

ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ТИХООКЕАНСКИЙ ИНСТИТУТ  
ДИСТАНЦИОННОГО ОБРАЗОВАНИЯ И ТЕХНОЛОГИЙ



**УСИКОВА Е.Н.**

**БУХГАЛТЕРСКОЕ  
ДЕЛО**

ВЛАДИВОСТОК  
2004 г.

## О Г Л А В Л Е Н И Е

<b>РАБОЧАЯ УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА.....</b>	<b>6</b>
<b>ВВЕДЕНИЕ. ....</b>	<b>11</b>
<b>ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА. ...</b>	<b>12</b>
1.1 Сущность понятия «БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО». ....	12
<i>Сущность и содержание бухгалтерского дела. ....</i>	<i>12</i>
<i>Реформирование бухгалтерского учета в России. ....</i>	<i>13</i>
<i>Цель и основы организации бухгалтерского дела. ....</i>	<i>14</i>
1.2 СВЯЗ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА С ДРУГИМИ НАУКАМИ. ....	16
1.3 ФОРМИРОВАНИЕ ПРОФЕССИЙ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРА, ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА. ....	17
1.4 ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ (ИПБ РОССИИ). ....	17
<i>ИПБ России. ....</i>	<i>17</i>
<i>Членство в Институте профессиональных бухгалтеров России. ....</i>	<i>21</i>
<i>Роль и место ИПБ России в деле реформирования бухгалтерского учета. ....</i>	<i>23</i>
1.5 ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ, ЕЕ МЕСТО В СТРУКТУРЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ. ....	24
<i>Особенности построения учетного процесса как основы формирования структуры службы бухгалтерского дела. ....</i>	<i>24</i>
<i>Организационная структура бухгалтерской службы в организации. ....</i>	<i>26</i>
<i>Организация внутреннего контроля в организации. ....</i>	<i>27</i>
<i>Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера. ....</i>	<i>29</i>
<i>Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы. ....</i>	<i>31</i>
1.6 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА. ....	33
1.7 МЕЖДУНАРОДНОЕ СОТРУДНИЧЕСТВО В СФЕРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	34
<i>Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. ....</i>	<i>34</i>
<i>Этапы разработки международных стандартов бухгалтерского учета. ....</i>	<i>35</i>
<i>Международная федерация бухгалтеров. ....</i>	<i>36</i>
<i>Организация Объединенных Наций (ООН). ....</i>	<i>36</i>
<b>ТЕМА 2. НАЦИОНАЛЬНЫЕ КОНЦЕПЦИИ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ. ....</b>	<b>37</b>
2.1 ХАРАКТЕР, ПРИНЦИПЫ И ОБЯЗАТЕЛЬНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ФИНАНСОВОЙ И СМЕЖНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ. ОСНОВНЫЕ ДОПУЩЕНИЯ И ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	37
<i>Принципы и допущения бухгалтерского учета. ....</i>	<i>37</i>
<i>Бухгалтерская документация. ....</i>	<i>38</i>
<i>Инвентаризация. ....</i>	<i>42</i>
<i>Учетная политика организации. ....</i>	<i>42</i>
<i>Бухгалтерская отчетность. ....</i>	<i>43</i>
2.2 НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ. ....	45
<i>Система законодательного регулирования бухгалтерского учета в России. ....</i>	<i>45</i>
<i>Федеральный закон «О бухгалтерском учете». ....</i>	<i>48</i>
<i>Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. ....</i>	<i>49</i>
<i>Назначение и основное содержание Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). ....</i>	<i>50</i>
<i>Методические указания, инструкции, рекомендации, их роль в организации бухгалтерского дела. ....</i>	<i>52</i>
<i>Рабочие документы организации. ....</i>	<i>52</i>
2.3 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	53
2.4 КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ....	56

<i>Оценка в отчетности вложений во внеоборотные активы.</i>	56
<i>Оценка в отчетности основных средств.</i>	57
<i>Оценка в отчетности нематериальных активов.</i>	58
<i>Оценка в отчетности сырья и материалов.</i>	59
<i>Оценка в отчетности товаров.</i>	59
<i>Оценка в отчетности незавершенного производства.</i>	59
<i>Оценка в отчетности собственного капитала.</i>	60
<i>Оценка в отчетности расчетов с дебиторами и кредиторами.</i>	60
<i>Оценка в отчетности доходов организации.</i>	61
<i>Оценка в отчетности расходов организации.</i>	61
<i>Бухгалтерская прибыль (убыток).</i>	62

### **ТЕМА 3. ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ И ОПЕРАЦИИ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ..... 62**

3.1 ПОНЯТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ. ТИПЫ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ.	62
3.2 ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ, ИХ АНАЛИЗ.	65
<i>Хозяйственная ситуация как объект бухгалтерского дела.</i>	65
<i>Проблемы, решаемые специалистом бухгалтерского дела при анализе хозяйственных операций (идентификация, оценка, классификация).</i>	68
<i>Ответственность за правонарушения в сфере бухгалтерского дела и налогообложения.</i>	69
<i>Действия главного бухгалтера в случае обнаружения неуплаты налогов в бюджет.</i>	70
<i>Понятие, сущность и методика судебно-экономической экспертизы.</i>	71

### **ТЕМА 4. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ДЛЯ РАЗЛИЧНЫХ ВИДОВ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ЕДИНИЦ. .... 75**

4.1 ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА В ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРИЩЕСТВАХ И ОБЩЕСТВАХ.	75
<i>Хозяйственные товарищества.</i>	75
<i>Хозяйственные общества.</i>	76
4.2 СПЕЦИФИКА ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННЫХ И МУНИЦИПАЛЬНЫХ УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.	80
4.3 СПЕЦИФИКА ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В НЕКОММЕРЧЕСКИХ, ОБЩЕСТВЕННЫХ И РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.	81
4.4 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.	84
4.5 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА В ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ.	86
4.6 ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В БЛАГОТВОРИТЕЛЬНЫХ И ОБЩЕСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.	89

### **ТЕМА 5. КОНЦЕПЦИИ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ. .... 91**

5.1 ОЦЕНКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ.	91
5.2 ОЦЕНКА КАЧЕСТВА ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ.	97
<i>Качественные характеристики отчетной информации.</i>	97
<i>Объем и границы бухгалтерской информации, составляющей коммерческую тайну.</i>	98
5.3 УЧЕТ ИНФЛЯЦИОННЫХ ТЕНДЕНЦИЙ В ЭКОНОМИКЕ В АНАЛИЗЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ..	100

### **ТЕМА 6. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БУХГАЛТЕРА. .... 101**

6.1 ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БУХГАЛТЕРА НА РАЗЛИЧНЫХ СТАДИЯХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРЕДПРИЯТИЯ.....	101
<i>Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования предприятия..</i>	101
<i>Бухгалтерское дело на стадиях реорганизации предприятия.</i>	101
6.2 ЭТИКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА И АУДИТОРА.....	102
<i>Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров в России и за рубежом.</i>	102
<i>Кодекс этики профессиональных бухгалтеров России.</i>	103
<i>Работа профессиональных ассоциаций по созданию и соблюдению кодексов этики.</i>	104

<i>Кодекс профессиональной этики аудиторов</i> .....	104
6.3 ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР И ЕГО СТАТУС.....	109
<i>Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики</i> .....	109
<i>Задачи развития бухгалтерской профессии</i> .....	109
<i>Статус профессионального бухгалтера</i> .....	110
<i>Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам</i> .....	111
<i>Компетентность профессионального бухгалтера и задачи поддержки</i> .....	112
6.4 ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И АУДИТА В КОМПЬЮТЕРНОЙ СРЕДЕ.....	113
<i>Этапы развития автоматизации бухгалтерского учета</i> .....	113
<i>Состав комплекса задач автоматизированной системы бухгалтерского учета</i> .....	114
<i>Организация АРМ бухгалтера</i> .....	115
<i>Информационное обеспечение компьютерной обработки учетных данных бухгалтерского учета</i> .....	116
<i>Характеристика бухгалтерского программного обеспечения</i> .....	122
<i>Выбор информационных технологий и программ</i> .....	129
<i>Разработка мероприятий по переходу на автоматизированную систему учета</i> .....	131
<i>Общие принципы автоматизации аудита</i> .....	137
<i>Организационные и технические особенности проведения аудита с использованием программных средств</i> .....	137
<i>Подготовительный этап проведения аудиторской проверки</i> .....	138
<i>Проведение аудиторской проверки</i> .....	138
<i>Завершающий этап аудиторской проверки</i> .....	139
<i>Преимущества автоматизации аудиторской деятельности</i> .....	139
<b>ГЛОССАРИЙ</b> .....	<b>140</b>
<b>ЛИТЕРАТУРА</b> .....	<b>144</b>
<b>НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ</b> .....	<b>144</b>

# РАБОЧАЯ УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА

Дисциплины

**Бухгалтерское дело.**

Специальность 060500 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

экономический факультет  
кафедра Бухгалтерского учета и аудита  
курс 5, семестр 9  
лекции 14 час.  
практические занятия 14 час.  
семинарские занятия 0 час.  
лабораторные работы 0 час.  
всего часов 102 час.  
самостоятельная работа 74 час.  
реферативные работы не предусмотрены  
контрольные работы не предусмотрены  
экзамен 9 семестр  
зачет \_\_\_ семестр

## ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Программа курса “Бухгалтерское дело” составлена в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования. Учебная дисциплина «Бухгалтерское дело» является интегрированным курсом, обобщающим изучение специальных и профилирующих дисциплин. Цель его изучения заключается в том, чтобы синтезировать полученные ранее знания и навыки для использования в профессиональной деятельности бухгалтера и аудитора.

По окончании этого курса студенты должны знать:

1. правила ведения бухгалтерского учёта в организациях разных форм собственности, отраслевой принадлежности и функционального назначения;
2. особенности организации бухгалтерского учёта на стадиях создания, функционирования и ликвидации предприятия;
3. критерии выбора и обоснования учётной и балансовой политики организации;
4. специфику бухгалтерского учёта в условиях компьютерной обработки данных;
5. нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ;
6. этику и статус профессионального бухгалтера;

уметь:

1. описывать и интерпретировать роль и принципы финансового учёта;
2. регистрировать, обрабатывать, резюмировать данные бухгалтерского учёта;
3. составлять бухгалтерскую отчётность организаций;
4. представлять финансовые интересы организации в отношениях с кредиторами, инвесторами, налоговыми органами, в суде;
5. разбираться в Международных стандартах бухгалтерского учёта.

# **СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ**

## **1. Понятие и особенности организации бухгалтерского дела (2 часа)**

Сущность понятия «Бухгалтерское дело», его содержание и развитие. Связь бухгалтерского дела с другими науками. Формирование профессий современного бухгалтера, внешнего и внутреннего аудитора. Институт профессиональных бухгалтеров России. Правовой статус бухгалтерской службы, её место в структуре управления организацией. Концептуальные основы бухгалтерского дела. Международные организации, оказывающие влияние на развитие бухгалтерского дела. Роль Международного комитета по стандартам бухгалтерского учёта в совершенствовании финансового учёта и отчётности.

