких случаев бухгалтер отводил отдельный лист, где фиксировал для последующего контроля такие суммы. Это был чисто процедурный прием, приводивший к логической необходимости «уравновешения» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце XVIII в., для некоторых бухгалтеров было неожиданностью открытие того, что за двойной записью скрыто определенное содержание[17, c. 29].

## 1.2 Теоретическое обоснование принципа двойственности

Принцип двойственности (двусторонности) принято относить к основным концепциям бухгалтерского учета [11, с. 245]. Его можно выразить уравнением, которое связывает друг с другом три базовых категории:

— ресурсы — А (под ними подразумеваются активы, то есть имущество субъекта и обязательства перед ним вторых и третьих лиц, а так же его дебиторская задолженность),

— капитал — КС

­— долговые обязательства — ДО (обязательства субъекта перед вторыми и третьими (как физическими, так и юридическим) лицами, которые иными словами являются его кредиторской задолженностью) [13, с.195].

Уравнение имеет общий вид:

А – ДО = КС (1.1)

Первое обоснование данное уравнение получило благодаря И.Ф. Шеру. В конце девятнадцатого века бухгалтеры большинства стран Европы считали, что имеют самую завершенную, совершенную и законченную науку. Многие из них были уверены, что И.Ф. Шер привел ее к логическому завершению. Для него в основе учета лежат не счета, а баланс, используемый в качестве средства раскрытия процесса кругооборота капитала. Именно поэтому теория учета Шера называется балансовой. Чуть позже Ф Ляйтнер внес важное уточнение в данное уравнение: левая часть представляет собой косвенное выражение величины собственных средств, а правая — прямое исчисление данной величины [1, с.371].

Учитывая международную учетную практику, капитал собственника состоит из двух элементов:

— инвестированный капитал (КСИ);

— Реинвестированный капитал (КСР).

Тогда уравнение двойственности Шера с учетом поправки Ляйтнера можно описать развернутой формулой (рисунок 1.1).

А-ДО=КС

КСИ

КСЗ

КСУ

РПДА

КСР

РК

КНЧП

ПКР

ЭП

КСД

Рисунок 1.1 — Капитальное уравнение в развернутом виде

Инвестированный капитал (КСИ) характеризуется долями (паями) собственников, зафиксированными в уставе общества (КСУ). В случае погашения участниками задолженности по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, в организациях неакционерной формы могут возникать положительные курсовые разницы (ПКР), которые также следует относить к инвестированному капиталу:

КСИ=КСУ+КПР. (1.2)

В акционерном обществе инвестированный капитал формируется двумя потоками — номинальной стоимостью акций (уставный капитал) и эмиссионной премией (ЭП)

КСИ=КСУ+ЭП. (1.3)

Реинвестированный или заработанный капитал (КСР) формируется за счет двух потоков:

­— Резервного капитала (РК) (он создается за счет прибыли, оставшейся после налогообложения)

—  Капитализированной нераспределенной чистой прибыли (НЧП). Тогда КСР представляется формулой [4, c. 133]:

КСР = РК + НЧП (1.4)

В России же ПКР, ЭП принято объединять под понятием добавочного капитала собственников (КСД).

На настоящий момент большую известность на практике приобрело не капитальное, а формальное уравнение принципа двойственности (именно на нем базируется Бухгалтерский баланс), которое благодаря некоторым преобразованиям на одной стороне отражает имущество организации (или иначе ее активы), а на другой – источники, благодаря которым оно образовано (то есть долговые обязательства и собственный капитал):

А = ДО + КЗ (1.5)

Что можно выразить словами так: активы организации состоят из полного капитала, который был инвестирован в нее владельцами и прочими (сторонними) кредиторами [5, с. 246].