## **2. Национальные концепции и принципы бухгалтерского учёта и финансовой отчётности в России (3 часа)**

Характер, принципы и обязательность бухгалтерского учёта, финансовой и смежной отчётности организаций. Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учёта: имущественная обособленность, непрерывность деятельности организации, последовательность применения учётной политики, временная определённость фактов хозяйственной деятельности, полнота учёта, осмотрительность, приоритет содержания над формой, непротиворечивость, рациональность. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в России. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учёта. Критерии признания активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерской отчётности. Концепция и роль правдивого и добросовестного представления финансовой отчётности.

## **3. Хозяйственные ситуации и операции как объект бухгалтерской деятельности (1 час)**

Понятие хозяйственной ситуации и операции, их виды и классификация. Специфика хозяйственных ситуаций в рыночной экономике и возможностей их оптимального решения.

## **4. Финансовый учёт и отчётность для различных видов организационных единиц (2 часа)**

Особенности организации бухгалтерского дела в различных видах хозяйственных товариществ и обществ (полное товарищество, командитное товарищество, общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерное общество, производственный кооператив), в государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Специфика финансового учёта и отчётности в некоммерческих, общественных и религиозных организациях. Бухгалтерский учёт и отчётность на малых, единоличных предприятиях. Особенности бухгалтерского дела в правительственных учреждениях, благотворительных и общественных фондах.

## **5. Концепции анализа и оценки учётной информации (3 часа)**

Толкование и анализ финансовой отчётности как совокупности показателей эффективности деятельности коммерческих предприятий. Оценка качества информации в финансовой отчётности. Особенности анализа финансовой отчётности в условиях инфляционной экономики.

## **6. Профессиональная деятельность бухгалтера (3 часа)**

Особенности бухгалтерского дела в начальной стадии функционирования предприятия. Бухгалтерское дело на стадиях реорганизации предприятия. Этика профессионального бухгалтера. Профессиональный бухгалтер и его статус. Специфика бухгалтерского учёта, внутреннего и внешнего аудита в компьютерной среде.

### **ПРАКТИЧЕСКИЕ РАБОТЫ (14 ЧАСОВ)**

Тема “Понятие и особенности организации бухгалтерского дела”(2 часа)

Тема “Национальные концепции и принципы бухгалтерского учёта и финансовой отчётности в России”(2 часа)

Тема “Хозяйственные ситуации и операции как объект бухгалтерской деятельности”(2 часа)

Тема “Финансовый учёт и отчётность для различных видов организационных единиц”(2 часа)

Тема “Концепции анализа и оценки учётной информации”(3 часа)

Тема “Профессиональная деятельность бухгалтера”(3 часа)

### **САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА СТУДЕНТОВ (74 часа)**

6. Реформирование бухгалтерского учёта в России.
7. Цель и основы организации бухгалтерского дела.
8. Профессиональные организации бухгалтеров в России.
9. Профессиональные организации аудиторов в России.
10. Международные бухгалтерские профессиональные организации.
11. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте».
12. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации.
13. Назначение и основное содержание Положений по бухгалтерскому учёту (ПБУ).
14. Методические указания, инструкции, рекомендации, их роль в организации бухгалтерского дела.
15. Рабочие документы организации.
16. Организационная структура бухгалтерской службы в организации.
17. Организация внутреннего контроля в организации.
18. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.
19. Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы.
20. Права и обязанности аудиторов.
21. Информационное обеспечение компьютерной обработки учётных данных бухгалтерского учёта.
22. Характеристика бухгалтерского программного обеспечения.
23. Организационные и технические особенности проведения аудита с использованием программных средств.
24. Взаимодействие и взаимоотношения бухгалтерской службы с работодателями, собственниками, персоналом предприятия, государственными органами, кредиторами и инвесторами.

### **ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ**

25. 1. Сущность понятия «Бухгалтерское дело».
26. 2. Связь бухгалтерского дела с другими науками.
27. 3. Формирование профессий современного бухгалтера, внешнего и внутреннего аудитора.
28. 4. Деятельность Института профессиональных бухгалтеров России.
29. 5. Правовой статус бухгалтерской службы, её место в структуре управления организацией.
30. 6. Организационная структура бухгалтерской службы в организации.
31. 7. Организация внутреннего контроля в организации.
32. 8. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.
33. 9. Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы.
34. 10. Концептуальные основы бухгалтерского дела.
35. 11. Международное сотрудничество в сфере бухгалтерского дела.
36. 12. Основные принципы и допущения бухгалтерского учёта.
37. 13. Документы – как элемент метода бухгалтерского дела.
38. 14. Инвентаризация, её значение при организации бухгалтерского дела.

39. 15. Учётная политика – как основа организации бухгалтерского дела.
40. 16. Бухгалтерская отчётность – как источник информации бухгалтерского дела.
41. 17. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в России.
42. 18. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте».
43. 19. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации.
44. 20. Назначение и основное содержание Положений по бухгалтерскому учёту (ПБУ).
45. 21. Методические указания, инструкции, рекомендации, их роль в организации бухгалтерского дела.
46. 22. Рабочие документы организации.
47. 23. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского дела.
48. 24. Критерии признания активов в бухгалтерской отчётности.
49. 25. Критерии признания обязательств и собственного капитала в отчётности.
50. 26. Понятие хозяйственной операции, типы хозяйственных операций.
51. 27. Хозяйственные ситуации, их анализ.
52. 28. Особенности организации бухгалтерского дела в хозяйственных товариществах.
53. 29. Особенности организации бухгалтерского дела в хозяйственных обществах.
54. 30. Особенности организации бухгалтерского дела в производственном кооперативе.
55. 31. Специфика организации бухгалтерского учёта в государственных и муниципальных унитарных предприятиях.
56. 32. Специфика финансового учёта и отчётности в некоммерческих, общественных и религиозных организациях.
57. 33. Бухгалтерский учёт на малых предприятиях.
58. 34. Особенности бухгалтерского дела в правительственных учреждениях.
59. 35. Особенности учёта в благотворительных и общественных организациях.
60. 36. Понятие, основные источники анализа показателей деятельности организации. Общие показатели деятельности организации.
61. 37. Оценка показателей платежеспособности и финансовой устойчивости организации.
62. 38. Оценка показателей эффективности использования оборотного капитала, доходности и финансового результата организации.
63. 39. Оценка показателей эффективности использования внеоборотного капитала и инвестиционной активности предприятия.
64. 40. Оценка показателей исполнения обязательств организации перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами.
65. 41. Оценка ликвидности организации.
66. 42. Оценка качества отчётной информации.
67. 43. Искажение отчётности. Факторы, способствующие появлению искажений.
68. 44. Учёт инфляционных тенденций в экономике и анализе бухгалтерской отчётности.
69. 45. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования предприятия.
70. 46. Бухгалтерское дело на стадиях реорганизации предприятия.
71. 47. Этика профессионального бухгалтера. Кодекс этики.
72. 48. Профессиональный бухгалтер и его статус.
73. 49. Этапы развития автоматизации бухгалтерского дела.
74. 50. Информационное обеспечение компьютерной обработки учётных данных бухгалтерского учёта.
75. 51. Характеристика бухгалтерского программного обеспечения.

## **РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА**

### **Основная**

76. Андросов, А.М. Бухгалтерский учёт и отчётность в России: практическое руководство с документами и комментариями / А.М. Андросов. – М.: АО «Менатеп-Информ», 1994.
77. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета. / В.П.Астахов.–М.: Издательский центр «МарТ», 2002. – 506 с.
78. Вещунова, Н.Л., Фомина, Л.Ф. Бухгалтерский учёт на предприятиях различных форм собственности / Н.Л.Вещунова, Л.Ф.Фомина. – М.: «Проспект», 2000. – 688с.

79. Бухгалтерское дело: Учебное пособие / Под ред. Н.Н.Хахоновой – Москва: ИЦК «МарТ»; Ростов н/Д; Издательский центр «МарТ», 2003. – 304 с.
80. Волков, Н.Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. / Н.Г.Волков. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1999 г.
81. Григорьев, Ю.А. Свод бухгалтерских проводок. Анализ, комментарии, практика / Ю.А.Григорьев. – М.: Книжный мир, 2000. – 872с.
82. Камышанов, П.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. / П.И.Камышанов, А.П. Камышанов, Л.И. Камышанова. – Элиста: АПП “Джангар”, 2001. – 560 с.
83. Кирьянова, З.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник. / З.В.Касьянова. - М.: Финансы и статистика, 2000 г.
84. Климова М.А. Бухгалтерское дело: Учебное пособие / М.А.Климова. – М.: Издательство РИОР, 2004. – 96 с.
85. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров и Международные стандарты аудита. – М., МЦ РСБУ, 2001 – 2002.
86. Козлова, Е.П., Парашутин, Н.В., Бабченко, Т.Н. Бухгалтерский учёт в промышленности / Е.П.Козлова, Н.В.Парашутин, Т.Н.Бабченко. – М.: Финансы и статистика, 2002.- 800с.
87. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. Издание 2-е. / Н.П.Кондраков. - М.: ИНФРА, 2002. – 560 с.
88. Кутер, М.И. Теория и принципы бух. учета. Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, экспертное бюро, 2000.- 544 с.
89. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта 2002 г.).

**Дополнительная  
Периодические издания  
журналы:**

90. Бухгалтерский бюллетень (с приложением нормативных актов).
91. Бухгалтерский учёт.
92. Практический бухгалтерский учёт.
93. Приложение к журналу бухгалтерский учёт.
94. Настольный аудитор бухгалтера.
95. Справочник Бухгалтера (ежеквартальное издание для практического бухгалтера).
96. Консультант бухгалтера.
97. Бухгалтерский учёт и налоги в торговле и общественном питании.
98. Бухгалтерский учёт и налоги.
99. Бухгалтерский учёт и налогообложение на малых предприятиях.
100. АКДИ «Экономика и жизнь» и др.

**газеты:**

101. Экономика и жизнь.
102. Финансовая газета.
103. Российская газета и др.

## Введение.

Рыночную экономику изучает широкий круг дисциплин, в том числе финансовый менеджмент, аудит, управленческий учет и другие, включая бухгалтерское дело. Что касается бухгалтерского дела, то здесь отсутствует типовая учебная программа и какие-либо фундаментальные учебные и методические разработки.

На сегодняшний день бухгалтерский учет – это, прежде всего, инструмент любого бизнеса, поэтому потребность в специалистах данной профессии растет по мере развития экономики. Если отвлечься от конкретной деятельности бухгалтеров как работы с цифрами, то цель бухгалтерского дела можно определить как обеспечение определенных пользователей (руководителей предприятий, фирм) информацией, необходимой для принятия экономически грамотных решений.

Следовательно, изучение бухгалтерского дела предполагает понимание как самого процесса принятия управленческого решения, так и специфики пользователей бухгалтерской информации. Причем на сегодняшний день необходимо знать и учитывать, какая именно информация представляет интерес для той или иной группы пользователей.

Таким образом, современный бухгалтер занимается не только ведением счетов предприятия, но и выполняет широкий круг иных функций, включая планирование и принятие решений, контроль, обзор и оценку деятельности предприятия, информирование руководства о потенциальных потерях или выгодах, проведение внутренних аудиторских проверок. Специалист по бухгалтерскому делу обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются ли они внутренними или внешними потребителями данной информации.

Нестабильность гражданского и налогового законодательства, реформа всей системы учета в стране заметно усложняет деятельность бухгалтера. В этих условиях возникает потребность в бухгалтерах-профессионалах, то есть специалистах, имеющих не только высшее образование и стаж работы, но и высокий уровень знаний последних изменений в области права, налогов и конечно, бухгалтерского учета.

Это определяет то, что само по себе высшее образование, полученное бухгалтером в вузе, должно являться гарантом его компетентности.

Изменения, происходящие в бухгалтерском учете, требуют выпуска новых учебных пособий, позволяющих освоить учебный курс студентам.

Необходимость создания отдельного курса по бухгалтерскому делу вызвана также возрастающим интересом к нему со стороны предпринимателей, особенно в секторе малого бизнеса. Изучение этой дисциплины должно помочь им разобраться в этом вопросе.

Дисциплина «Бухгалтерское дело», изучаемая студентами экономических вузов, является достаточно сложной и многогранной. Цель ее преподавания – формирование у студентов общего представления об организации и функционировании бухгалтерских служб предприятий, организаций, фирм и учреждений. В ходе освоения материала студенты должны получить знания о правилах ведения бухгалтерского учета в организациях разных форм собственности, отраслевой принадлежности и функционального назначения; об особенностях организации бухгалтерского учета на стадиях создания, функционирования и ликвидации предприятия; о критериях выбора и обоснования учетной и балансовой политики организации; о специфике бухгалтерского учета и аудита в условиях компьютерной обработки данных; об особенностях взаимодействия и взаимоотношений бухгалтерской службы с работодателями, собственниками, персоналом предприятия, государственными органами и третьими лицами.

По завершении изучения этого курса студенты должны уметь описывать и интерпретировать роль и принципы финансового учета и аудита; регистрировать, обрабатывать, резюмировать данные бухгалтерского учета; составлять финансовую отчетность корпоративных и не корпоративных предприятий; представлять финансовые интересы организации в отношениях с кредиторами, инвесторами, налоговыми органами в суде и арбитражном суде; организовать и провести аудиторскую проверку достоверности бухгалтерского учета и отчетности; разбираться в международных стандартах бухгалтерского учета.

В результате изучения содержания курса студенты также должны овладеть основными навыками организации бухгалтерского дела и уяснить общие требования, сущность, содержание бухгалтерского дела, а также ознакомиться с процессом формирования профессии современного бухгалтера и аудитора.

Таким образом, основная задача в процессе изучения данной дисциплины – помочь студенту осмыслить и понять организацию бухгалтерского дела в деятельности любого предприятия и организации.

В учебное пособие включены материалы из ряда других экономических, юридических и иных дисциплин. Центральное место в курсе занимают нормативно-правовые вопросы ведения бухгалтерии на предприятии, юридического анализа хозяйственных ситуаций; качественные и количественные

характеристики бухгалтерской информации с точки зрения принятия управленческих решений и требований налогового законодательства, стандартов по документообороту системы бухгалтерского учета.

Пособие составлено на основе современной учебной литературы и российской нормативно-правовой базы.

Данное учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальности 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

## Тема 1. Понятие и особенности организации бухгалтерского дела.

### 1.1 Сущность понятия «бухгалтерское дело».

#### *Сущность и содержание бухгалтерского дела.*

**Бухгалтерское дело** – это профессиональная деятельность бухгалтера во всех ее проявлениях: ведение учета, составление отчетности, формирование учетной политики организации, контроль, анализ отчетных данных, участие в профессиональных организациях.

**Бухгалтерский учет** – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

При организации **бухгалтерского дела** необходимо учитывать развитие хозяйственных связей между российскими и зарубежными предприятиями, возможность привлечения средств зарубежных инвесторов. Это вызывает необходимость организации бухгалтерского дела в соответствии с принципами, максимально приближенными к международным стандартам бухгалтерской отчетности.

В настоящее время повышаются требования к оперативности и качеству принимаемых управленческих решений. Основой для их выработки являются данные о финансовом состоянии организации, которые формируются, обобщаются и группируются в процессе осуществления **бухгалтерского дела**.

Бухгалтерская информация широко используется при проведении экономического и финансового анализа, планирования деятельности организации, прогнозировании ее развития, контроля за количественными и качественными показателями деятельности организации.

Таким образом, бухгалтерия становится одним из важнейших подразделений, определяющим стратегию предприятия и влияющим на развитие его хозяйственной деятельности.

Учетная политика любого предприятия независимо от форм собственности, грамотный анализ финансово-хозяйственной деятельности, взаимодействие с налоговыми службами – это принципиальные, ключевые моменты в работе любой организации, обладающей полной самостоятельностью.

Эффективность функционирования предприятия требует постоянного совершенствования организации и деятельности бухгалтерии, улучшения ее кадрового состава, внедрения прогрессивных информационных технологий обработки экономической информации.

Бухгалтерское дело – это система отражения различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни.

Ведение **бухгалтерского дела** означает, что каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в письменной форме. Отсутствие **документа** означает, что экономическое событие **не имело места**.

**Бухгалтерский учет** обязаны вести все предприятия, находящиеся на территории РФ.

Основные **задачи организации бухгалтерского учета**:

104. Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.
105. Обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций.
106. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости.
107. При этом в сферу бухгалтерского дела **включаются**:
108. Прием, регистрация находящей и исходящей корреспонденции, и ее отправка по назначению.
109. Прием документов на рассмотрение и подписание администрацией.
110. Распределение рассмотренных администрацией документов между структурными подразделениями и сотрудниками для исполнения и ознакомления.
111. Учет стадий прохождения исполнения документов с обеспечением их сохранности.

112. Сдача дел в архив и обеспечение их хранения.

Часть бухгалтерского дела, непосредственно связанная с созданием документов, называется **документированием**.

Другой существенной стороной организации ведения **бухгалтерского дела** является **систематизация и хранение** всех образующихся в бухгалтерии **документов**, необходимых впоследствии не только для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия, но и для предъявления этих документов при аудиторской или налоговой проверке.

Руководители предприятий несут персональную ответственность за документальный фонд предприятия.

Помочь бухгалтеру избежать негативных моментов при общении с любыми контролирующими органами (налоговая инспекция, архивная служба, аудит) и призвано правильное ведение бухгалтерского дела.

### ***Реформирование бухгалтерского учета в России.***

Переход экономики России в условиях рыночных отношений (передача предприятий из государственной собственности в коллективную, и даже частную) потребовал дополнений и даже радикальных изменений в системе бухгалтерского учета. Появление акций, использование иностранной валюты при выходе на международный рынок, инфляция в экономике, отказ от централизованного регулирования ценообразования, новые виды расчетов между организациями и др. потребовали **изменений в методологии учета**.

Формирование рыночной инфраструктуры и развитие российской экономики невозможны без **организации системы бухгалтерского учета**. Поэтому Правительством РФ в 1998г. были приняты решения, посвященные комплексу мер, связанных с реформированием бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (Постановление от 06.03.98 №283).

Правительством была утверждена **Программа реформирования** бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В ней была **установлена цель** реформирования бухгалтерского учета – **приведение** национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики, МСФО. Здесь же были определены **задачи**, поставленные для достижения этой цели:

113. Сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов.
114. Обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.
115. Оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

При подготовке Программы и других решений Правительства РФ за основу при проведении работы по реорганизации бухгалтерского учета были взяты МСФО, разрабатываемые и принимаемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Выбор МСФО был предопределен:

1. Превращением экономики России в органическую составляющую мирохозяйственной системы (макроэкономическая установка на привлечение иностранных инвестиций, выход российских хозяйствующих субъектов на мировые рынки капитала, совместный бизнес российских и зарубежных организаций).
2. Возможностью использовать уже имеющийся в мире опыт формирования правил, принимаемых государственными органами или профессиональными организациями, регламентирующими национальные правила бухгалтерского учета в большинстве стран, для создания в кратчайшие сроки эффективно работающей системы, обеспечивающей потребности рыночной экономики.

При ориентации на МСФО имелось в виду, что они изначально не предназначены для регулирования учета и отчетности в отдельных странах, а также для непосредственного использования на практике. Цель их разработки состояла в **гармонизации** национальных систем учета и отчетности для повышения потребительских качеств представляемой финансовой отчетности организациями, в первую очередь транснациональными корпорациями.

Исходя из этого, было признано, целесообразно **использовать МСФО**:

1. При создании концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России для обеспечения **сопоставимости** бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями.

2. В процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету – в качестве образца и критерия соответствия международно-принятой практике.

Как свидетельствует мировая практика, переход к использованию МСФО является постепенным и целенаправленным процессом, так как возникает необходимость реализации широкого круга мероприятий, делающих этот процесс **реальным** (коррективы в законодательстве, пересмотр нормативной базы бухгалтерского учета).

Основные направления реформы учета в стране определены **Концепцией бухгалтерского учета** в рыночной экономике России, одобренной методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Институтом профессиональных бухгалтеров России в декабре 1997г. и опубликованной в профессиональной печати. В этой Концепции, на основе проведенного анализа российской и международной практики, тенденций развития бухгалтерского учета, были сформулированы подходы к построению российской системы бухгалтерского учета в ближайшие 10 – 15 лет.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определила основы построения системы бухгалтерского учета в условиях экономической среды, складывающейся в стране. Она была основана на последних достижениях науки и практики, ориентирована на модель рыночной экономики, использовала опыт стран с развитой рыночной экономикой и отвечает международно признанным принципам учета и отчетности.

Концепция является **основой** построения системы **бухгалтерского учета** в стране и призвана:

1. Обеспечить заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета.
2. Быть основой поэтапной разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету.
3. Быть в основе принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами.
4. Помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Концепция не заменяет никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету.

Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта. Концепция определяет основы организации и ведения бухгалтерского учета организациями всех отраслей хозяйства, видов деятельности и организационно-правовых форм.

### ***Цель и основы организации бухгалтерского дела.***

Важнейшей предпосылкой правильной организации **бухгалтерского учета** в современных условиях является **государственное руководство** бухгалтерским учетом. Оно обеспечивает единообразие подхода к однородным хозяйственным процессам, единство их **оценки** и отражения в учете, унификацию учетных **документов**, регистров бухгалтерского учета и форм отчетности, что способствует наиболее рациональной организации и экономному расходованию средств на ведение бухгалтерского учета.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» общее методологическое **руководство** бухгалтерским учетом в РФ осуществляется Правительством РФ. Методологическим центром по бухгалтерскому учету является Министерство РФ, которое разрабатывает и изучает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные к исполнению всеми организациями.