Применительно к балансу организации можно составить следующее элементарное уравнение, которое наиболее ярко иллюстрировало бы применение принципа двойственности (уравнения двойственности) на практике:

Актив = Капитал + Долговые обязательства организации = Пассив

Если рассматривать эту запись с экономической точки зрения, то внешние долговые обязательства являются источником для формирования активов предприятия, а если с юридической – это долг организации по отношению к третьим лицам.

## 1.3 Применение балансовой практики: российские и международные правила

В России баланс был приближен по своей форме к международной практике, в результате чего изменилась структура содержания разделов и статей, пришлось сократить перечень балансовых показателей. Балансовые статьи формируют группы, а группы формируют разделы. Между разделами статьями также существует вертикальная и горизонтальная связи (рисунок 1.2).

Раздел I  
Внеобоотные активы

Раздел II

Обороне активы

Раздел III

Капитал ирезервы

Раздел IV

Долгосрочные пассивы

Раздел V

Краткосрочные пассивы

АКТИВ

ПАССИВ

Рисунок 1.2 — Взаимосвязь отдельных разделов бухгалтерского баланса

Вертикальная взаимосвязь предполагает расположение статей в активе по возрастанию ликвидности, такое расположение оказывает влияние и на расположение статей в пассиве, чему помимо этого способствуют и горизонтальные связи.

Благодаря горизонтальным связям возможно проведение экономического анализа финансового состояния предприятия [12, с. 47]. Поясним:

Если сравнить оборотные активы (второй раздел баланса) с краткосрочными и долгосрочными обязательствами (четвертым и пятым разделами соответственно), то можно определить платежеспособность организации (способность организации выполнить внешние обязательства).

Что же принято считать активом организации? В британо-американской практике дается такое определение актива:

Актив – ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий, от которого компания планирует получить экономические выгоды в будущем [16, с. 485].

Экономическое же понятие ресурса намного шире, чем понятие юридического контроля. Так к имуществу, контролируемому экономически, принято относить и имущество, принадлежащее по праву собственности, так и депозитное имущество[20, с. 132].

Дадим понятие депозитного имущества. Оно включает в себя основные средства, которые были предоставлены организацией на праве аренды, а так же имущество, которое было получено по договору финансового лизинга (амортизация имущества, полученного по договору лизинга, начисляется лизингодателем, и оно остается его активом), товары, поступившие на комиссию, товарно-материальные ценности, которые были приняты на хранение или в переработку, а так же оборудование, принятое для монтажа [8, с. 75].

В российской практике бухгалтерского учета одно и то же имущество не может быть активом сразу нескольких организаций. Если имущество было передано во временное пользование другому экономическому субъекту, но при этом организация сохранило право юридического контроля, то собственник имущества должен вывести его из числа актива [9, с. 41].

На сегодняшний момент принято не относить к активам организации, а также не включать в основную бухгалтерскую информацию, учитывать отдельно депозитное имущество, а также имущество, которое принадлежит организации, но было передано в финансовый лизинг (амортизацию начисляет лизингополучатель, и оно подлежит учету в составе его актива).

Отдельный интерес представляет учет имущества, которое было принято в доверительное управление, полное товарищество или товарищество на вере. В таких случаях юридический контроль остается за собственником имущества, но оно подлежит учету в составе актива организации, которая его получила в пользование и извлекает из него выгоду.

Обобщив, получаем, что для российского бухгалтерского учета: активы - денежные ресурсы (как в кассе, на банковских счетах, так и в инвестициях и так далее) и затраты, которые обещают получение экономической выгоды в будущем, вложенные в имущество, принадлежащее организации на праве собственности или иного вещного права (за исключением имущества, переданного организацией другому субъекту в капитализированный финансовый лизинг), а так же имущество, которое не принадлежит организации, но принято ей в капитализируемый финансовый лизинг или доверительное управление, полное товарищество или товарищество на вере.

Являются ли работники предприятия его активом? Хотя работники, наиболее ценный для организации ресурс, но они не относятся к активам, подлежащим бухгалтерскому учету (они не имеют стоимости и не являются собственностью предприятия).