Органы, которым федеральными законами предоставлено **право регулирования** бухгалтерского учета (Центральный банк РФ, федеральные службы по надзору за страховой деятельностью и различные ведомства), руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ:

1. Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению.
2. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (принципы, правила и способы ведения учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности).
3. Другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

При разработке нормативных актов Минфин РФ тесно взаимодействует с заинтересованными ведомствами через **Методологический Совет** по бухгалтерскому учету и отчетности. Методологический Совет разрабатывает концепции бухгалтерского учета и отчетности, проекты положений (стандартов) и др. документов нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В регулировании бухгалтерского учета и отчетности в России важная роль отводится **Государственной Думе**, разрабатывающей и принимающей законодательные акты по бухгалтерскому учету. В составе Государственной Думы действует **экспертный совет**, который разрабатывает проекты законов по аудиту, бухгалтерскому учету, статистике и проводит экспертизы законопроектов, содействует их реализации.

В работе Экспертного и Методологического советов большую помощь призваны оказать **общественные организации** (ассоциации бухгалтеров и аудиторов РФ и стран Содружества, Институт профессиональных бухгалтеров России и Международный консультативный комитет по бухгалтерскому учету и аудиту в РФ). Эти организации оказывают большое содействие в разработке программ и мероприятий по подготовке и переподготовке аудиторских и бухгалтерских кадров, а также разработке нормативных документов по бухгалтерскому учету и аудиту и норм профессиональной этики.

Бухгалтерское дело, являясь составной частью системы бухгалтерского учета, обеспечивает организационные и технические аспекты сбора, обработки и формирования в учете информации для внешних и внутренних пользователей.

В отношении информации для **внешних пользователей** – цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в процессе организации бухгалтерского дела, считаются юридические и физические лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию. Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, работодатели, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

Так как интересы заинтересованных пользователей существенно различаются, бухгалтерский учет не может удовлетворить все информационные потребности этих пользователей в полном объеме. Поэтому информация для внешних пользователей удовлетворяет лишь потребности, являющиеся общими для всех пользователей.

Например, решения, принимаемые всеми заинтересованными пользователями, требуют оценки способности организации воспроизводить денежные средства и аналогичные им активы, а также времени и определенности их поступления. В результате проведения такой оценки возможно установить способность организации обеспечить причитающиеся и предстоящие выплаты инвесторам, работникам, работодателям, поставщикам, подрядчикам, государству.

В отношении информации для **внутренних пользователей** – цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству предприятия для принятия управленческих решений. Руководство организации заинтересовано в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной дополнительной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля.

Бухгалтерское дело обеспечивает возможность практического сбора и представления документально обоснованной информации в системе бухгалтерского учета.

Для реализации поставленных задач (целей) при организации **бухгалтерского дела** предполагается, что:

1. имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников организации и других организаций (допущение имущественной обособленности организации);
2. организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности организации);
3. выбранная организацией учетная политика применяется последовательно – от одного отчетного года к другому, в рамках одной организации (допущение последовательности применения учетной политики);
4. факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

При формировании информации интересы налоговой системы рассматриваются в качестве одних из многих интересов, определяющих содержание и представление этой информации. В отношении этих

интересов задача бухгалтерского дела ограничивается лишь подготовкой данных о деятельности организации, на основе которых можно сформировать показатели, необходимые для налогообложения.

Формирование информации, удовлетворяющей потребности заинтересованных пользователей, обеспечивает руководство организации, которое несет и ответственность за достоверность информации и ее представление заинтересованным пользователям.

Таким образом, эффективная и рациональная организация бухгалтерской деятельности на предприятии является необходимым условием функционирования всей системы бухгалтерского учета, от которой зависит возможность получения и представления заинтересованным пользователям всей необходимой информации.

## 1.2 Связь бухгалтерского дела с другими науками.

**Бухгалтерское дело** является составляющей частью управления и представляет собой сложную систему отражения и познания различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни. Сущность же этих процессов и явлений раскрывается экономической теорией. Поэтому общей теоретической основой познания объектов бухгалтерского дела является **экономическая теория**, изучающая экономические законы производства и распределения материальных благ в обществе.

Информация бухгалтерского дела используется для характеристики экономики различных организаций и отраслей народного хозяйства, расчета различных показателей экономической эффективности процессов воспроизводства материальных благ. Отсюда следует, что бухгалтерское дело тесно связано с такими науками, как **макро- и микроэкономика** (организаций различных отраслей народного хозяйства).

Данные бухгалтерского дела используются в планировании (бюджетировании), прогнозировании, контроле и анализе хозяйственно-финансовой деятельности.

**Планирование** как функция управления тесно связано с бухгалтерским делом, так как в качестве исходной базы используются экономические данные бухгалтерского учета предшествующих периодов. Данные же бухгалтерского учета текущего периода используются для контроля за выполнением плановых показателей, а также являются основой для корректировки планов, нормативов и прогнозов.

Экономические данные управления и производства используются при составлении различных производственных смет, текущих и перспективных планов (бюджетов) продаж, затрат на производство и себестоимости продукции и т. п.

Информация бухгалтерского дела содержит сведения, необходимые для осуществления такой функции управления, как **контроль**. Так, внутривозрастной контроль изучает в основном хозяйственные операции с целью выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов, оптимизации финансовой политики и достижению качественных результатов ее деятельности. В процессе контроля выявляются отклонения от планов, смет, нормативов, выявляются нарушения законодательных актов и документов внутренней регламентации.

В общий комплекс экономических наук входит и экономический анализ хозяйственно-финансовой деятельности. **Экономический анализ**, используя специальные способы и приемы, призван изучать всю систему принятия и выполнения управленческих решений, выявлять причины отрицательных отклонений и разрабатывать мероприятия по мобилизации выявленных резервов. В процессе анализа комплексно используются экономические показатели, которые дает бухгалтерское дело. Кроме того, экономический анализ осуществляется в основном работниками бухгалтерии (профессиональными бухгалтерами – бухгалтерами-аналитиками, экспертами, финансовыми менеджерами). Таким образом, экономический анализ хозяйственно-финансовой деятельности напрямую связан с бухгалтерским делом.

Непосредственная связь бухгалтерского дела и **аудита** заключается в том, что проведение ревизий и аудиторских проверок осуществляется по данным бухгалтерского дела. Выявленные в ходе проверки отдельные результаты в свою очередь используются для исправления и корректировки учетных записей (при выявлении ошибок, недостатков или излишков ценностей).

Тесная связь существует между бухгалтерским делом и **финансовыми дисциплинами** (финансы, финансовый менеджмент, деньги, кредит, банки, биржевое дело, налоги и налогообложение). Показатели бухгалтерского дела используются при составлении финансовых бюджетов, бизнес-планов, расчетов по налогам и налоговых деклараций. В свою очередь указанные дисциплины изучают определенные стороны хозяйственных процессов, в них исследуется сущность и закономерности определенных хозяйственных явлений.

В бухгалтерском деле отражаются эти же хозяйственные явления для их контроля и управления ими. Например, по данным показателям бухгалтерского дела осуществляется контроль за выполнением

финансовых планов, целевым использованием кредитов, правильностью начисления и своевременностью перечисления налогов в бюджет и т. д.

Использование показателей бухгалтерского дела для статистических обобщений обеспечивают тесную связь бухгалтерского дела с **экономической статистикой**.

Данные бухгалтерского дела используются при проверке законности функционирования организации. Отсюда следует, что бухгалтерское дело неразрывно связано с **правоведением**.

Информация бухгалтерского дела широко используется в процессе: осуществления маркетинговых исследований; проведения работ по проектированию научной организации труда и производства; осуществления экономико-математического моделирования отдельных процессов и хозяйственных результатов. На базе всех указанных научных разработок и проектных работ администрация организации может принимать обоснованные управленческие решения на всех уровнях и участках хозяйственной деятельности организации. В тоже время функция обратной связи бухгалтерского дела обеспечивает возможность дальнейшего совершенствования способов получения полезной, уместной и надежной информации для решения управленческих задач. Вот почему бухгалтерское дело тесно связано также с такими дисциплинами, как **менеджмент, маркетинг, научная организация производства, экономика труда, экономико-математическое моделирование и программирование**.

Оперативность получения информации, а также ее качество и эффективность использования в управлении организацией значительно повышается в условиях автоматизации бухгалтерского дела. Использование ЭВМ предполагает применение различных приемов и способов систем компьютерной обработки данных. Поэтому уровень подготовки бухгалтера должен быть достаточно высоким в области информационных технологий для выполнения работ по обработке информации, необходимой для организации бухгалтерского дела. Отсюда следует, что бухгалтерское дело связано также с **информатикой, компьютеризацией учетно-аналитических вопросов и информационными системами в экономике**.

### 1.3 Формирование профессий современного бухгалтера, внешнего и внутреннего аудитора.

Основные виды профессиональной деятельности бухгалтера:

1. учетно-аналитическая
2. контрольно-ревизионная
3. аудиторская
4. консалтинговая
5. организационно-управленческая
6. нормативно-методическая.

В современных условиях хозяйствования роль бухгалтера на предприятии возрастает. Ни одно управленческое решение не обходится без согласования с главным бухгалтером, с целью определения как его эффективности, так и налоговых последствий.

Аудитор. В соответствии со ст.3 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

### 1.4 Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России).

#### ***ИПБ России.***

В апреле 1997 г. в РФ было создано некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России» (ИПБ России), учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ.

ИПБ России объединяет **аттестованных** профессиональных бухгалтеров и аудиторов (руководители и ведущие специалисты бухгалтерских служб предприятий, аудиторских служб,

профессорско-преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалисты финансового менеджмента).

В соответствии с Уставом **ИПБ России** является юридическим лицом, обладает обособленным имуществом на правах собственности, имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета, эмблему, печать, штампы, бланки со своим наименованием на русском и английском языках.

ИПБ России имеет право от своего имени заключать договоры и контракты, приобретать имущественные и личные неимущественные права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде и арбитражном суде, третейском суде и осуществлять другие действия, не противоречащие действующему законодательству.

Институт осуществляет, согласно действующему законодательству, владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества.

**Имущество ИПБ составляют:**

1. Материальные и финансовые ресурсы.
2. НМА, находящиеся на его балансе.

**Источники формирования имущества ИПБ:**

1. Вступительные и членские взносы, целевые поступления, единовременные взносы.
2. Доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности.
3. Выручка от реализации работ, услуг, товаров.
4. Дивиденды, получаемые по акциям, облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим ИПБ.
5. Добровольные денежные и имущественные взносы и пожертвования.
6. Доходы от мероприятий, проводимых ИПБ и другие.

Доходы от всех видов деятельности ИПБ могут быть использованы исключительно на реализацию его уставных целей и задач, распределению между его членами не подлежат.

ИПБ самостоятельно определяет порядок использования своих доходов, в соответствии с действующим законодательством и Уставом.

Убытки, причиненные ИПБ России в результате нарушения его имущественных прав гражданами, юридическими лицами и государственными органами, возмещаются по решению суда или арбитражного суда.

Имущество ИПБ может быть изъято только по вступившему в законную силу решению суда или арбитражного суда.

ИПБ России отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, на которое, в соответствии с действующим законодательством может быть наложено взыскание. Институт не отвечает по обязательствам государства и своих членов, равно как государство и члены ИПБ не отвечают по обязательствам ИПБ.

ИПБ создает **филиалы** и открывает **представительства**. Они входят в единую структуру Института.

**Филиалы ИПБ** являются его обособленными подразделениями, которые расположены вне места нахождения ИПБ, и осуществляют все функции Института, в том числе функции представительства.

**Представительства ИПБ** являются обособленными подразделениями, находящимися вне Института, представляющие интересы ИПБ и осуществляющие защиту его интересов в месте своего нахождения.

Филиалы и представительства ИПБ не являются юридическими лицами. Их имущество учитывается на отдельном балансе и на балансе ИПБ. Они действуют на основании Положения, утверждаемого Президентским Советом.

Руководители филиалов и представительств назначаются компетентным органом управления ИПБ и действуют на основании доверенности.

**Филиалы и представительства** осуществляют деятельность от имени Института. Ответственность за деятельность своих филиалов и представительств несет ИПБ.

В структуру ИПБ входят постоянно действующие Комитеты, Комиссии, Советы, создаваемые целевым назначением в статусе структурных подразделений, в том числе обособленных. Структурные подразделения независимо от статуса, действуют на основании Положений, утверждаемых Президентским Советом.

**Основные цели и задачи ИПБ России:**

1. Объединение в единую профессиональную организацию и координация деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также юридических лиц, распространяющих информацию финансово-экономического профиля, оказания услуг в области бухгалтерского учета, экономического анализа,

- аудита, финансового менеджмента, и повышения квалификации работников бухгалтерского, финансово-экономического профиля.
2. Организация и проведение аттестации специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг.
  3. Разработка методологии и методики бухгалтерского учета и аудита.
  4. Создание системы оперативного информирования Членов ИПБ об изменениях и новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.
  5. Совершенствование профессиональной деятельности персонала предприятий, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом и аудитом, формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, аудита, защита их интересов в законодательных и исполнительных органах власти, а также социальная защита.
  6. Внедрение в практику новых форм и методов организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.
  7. Формирование у специалистов экономического мышления, соответствующего рыночным отношениям.
  8. Представление и защита прав и законных интересов членов ИПБ, оказание им помощи в защите их профессиональных интересов.

В своей работе ИПБ России учитывает интересы как территорий РФ, так и отдельных отраслей народного хозяйства. Отраслевое направление работы Института призвано восстановить регулирование бухгалтерского учета в организациях страны по вертикали по отраслевому признаку. Основными задачами в этой связи являются:

1. Разработка нормативных актов бухгалтерского учета, учитывающих отраслевую специфику.
2. Организация обучения бухгалтеров и аудиторов отраслевым особенностям бухгалтерского учета.
3. Организация толкования отраслевых нормативных документов.

Органами управления ИПБ являются:

1. Общее Собрание членов ИПБ.
2. Президентский совет ИПБ.
3. Дирекция ИПБ.

**Высшим органом Управления ИПБ** является Общее Собрание Членов ИПБ. Собрание собирается не реже 1 раза в 3 года.

Из числа своих членов, сроком на 3 года оно выбирает Председателя Собрания (Президента ИПБ). Президент может быть избран только на один срок.

Исключительной компетенцией Собрания являются:

1. Внесение изменений и дополнений в Устав ИПБ.
2. Утверждение процедуры собрания.
3. Определение приоритетных направлений деятельности ИПБ, принципов формирования и использования его имущества.
4. Выборы президента ИПБ и вице-президентов ИПБ.
5. Образование дирекции ИПБ.
6. Утверждение отчетов о результатах деятельности Президентского Совета ИПБ, заключений аудитора.
7. Реорганизация и ликвидация ИПБ.
8. Принятие окончательного решения о прекращении членства в ИПБ.
9. Определение процедуры избрания и утверждение количественного и персонального состава президентского совета.

Решения принимаются большинством голосов членов, присутствующих на Собрании, а по вопросам, относящимся к исключительной компетенции Собрания – 2/3 голосов членов, присутствующих на собрании. Решение о преобразовании или ликвидации ИПБ принимается единогласно.

В промежутках между собраниями высшим распорядительным органом ИПБ является **Президентский Совет**. Он избирается собранием из числа действительных членов ИПБ сроком на 3 года. Члены Совета могут быть переизбраны неограниченное число раз. Количественный и персональный состав президентского совета определяется общим собранием членов ИПБ.

Заседания Совета проводятся по мере необходимости, но не реже 1 раза в квартал.

**Компетенция президентского Совета:**

1. Утверждение финансового плана и внесение в него изменений.
2. Утверждение годового отчета и годового бухгалтерского баланса.
3. Создание филиалов и открытие представительств, и назначение их руководства.
4. Разработка и представление на утверждение Собрания стратегических программ и направлений деятельности ИПБ.
5. Принятие решения о размерах вступительных и членских взносов, сроков и порядка их внесения.
6. Утверждение «Положения о членстве в ИПБ России», «Положения о повышении квалификации профессиональных бухгалтеров».

Контроль за финансовой и хозяйственной деятельностью ИПБ осуществляется аудитором, назначаемым по решению президентского совета ИПБ.

Годовой отчет и баланс ИПБ утверждается собранием только при наличии заключения аудитора.

Для регулирования бухгалтерского учета по отраслевому признаку в Институте организуются экспертные советы по бухгалтерскому учету. В настоящее время созданы следующие экспертные советы:

1. По методологии бухгалтерского учета предприятий и организаций черной металлургии.
2. По методологии бухгалтерского учета некоммерческих организаций.
3. По методологии бухгалтерского учета страховых организаций.
4. По методологии бухгалтерского учета бюджетных организаций.
5. По методологии бухгалтерского учета на предприятиях строительного комплекса.
6. По оценке.
7. По методологии автоматизации бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа и др.

Поскольку знание бухгалтерского учета является основой ряда профессий: бухгалтер, аудитор, ревизор, контролер, налоговый консультант, финансовый менеджер и т. д., в Институте профессиональных бухгалтеров образованы следующие **комитеты**:

Комитет по бухгалтерскому учету.

Комитет по налогообложению.

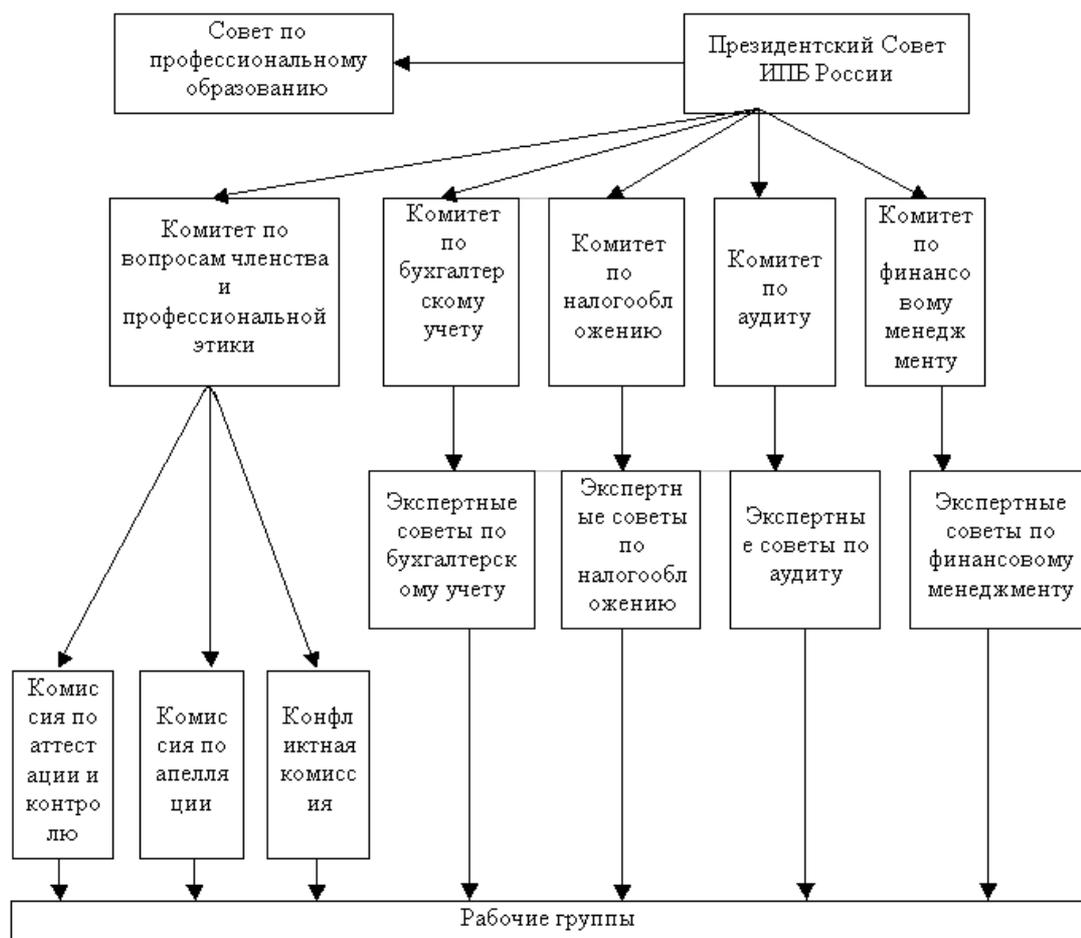
Комитет по аудиту.

Комитет по финансовому менеджменту.

Совет по профессиональному образованию.

В России на сегодняшний день при участии ИПБ создано 67 территориальных институтов профессиональных бухгалтеров (ТИПБ).

### Структура Института профессиональных бухгалтеров.



### Членство в Институте профессиональных бухгалтеров России.

Членами ИПБ являются физические и юридические лица, чья заинтересованность в совместном решении задач ИПБ России и достижении его Уставных целей оформляется **индивидуальными заявлениями** и документами, позволяющими учитывать количество членов ИПБ.

#### Виды членства ИПБ России:

1. Ассоциированные Члены ИПБ России:

- претендент;
- преподаватель;
- бухгалтер-экономист.

2. Действительные Члены ИПБ.

3. Корпоративные Члены ИПБ.

4. Ассоциативные Члены ИПБ.

5. Почетные Члены.

Статус **ассоциированного** члена ИПБ России – **претендента** получают физические лица, желающие получить квалификационный аттестат профессионального бухгалтера (в порядке и на условиях определяемых «Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России»).

Статус ассоциированного члена ИПБ – **преподавателя** получают преподаватели, осуществляющие подготовку и повышение квалификации ассоциированных и действительных членов ИПБ России в порядке и на условиях, определяемых «Положением об аттестации Ассоциированных Членов ИПБ России – преподавателей».

Статус ассоциированного Члена ИПБ – **бухгалтера-экономиста коммерческого предприятия** получают ассоциированные члены ИПБ, не набравшие при сдаче экзаменов на квалификационный аттестат

профессионального бухгалтера минимальное количество баллов и не получившие ни по одному из разделов экзаменационного билета неудовлетворительную оценку.