Но что же является источником формирования ресурсов предприятия, отраженных в активе? Логично, что часть ресурсов предоставляется собственником организации (предприятия). Общая же сумма средств, которые принадлежат владельцам, объединена в понятии – капитал собственника, который также называют собственным капиталом. Если единственным источником инвестирования активов организации окажется ее собственник, тогда А (актив) представляется формулой:

А = КС (1.6)

Наиболее распространенным в практике случаем является ситуация, когда актив инвестируется кем-либо, кто не входит в состав ее собственников/ Задолженность организации в этом случае носит название – привлеченного капитала или кредиторской задолженности (долгового обязательства организации вернуть в установленный срок заимодателям или третьим лицам полученные от них ранее экономические ресурсы или их денежный эквивалент, и возможно вознаграждение, в случае, если таковое было предусмотрено договором (второй способ погашения более распространен)). Таким образом, уравнение двойственности снова приобретает вид:

А = КС + КЗ (1.7)

Получается, что данное равенство рассматривает одну и ту же вещь с разных точек зрения, а, следовательно, правая и левая часть, действительно, всегда будут равны между собой [18, c. 62]. Ресурсы, отражаемые в левой стороне, возникают благодаря источникам, указанным в правой стороне.

Справедливым будет пояснить, что существует довольно много различных источников привлечения средств заемного капитала, поэтому разработана классификация долговых обязательств.

Такой подход (источники и направления использования) широко известен в России и за рубежом, однако в западном учете наиболее распространена другая интерпретация данного метода (ресурсы и требования). Также она известна как – правовая.

Такой подход рассматривает каждый баланс как ликвидационный, а, следовательно, отражает имущественные иски внешних инвесторов и собственников на активы организации. Согласно нему: суммарная величина претензий по обязательствам организации, вкладам и накоплениям владельцев не должна превышать стоимости активов. То есть справедливо следующее уравнение [6, с. 61]:

Активы = Собственный капитал + Обязательства

С точки зрения очередности удовлетворения исков предпочтительнее считается задолженность по обязательствам (перед поставщиками, кредиторами, банками, бюджетом, работниками и т.д.) и только потом удовлетворяются имущественные интересы собственников.

Законодательство большей части стран предполагает принудительную продажу активов (имущества) предприятия для расчета по долгам, если оно не может с ними рассчитаться. Третьи лица должны полностью (или в максимально возможной величине) получить причитающиеся им суммы.

Капитал же трактуется как остаточные иски на имущество предприятия.

Данный подход обладает рядом недостатков.

Во – первых, сложно и неестественно воспринимать капитал акционера в качестве требования на имущество организации. Так как, становясь акционером определенного предприятия, инвестор не планирует требовать свою долю в имуществе, он преследует иную цель – получение прибыли, дохода или, возможно, установление контроля над акционерным обществом (если, конечно, он располагает достаточным для этого количеством акций) [2, с. 405]

Во – вторых, кредиторы и другие внешние инвесторы вкладывают в понятие «требования» немного другой оттенок значения. Для них задолженность должна быть погашена в срок и в полном объеме, даже если фирму постигнет банкротство.

Получается, данный принцип скорее уместен в случае ликвидации компании по причине банкротства. Он противоречит принципу действующего предприятия, согласно которому активы в текущей отчетности не должны учитываться по ликвидационной стоимости [10, с. 251].

Следовательно, первый подход является более правильным. Но, оба способа интерпретации балансового уравнения справедливы и даже, скорее, дополняют друг друга.

Заключение

Принцип двойственности является фундаментальной концепций бухгалтерского учета и отчетности. В общем виде уравнение связывает три элемента: активы, капитал собственника и долговые обязательства. Первое обоснование оно получило благодаря Шеру, а позднее было уточнено Ляйтнером. Для его понимания имеет значение форма организации предприятия, а также подход к составлению баланса и трактовке актива.