Статус **действительного** члена ИПБ получают физические лица, имеющие квалификационный аттестат профессионального бухгалтера или аудитора; аттестат преподавателя ИПБ; диплом доктора экономических или юридических наук, аттестат профессора по профильным специальностям.

Статус **корпоративного** члена ИПБ получают юридические лица:

1. Организации, фирмы, предприятия, ведущие специализированную деятельность в области финансов, бухгалтерского учета, анализа и аудита.
2. Территориальные институты профессиональных бухгалтеров.
3. Учебные заведения, готовящие специалистов в области финансов, бухгалтерского учета, анализа и аудита.
4. Учебно-методические центры по подготовке профессиональных бухгалтеров.
5. Учредители ИПБ России.

Статус **ассоциативного** члена ИПБ получают юридические лица, основная деятельность которых не связана с экономикой и финансами и которые выражают поддержку целям ИПБ и его конкретным акциям.

Статус **почетного** члена ИПБ присваивается членам ИПБ, внесшим значительный вклад в достижение целей и решения задач ИПБ России. Решение о присвоении статуса почетного члена принимается президентским советом ИПБ России.

В целях объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов 17 ноября 1998 г. президентским советом ИПБ было принято решение о приеме в члены Института аудиторов, имеющих аттестат аудитора, по их заявлениям. Аудиторы, ставшие членами Института, получают одинаковые права с членами ИПБ, имеющими аттестат профессионального бухгалтера, включая право подписи бухгалтерской отчетности.

Однако, членство в ИПБ России не дает право аудитору получить квалификационный аттестат профессионального бухгалтера без дополнительного обучения. Для его получения аудитору необходимо пройти обучение по продвинутому курсу и сдать квалификационный экзамен на аттестат профессионального бухгалтера.

Аудиторы, как члены ИПБ, могут принимать участие в работе комитетов, экспертных советов, рабочих групп, созданных при ИПБ.

Членство в ИПБ России не накладывает на его членов никаких ограничений в их основной и любой другой деятельности.

Юридические лица осуществляют членство в ИПБ России через своих полномочных представителей.

Члены **ИПБ** имеют **право**:

1. Участвовать в управлении делами ИПБ и его структурных подразделений.
2. Вносить предложения по совершенствованию законодательства и нормативной базы в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и других вопросов, связанных с деятельностью ИПБ.
3. Участвовать в разработке документов, определяющих основные направления деятельности ИПБ.
4. Участвовать на льготных условиях в мероприятиях, проводимых ИПБ, в частности, в конкурсах, семинарах, конференциях, симпозиумах, съездах и т. д.
5. Непосредственно обращаться в ИПБ за содействием и помощью в целях защиты профессиональных интересов.
6. Пользоваться консультационными, информационными и иными услугами ИПБ на льготной основе.
7. Вносить замечания и предложения по улучшению работы ИПБ и его органов.
8. Пользоваться всесторонней поддержкой ИПБ при рассмотрении вопросов, затрагивающих интересы членов ИПБ в органах государственной власти и управления.
9. Получать информацию о деятельности ИПБ.
10. Использовать символику ИПБ на условиях и в порядке, определяемом президентским советом ИПБ и в соответствии с действующим законодательством.
11. Пользоваться в первоочередном порядке организационно-методической помощью в подготовке и переподготовке кадров профессиональных бухгалтеров.
12. Публиковать в изданиях ИПБ работы, выполненные по поручению ИПБ или получившие одобрение президентского совета.
13. Обращаться за содействием и получать рекомендации ИПБ для трудоустройства и т. д.

Члены ИПБ добровольно принимают на себя **обязанности**:

1. Соблюдать положения и устав ИПБ, кодекса этики профессионального бухгалтера.

2. Надлежаще исполнять принятые на себя обязательства по отношению к ИПБ.
3. Всемерно способствовать решению задач, стоящих перед ИПБ.
4. Выполнять решения руководящих органов.
5. Активно участвовать в работе ИПБ по развитию и совершенствованию бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.
6. Ежегодно повышать профессиональную квалификацию.
7. Своевременно уплачивать членские взносы.
8. Соблюдать интересы ИПБ.
9. Не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности ИПБ.
10. Если член ИПБ в силу своего статуса, используя права Членов ИПБ, нанес моральный или материальный ущерб организации, он обязан возместить причиненные убытки в полном объеме, в установленном Законом порядке.

### ***Роль и место ИПБ России в деле реформирования бухгалтерского учета.***

Формирование в РФ ИПБ явилось следствием осуществления реформы бухгалтерского учета в стране. ИПБ активно включился в процесс реформирования учета, так как одна из основных целей его создания является разработка новой методологии и методики учета в стране. Являясь добровольным союзом квалифицированных (аттестованных) профессиональных бухгалтеров ИПБ России призван не только защищать интересы своих членов, но и определять новые формы и методы организации учета.

Учитывая уставные цели деятельности ИПБ, его президент был введен в состав Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, образованной Правительством РФ в 1998 г. Его основной задачей является разработка и контроль выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Наряду с разработкой правил бухгалтерского учета, соответствующих международным стандартам финансовой отчетности, в Программе также предусмотрено создание новой, отвечающей современным реалиям, системы регулирования бухгалтерского учета в стране, а также организация системы переподготовки бухгалтерского персонала в соответствии с разработанными правилами бухгалтерского учета.

Для решения конкретных задач, в частности для рассмотрения и определения степени готовности правил (стандартов) бухгалтерского учета, при Межведомственной комиссии создана рабочая группа, которая состоит из представителей департаментов министерств и ведомств, пользователей финансовой отчетности и ведущих специалистов страны.

Таким образом, интересы всех пользователей финансовой отчетности учитываются еще на стадии разработки правил (стандартов) бухгалтерского учета.

С первых дней создания ИПБ активно включился в разработку нормативных документов бухгалтерского учета, а также нового закона о бухгалтерском учете. Для разработки проектов этих документов в основном из действительных членов ИПБ России на конкурсной основе отбираются лучшие специалисты по методологии бухгалтерского учета.

Сначала проекты нормативных документов проходят обсуждение в экспертных советах ИПБ, создаваемых специально для рассмотрения каждого нормативного документа.

Затем большинство из разработанных документов проходят экспертизу в рабочей комиссии Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МВК) и только после всех этих процедур поступают в Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России для дальнейшей работы с ними.

Аналогично строится работа и по созданию ряда отраслевых нормативных документов. Например, для Федеральной дорожной службы подготовлены методические рекомендации по отраслевым особенностям ведения хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета на предприятиях дорожной сферы.

В настоящее время Минфин России рассматривает возможность не только привлечения специалистов ИПБ к участию в разработке отдельных документов в области бухгалтерского учета и аудита, но и постепенную передачу ИПБ ряда функций **регулирования учета** в стране.

Именно ИПБ Правительством РФ поручено завершить процесс аттестации главных бухгалтеров предприятий, попадающих под обязательный аудит. Это является признанием со стороны Правительства РФ и Минфина РФ заслуг ИПБ в подготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров.

Можно отметить, что в настоящее время ИПБ России играет главенствующую роль в этом процессе. Институтом профессиональных бухгалтеров:

1. Создана и постоянно обновляется программа обучения главных бухгалтеров.
2. Разработана и активно действует система аттестации главных бухгалтеров на получение аттестата на звание «Профессиональный бухгалтер», позволяющего ему вступить в действительные члены ИПБ России.
3. Вовлечены в процесс обучения бухгалтеров практически все ведущие экономические вузы страны.
4. Создана система постоянного ежегодного повышения квалификации действительных членов ИПБ для продления ими аттестата профессионального бухгалтера.

Одной из важнейших задач функционирования ИПБ является создание системы информационного обеспечения деятельности бухгалтеров (информирование о нормативных документах – стандартах, инструкциях; о документах, регулирующих налоговые, таможенные, валютные и другие вопросы).

Сейчас информированием предприятий о нормативных документах занимаются различные экономические издания: газеты – «Российская газета», «Финансовая газета», «Экономика и жизнь» и другие; журналы – «Бухгалтерский учет», «Аудиторские ведомости» и другие; справочно-информационные системы – «Гарант», «Консультант Плюс» и т. п.

Единая же система толкования документов (ответы на вопросы, возникающие на предприятии), а также контроль за их правильным использованием **вообще отсутствуют**. ИПБ России вместе с территориальными институтами профессиональных бухгалтеров начал **создание такой системы**. Основой этой системы являются экспертные советы, в которые включаются специалисты – члены ИПБ, а также чиновники, от которых зависит решение поставленных вопросов (финансовые, налоговые органы).

Основная задача таких экспертных советов – найти решение проблемы, не доводя ее до арбитражного процесса. Практика решения вопросов с помощью таких экспертных советов показывает ее эффективность, особенно при решении сложных и конфликтных ситуаций.

Создана и развивается система ответов на вопросы, которые законодательно проработаны.

Таким образом, роль ИПБ в реформировании учета в стране нельзя недооценивать. За 7 лет своего существования Институт не только пополнил ряды своих членов (более 130 тыс. чел.), но и превратился в мощную профессиональную организацию, претендующую на активное участие в регулировании бухгалтерского учета в стране.

## 1.5 Правовой статус бухгалтерской службы, ее место в структуре управления организацией.

### ***Особенности построения учетного процесса как основы формирования структуры службы бухгалтерского дела.***

Рациональная организация бухгалтерского учета – это система элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности предприятия и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.

Основные **элементы и средства** системы организации **бухгалтерского учета**:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета.
2. Регистры бухгалтерского учета.
3. Первичные учетные документы.
4. Внутренняя бухгалтерская отчетность.
5. Документооборот.
6. Использование средств механизации и автоматизации учета.
7. Построение учетного аппарата и определение выполняемых им функций.

Организация для осуществления постановки бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов РФ и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности. (Согласно п.3 ст.8 и ст.6 Закона РФ «О бухгалтерском учете», организация непрерывно, с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации ведет бухгалтерский учет).

**Ответственность за организацию бухгалтерского учета** в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет **руководитель организации**.

**Руководитель организации** может в зависимости от объема учетной работы:

1. Учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.
2. Ввести в штат должность бухгалтера.
3. Передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту.
4. Вести бухгалтерский учет лично.

**Основными предпосылками рациональной организации** бухгалтерского учета является: изучение организации, законоположений и инструкций и других регламентирующих документов по учету и отчетности; установление наиболее рациональных взаимоотношений производственных участков организации с ее бухгалтерией; определение характера и объема бухгалтерской информации; рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата.

При изучении **специфики функционирования организации** необходимо установить ее организационно-правовую форму, организационную структуру и структуру управления, определить наличие видов производств, видов хозяйственной деятельности, а также наличие структурных подразделений и их территориальное расположение. Изучению подлежат также организационно-технологические особенности и системы методов управления видами деятельности организации. Все эти аспекты оказывают существенное влияние на организацию и построение учетного процесса, в частности на выбор рабочего плана счетов, других организационных, методических и технических аспектов бухгалтерского учета при разработке и принятии учетной политики организации.

Например, знание организационной структуры, структуры вспомогательных, основных и обслуживающих производств предопределяет возможность правильного документооборота, рациональной расстановки учетных работников и распределения между ними объемов учетных работ. Знание технологии и организации производства позволяет правильно организовать учет затрат и выхода продукции, в практической деятельности использовать наиболее прогрессивные методы производственного и системы управленческого учета затрат на производство и т. д.

При **организации учета** важным условием являются **знание работниками** бухгалтерской службы законодательных актов и инструктивных материалов, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность в РФ. Без знания общеустановленных правил и принципов (вариантов) организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета нельзя рационально организовать работу счетного аппарата и правильно отражать хозяйственные операции.

При организации бухгалтерского учета необходимо установить наиболее **рациональное взаимоотношение производственных подразделений с бухгалтерией**. Эти взаимоотношения должны обеспечить получение необходимой информации для контроля за ходом процессов воспроизводства и управления хозяйственной деятельностью организации и ее сегментов.

Для определения **объема** и характера бухгалтерской информации, необходимо установление направлений и характера учетных работ (определение штата бухгалтерии и распределение работ между отдельными работниками бухгалтерии).

**Рациональное распределение труда** между работниками бухгалтерии означает составление перечня учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и установление норм времени выполнения каждой операции работниками бухгалтерии. Для этого разрабатывают **план организации бухгалтерского учета**. Он включает:

1. План документации – перечень необходимых документов, график документооборота.
2. План инвентаризации – порядок, сроки и количество проведения инвентаризаций.
3. План отчетности – определяют калькуляционный период определения финансовых результатов, сроки составления и представления отчетности.
4. План технического оформления учета – определяется форма бухгалтерского учета.
5. План организации труда и повышения квалификации работников бухгалтерии – определяют штат работников и структуру бухгалтерии, дают должностную характеристику каждому работнику, намечают мероприятия по повышению их квалификации.
6. План (проект) корреспонденции счетов рабочего плана счетов.
7. План проверок и ревизий.
8. Организация бухгалтерского архива.

Рациональная организация бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации.

Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений и их территориального расположения, от квалификации работников учета и автоматизации учетных работ и др.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. Она бывает:

1. **Линейная** – все работники подчиняются главному бухгалтеру (небольшие организации).
2. **Вертикальная** – создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами (средние и крупные организации). Работники бухгалтерии подчиняются непосредственно старшим бухгалтерам соответствующих отделов (звеньев управления). Отделы бывают : расчетный, материальный, учет готовой продукции, производства и калькуляции себестоимости; общий отдел.
3. **При функциональной (комбинированной) организации** структуры бухгалтерии ее специальные структурные подразделения ( по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера передаются руководителям подразделений бухгалтерий в пределах установленных компетенций (на крупных предприятиях).

### **Организационная структура бухгалтерской службы в организации.**

В соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

1. Учредить бухгалтерскую службу – как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.
2. Ввести в штат должность бухгалтера.
3. Передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту.
4. Вести бухгалтерский учет лично.

Количество работников бухгалтерии и число рабочих мест определяются масштабом организации, количеством одновременно осуществляемых видов предпринимательской деятельности и объемом бухгалтерской информации по каждому направлению.

В организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность по выпуску продукции или занимающейся торговой деятельностью, бухгалтерской службой должны выполняться операции:

1. Кассовые.
2. Расчеты с работниками по оплате труда.
3. Материально-производственных запасов.
4. Расчеты с поставщиками и подрядчиками.
5. Расчеты с покупателями и заказчиками.
6. Расчеты с бюджетом по налогам и сборам.
7. Учет производственных затрат и издержек обращения (в торговых организациях).

Если объем работ на участке является значительным, вместо 1-го рабочего места создается группа, в которой заняты от 2 и более работников.

Если организация осуществляет валютные операции, целесообразно организовать отдельное рабочее место, бухгалтер, который будет заниматься исключительно этими операциями. При этом следует иметь в виду, что для проведения операций с наличной валютой обособленная касса создаваться не может – все операции с наличными деньгами должны производиться в одной кассе.

В некоторых крупных организациях (например, в торговых холдингах) в штат бухгалтерии вводится должность бухгалтера-ревизора, который подчиняется непосредственно главному бухгалтеру.

Группа для формирования отчетности (включая статистическую и налоговую), как правило, не создается, так как практически не может работать постоянно, а только в периоды подготовки годовой и промежуточной отчетности. В крупных организациях практикуется разработка и утверждение внутреннего распорядительного документа, в котором определяются объем работ по подготовке отчетных данных, сроки выполнения работ и ответственный за выполнение по каждому рабочему месту или группе бухгалтерских работников.

При необходимости в штат бухгалтерии может вводиться должность заместителя главного бухгалтера, через которого осуществляется взаимодействие главного бухгалтера с работниками и группами.

Функции, выполняемые бухгалтерскими службами, прямо вытекают из **задач бухгалтерского учета**, определяемых законом «О бухгалтерском учете». Они состоят из:

1. Ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ.

2. Организация документооборота и обмена данными бухгалтерского учета и отчетности с целью обеспечения информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ.
3. Оперативный и систематический анализ данных бухгалтерского учета и отчетности с целью выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.  
Кроме того, в обязанности бухгалтерских служб входит:
  1. Контроль за правильным и экономным расходованием денежных средств, материальных и трудовых ресурсов.
  2. Обеспечение сохранности денежных средств в процессе их получения, хранения и использования.
  3. Контроль за сохранностью материальных ценностей в местах хранения и эксплуатации.
  4. Формирование рациональной схемы документооборота со структурными подразделениями организации, выделенными на обособленный баланс.
  5. Начисление и выплата в установленные сроки оплаты труда работникам, проведение расчетов с работниками по иным основаниям.
  6. Своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе осуществления предпринимательской деятельности.
  7. Своевременное проведение расчетов с налоговыми органами.
  8. Участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное определение результатов инвентаризации и отражение их в учете.
  9. Проведение инструктажа материально-ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении.
  10. Широкое применение современных средств автоматизации при выполнении учетно-вычислительных работ.
  11. Составление и представление в установленном порядке и в предусмотренные сроки бухгалтерской и налоговой отчетности.
  12. Ведение массива нормативных и других документов по вопросам учета и отчетности, относящихся к компетенции бухгалтерских служб.
  13. Хранение документов в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

### **Организация внутреннего контроля в организации.**

Одним из важнейших элементов управления является внутренний контроль. Он обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а также их исполнение. Эти стороны внутреннего контроля находятся в неразрывном единстве и динамичном взаимодействии в циклах управленческих процессов. К функциям внутреннего контроля часто относят оперативную, защитную, регулятивную, информативную, коммуникативную и превентивную. Последняя функция в современных условиях особенно важна, так как предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, защищает организацию от неблагоприятных последствий тех или иных действий. Например, оценка законности и целесообразности на стадии зарождения операций предотвращает действия, противоречащие требованиям нормативных документов и целям деятельности организации.

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности различных ее составляющих, необходимо ее классифицировать в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля – **формальный**. Выбор **формы внутреннего контроля** зависит от сложности организационной структуры; правовой формы; видов и масштабов деятельности; целесообразности контроля; отношения руководства организации к контролю. Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля – внутренний аудит.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

1. Усложненная структура организации.
2. Многочисленность филиалов, дочерних компаний.
3. Разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования.
4. Стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К внутренним аудиторам относят и ревизионные комиссии, деятельность которых

регламентирована действующим законодательством. Ревизионные комиссии в основном распространены в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

Большое значение имеет также классификация по **типам внутреннего контроля**. Известны следующие **типы внутреннего контроля**:

1. Неавтоматизированный.
2. Не полностью автоматизированный.
3. Полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств. Не полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т. д. (например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей). Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

1. Автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программы.
2. Работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов).
3. Работа антивирусных программ.
4. Программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции).
5. Программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов-фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца).
6. Работа контрольных модулей корпоративных систем (например, модулей системы «Галактика», решающих задачи контроля себестоимости продукции, контроля исполнения бюджета и т. д.).

Внутренний контроль целесообразно классифицировать и по **значимости субъектов** внутреннего контроля, с точки зрения их участия в общей деятельности по внутреннему контролю в организации. В этом аспекте всех субъектов внутреннего контроля целесообразно распределить по следующим **уровням**.

Субъекты внутреннего контроля **первого уровня** – это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов).

В обязанности субъектов внутреннего контроля **второго уровня** непосредственно не входит контроль, но в силу производственной необходимости они выполняют контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования).

Субъекты внутреннего контроля **третьего уровня** выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей, которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского отдела, планово-экономического отдела, отдела кадров).

В обязанности субъектов внутреннего контроля **четвертого уровня** входят контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал, персонал, обслуживающий компьютерные системы, сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности).

В функциональные обязанности субъектов внутреннего контроля **пятого уровня** входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля).

Другие важные классификационные **признаки** внутреннего контроля:

**Методические приемы контроля:**

1. Общенаучные (анализ, дедукция, синтез и т. д.)
2. Собственные эмпирические (инвентаризация, контрольные замеры работ, формальная и арифметическая проверки)
3. Специфические приемы (экономический анализ, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики).

Стадии проведения контроля:

1. Предварительный контроль.
2. Промежуточный контроль.
3. Конечный контроль.

Временная направленность контроля:

1. Стратегический контроль.
2. Tактический контроль.
3. Оперативный контроль.

Источники данных контроля:

1. Документальный контроль.
2. Фактический контроль.
3. Автоматизированный контроль.

Характер контрольных мероприятий:

1. Плановый контроль.
2. Внезапный контроль.

Периодичность проведения контрольных мероприятий:

1. Систематический контроль.
2. Периодический контроль.
3. Эпизодический контроль.

Полнота охвата объекта контроля:

1. Сплошной контроль.
2. Не сплошной контроль.

Время осуществления контрольных действий:

1. Предварительный контроль.
2. Текущий контроль.
3. Последующий контроль.

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих **факторов**:

1. Отношение руководства к внутреннему контролю.
2. Внешние условия функционирования организации, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности.
3. Количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний.
4. Стратегические установки, цели и задачи.
5. Степень механизации и компьютеризации деятельности.
6. Ресурсное обеспечение.
7. Уровень компетентности кадрового состава.

### ***Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.***

Основные права и обязанности главного бухгалтера определены ст.7 Закона «О бухгалтерском учете».

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководителем предприятия.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю предприятия и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны применяться к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия таких операций.

На должность главного бухгалтера обычно принимается лицо с высшим экономическим образованием, желательно, чтобы это лицо прошло аттестацию на звание профессионального бухгалтера.

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом после проверки бухгалтерского учета и отчетности.

На время отсутствия главного бухгалтера (командировка, отпуск, болезнь) права и обязанности главного бухгалтера переходят к его заместителю, а при отсутствии последнего – к другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по организации.