В ходе написания курсовой работы, были выполнены следующие задачи: сформулирован принцип двойственности; рассмотрено капитальное уравнение Шера в общем и развернутом виде; проанализировано формальное уравнение двойственности; установлено какое имущество является активом организации, а какое нет; рассмотрена связь уравнения с бухгалтерской отчетностью.

В результате проведенного нами исследования можно сделать следующие выводы:

— в основе бухгалтерского учета и отчетности лежит принцип двойственности;

— благодаря принципу двойственности, связывающему между собой активы организации, ее капитал и долговые обязательства, возможно проведение анализа экономического состояния предприятия;

— особый интерес представляет собой учет депозитного имущества, так как на сегодняшний день его принято не относить к активам организации, а также не включать в основную бухгалтерскую информацию;

— возникает сложность учета имущества, принятого в доверительное управление полным товариществом или товариществом на вере, так как в таком случае юридический контроль остается за собственником имущества, а вот учету оно подлежит в составе актива организации, которая получила его в пользование и извлекает из него выгоду;

— несмотря на то, что работники организации являются для нее наиболее ценным ресурсом, к активам их отнести нельзя;

— существует множество источников для привлечения заемного капитала;

— существует несколько подходов к интерпретации балансового уравнения;

— в западном учете наибольшее распространение получил подход «ресурсы и требования», он рассматривает каждый баланс организации, как ликвидационный, и поэтому возникает много противоречий.

Без принципа двойственности невозможно представить бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. Баланс организации, отражающий принцип двойственности, используется собственниками организации и менеджерами, с его помощью определяется ликвидность предприятия и показатели платежеспособности, с его помощью определяют конечный результат деятельности, а также строят оперативное финансовое планирование.

Список использованных источников

1. Вещунова Н.П., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: учебник, 3-е издание, перераб. и доп. М.: ИД Университетская книга, 2006. 624 с.
2. *Соколов Я.В*. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.
3. Кузнецов А.В. [ДВОЙНАЯ ИТАЛЬЯНСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ: КОД ПАЧОЛИ](http://elibrary.ru/item.asp?id=23454053)// [Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1391514). 2014. [№ 3 (150)](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1391514&selid=23454053). С. 58-71.
4. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. 512 с.
5. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. И доп. М.: Финансы и статистика, 2008. 529 с.
6. Кутер М.И., Гурская М.М. Теория многообразия балансов // Бухгалтерский учет. 2003. №6. С. 60-61.
7. Кутер М.И., Гурская М.М. Уточнение понятий собственного капитала, доходов и расходов отчетного периода // Бухгалтерский учет. 2003. №19. С. 43-49.
8. Кутер М.И., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. И доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 256 с.
9. *Кутер М.И., Гуская М.М.* История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011.
10. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1998. 496 с.
11. Обербринкман Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: пер. с нем. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 416 с.
12. Сытник О.Е. Финансовый учет. Ставрополь: «СЕКВОЙЯ», 2015. 75 с.
13. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. 4-е изд.: пер. с нем. / под ред. Проф. Н.С. Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1926. 574 с.
14. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
15. План бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению: Приказ Минфина Российской Федерации от 31.10.00г. №94 ( в ред. От 08.11.10г.)// СПС «Консультант плюс».
16. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета/ под ред. Я.В. Соколова, М.: Финансы и статистика, 1997. 577с.
17. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изде., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, Магистр, 2011. 287с.
18. Гурская М.М. [ПРОЯВЛЕНИЕ ДВОЙСТВЕННОСТИ - ОСНОВА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА](http://elibrary.ru/item.asp?id=17434569) [Экономика устойчивого развития](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1010857). 2012. [№ 9](http://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1010857&selid=17434569). С. 67-75.
19. *Соколов Я. В*. Основы теории бухгалтерского учета. М: Финансы и статистика, 2004. 96 с.
20. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Двойная запись и ее информационные границы// Бухалтерский учет