**Обязанности главного бухгалтера.** Главный бухгалтер обязан обеспечить:

1. Широкое использование современных средств механизации и автоматизации учетных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета.
2. Полный учет поступающих денежных средств, ТМЦ и основных средств, а также своевременное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением.
3. Достоверный учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения строительно-монтажных и других работ, составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ, услуг.
4. Точный учет результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации в соответствии с установленными правилами.
5. Правильное начисление и своевременное перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное и социальное страхование; погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам; отчисление средств в фонды и резервы.
6. Участие в работе юридических служб по оформлению материалов по недостачам и хищениям денежных средств и ТМЦ и контроль за передачей в надлежащих случаях этих материалов в судебные и следственные органы, а при отсутствии юридических служб – непосредственное осуществление этих функций.
7. Проверку организации бухгалтерского учета и отчетности в производственных единицах, производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, своевременный инструктаж работников по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.
8. Составление достоверной бухгалтерской отчетности на основе первичных документов и бухгалтерских записей, представление ее в установленные сроки соответствующим органам.
9. Осуществление экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, предупреждения потерь и непроизводственных расходов.
10. Активное участие работников бухгалтерского учета в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение государственной дисциплины и укрепление хозяйственного расчета.
11. Своевременное проведение совместно с другими подразделениями и службами в производственных единицах, а также в производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, и подготовку предложений по улучшению их работы.
12. Сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в архив и т. д.

Главный бухгалтер обязан активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства.

В случае обнаружения незаконных действий должностных лиц главный бухгалтер докладывает об этом руководителю организации для принятия мер.

**Документы**, служащие основанием для приемки и выдачи денежных средств и ТМЦ, а также кредитные и расчетные обязательства подписываются руководителем организации и главным бухгалтером. Предоставление права подписания документов другим лицам должно быть оформлено приказом по организации.

Указанные **документы** без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению материально-ответственными лицами и работниками бухгалтерии данной организации.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей.

Главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для подчиненных ему работников с тем, чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

За невыполнение или нарушение указаний главного бухгалтера виновные могут лишаться по распоряжению руководителя организации премий полностью или частично, а в необходимых случаях привлекаться к ответственности в установленном законом порядке.

За несвоевременное, недоброкачественное оформление и составление **документов**, задержку передачи их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за недостоверность содержащихся в документах данных, а также за составление документов, отражающих незаконные операции, ответственность несут должностные лица, составившие и подписавшие эти документы. Списки должностных лиц, на которых возлагается обязанность составления первичных документов и которым предоставляется право их подписи, согласовываются с главным бухгалтером.

Назначение, увольнение и перемещение материально-ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и других) производятся по согласованию с главным бухгалтером.

Договоры и соглашения, заключаемые организацией на получение или отпуск товарно-материальных ценностей и на выполнение работ и услуг, а также приказы и распоряжения об установлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании предварительно рассматриваются и визируются главным бухгалтером.

Главный бухгалтер **имеет право** требовать от руководителей бригад, участков, цехов, отделов и подразделений и служб принятия мер к повышению эффективности использования средств, к усилению сохранности собственности, обеспечению правильной организации бухгалтерского учета и контроля. В частности:

1. Пересмотра завышенных и устаревших норм расхода сырья, материалов, затрат труда и др.
2. Улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки и хранения сырья, материалов и других ценностей, повышения обоснованности их отпуска для нужд производства и управления и др.

**Ответственность главного бухгалтера.** Главный бухгалтер несет ответственность:

1. За оформление и обработку документов.
2. За своевременное составление и представление отчетности.
3. За соблюдение кассовой и расчетной дисциплины.
4. За обоснованность и законность списания дебиторской задолженности и других средств организации.
5. За правильное и своевременное проведение инвентаризации ТМЦ и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета.
6. За своевременное представление материалов для предъявления иска по недостачам, растратам и хищениям.
7. За правильное и своевременное начисление и выдачу заработной платы, премий и других вознаграждений работникам.
8. За правильное составление бухгалтерских справок на закрытие счетов бухгалтерского учета и отражение их в учетных регистрах.
9. За достоверность данных в бухгалтерской отчетности.

### ***Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы.***

**Общими типовыми обязанностями** бухгалтера ( кроме бухгалтера-кассира и бухгалтера-ревизора) являются:

1. Выполнение работ по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций.
2. Участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов.
3. Прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготовка их к счетной обработке.
4. Отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств.
5. Составление отчетных калькуляций себестоимости продукции, выявление источников образования потерь и непроизводительных затрат, подготовка предложений по их предупреждению.
6. Начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, платежей в банковские учреждения, оплаты труда рабочим и служащим, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия.
7. Обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности сопоставимой и достоверной бухгалтерской информацией.
8. Участие в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по

совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники, в проведении инвентаризаций денежных средств и материально-производственных запасов.

9. Подготовка данных по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления бухгалтерской отчетности.
10. Оформление бухгалтерских документов с установленным порядком для передачи в архив.
11. Выполнение работ по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, внесение изменений в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

Для этого бухгалтер должен как минимум иметь профессиональное (экономическое) образование.

Обязанности бухгалтера-кассира отличаются от обязанностей других бухгалтерских работников в силу специфики выполняемых им функций.

#### **Бухгалтер-кассир обязан:**

1. Осуществлять операции по приему, учету, выдаче и хранению **денежных средств** и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность.
2. Получать по оформленным документам **денежные средства** и ценные бумаги в учреждениях банка для выплаты рабочим и служащим заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов.
3. Вести на основе приходных и расходных кассовых ордеров кассовую книгу, сверять фактическое наличие денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком.
4. Составлять описи ветхих купюр для передачи в учреждениях банка с целью замены на новые.
5. Передавать **денежные средства** инкассаторам.
6. Составлять кассовую отчетность.

Бухгалтер-кассир должен обладать начальным - профессиональным образованием. Обязательным условием приема на работу является заключение договора о полной материальной ответственности.

#### **Бухгалтер-ревизор обязан:**

1. Осуществлять плановые и по специальным заданиям документальные ревизии хозяйственно-финансовой деятельности организации по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, а также их подразделений, находящихся на самостоятельном балансе.
2. Своевременно оформлять результаты ревизии и представлять их в соответствующие инстанции для принятия необходимых мер.
3. Контролировать достоверность учета поступающих **основных средств**, материально-производственных запасов и **денежных средств**, своевременность отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением, правильность расходования материалов, топлива, электроэнергии, денежных средств, соблюдения смет расходов, порядок составления **отчетности** на основе первичных документов, а также организацию проведения инвентаризаций и бухгалтерского учета в подразделениях организации; соблюдения сроков перечисления налогов и сборов и выплаты заработной платы.
4. Участвовать в разработке и осуществлении мер, направленных на повышение эффективности использования финансовых средств, усиление контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации, обеспечения сохранности собственности организации и правильной организации **бухгалтерского учета**.
5. Контролировать деятельность работников предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Бухгалтер-ревизор имеет право давать оперативные указания руководителям ревизуемого объекта об устранении выявленных нарушений и недостатков, проведении контрольных проверок выполненных работ.

На должность бухгалтера-ревизора принимаются работники имеющие высшее профессиональное образование и стаж работы в качестве бухгалтера.

Таким образом, можно сформулировать общие **задачи бухгалтерской службы:**

1. формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям – инвесторам, кредиторам и др.
2. обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и

- обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

## 1.6 Концептуальные основы бухгалтерского дела.

Основными функциями бухгалтерского учета являются:

1. контрольная;
2. информационная;
3. обеспечение сохранности собственности;
4. обратной связи;
5. аналитическая.

**Контрольная функция.** В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции бухгалтерского учета благодаря совершенствованию его форм и методов, использованию зарубежного опыта, широкому внедрению вычислительной техники, использованию возможностей автоматизированных рабочих мест (АРМ) бухгалтера, экономиста, аналитика.

**Информационная функция.** Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками, для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, работодатели, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

**Обеспечение сохранности собственности.** Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары и т. п.

Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, произошедшие в составе собственности.

**Функция обратной связи.** Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за определенный период, о состоянии имущества, источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов, прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками.

**Аналитическая функция.** Подразумевает обеспечение аналитических служб предприятия полной и достоверной информацией для проведения анализа производственно-хозяйственной деятельности с помощью инструментария бухгалтерского учета.

**Объекты бухгалтерского учета** – это имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации, а также результаты деятельности предприятия.

Имущество (сырье, материалы, основные средства и т. д.), обязательства и хозяйственные операции выражаются в денежной оценке путем суммирования фактически произведенных расходов.

К важнейшим **объектам учета** на предприятии относятся **нематериальные активы, основные средства**, материалы, расчеты по заработной плате, производство продукции и производственные затраты на ее изготовление, готовая продукция и ее реализация, расчетно-кредитные операции, финансовые результаты и др.

Для целей бухгалтерского учета имущество организации принято классифицировать по составу и размещению, а также по источникам образования.

**Методологическую основу организации бухгалтерского учета** составляет система способов и определенных приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности предприятия.

**Документация** – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

**Инвентаризация** – это способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета.

**Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе предприятия по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

**Система счетов и двойная запись** – это прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также с помощью системы счетов (синтетических и аналитических) с применением метода двойной записи.

**Оценка** – представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников.

**Калькуляция** – это способ группировки затрат и определения себестоимости.

**Отчетность предприятия** – представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия за определенный период.

## 1.7 Международное сотрудничество в сфере бухгалтерского учета.

В 1904 г. в Сент-Луисе (США) состоялся первый Международный конгресс бухгалтеров. До второй мировой войны было проведено еще 4 конгресса: в Амстердаме (1926), Нью-Йорке (1929), Лондоне (1933) и Берлине (1938). На первом послевоенном конгрессе, прошедшем в 1952 г. в Лондоне, было принято решение о проведении конгрессов каждые 5 лет. В соответствии с этим решением были проведены конгрессы в Амстердаме (1957), Нью-Йорке (1962), Париже (1967), Сиднее (1972), Мюнхене (1977), Мехико (1982), Токио (1987), Вашингтоне (1992), Париже (1997).

### ***Комитет по международным стандартам финансовой отчетности.***

Международные стандарты финансовой отчетности разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности – КМСФО, который был создан в 1973г. с целью гармонизации и унификации принципов бухгалтерского учета во всем мире.

КМСФО был организован в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии.

КМСФО работает в Лондоне и зарегистрирован организацией частного сектора. С 1983 года членами КМСФО стали все объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов, входящие в Международную федерацию бухгалтеров. В настоящее время КМСФО включает около 150 членов-организаций из 110 стран. В работу комитета вовлечены и другие организации разных стран, не являющихся членами КМСФО.

Целью КМСФО является разработка и публикация в интересах общества стандартов бухгалтерского учета, которые должны обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Комитет постоянно работает над совершенствованием и гармонизацией норм и процедур бухгалтерского учета, связанных с представлением публичной финансовой отчетности.

В последнее время структура Комитета по МСФО претерпела большие организационные изменения и в настоящий момент выглядит следующим образом.

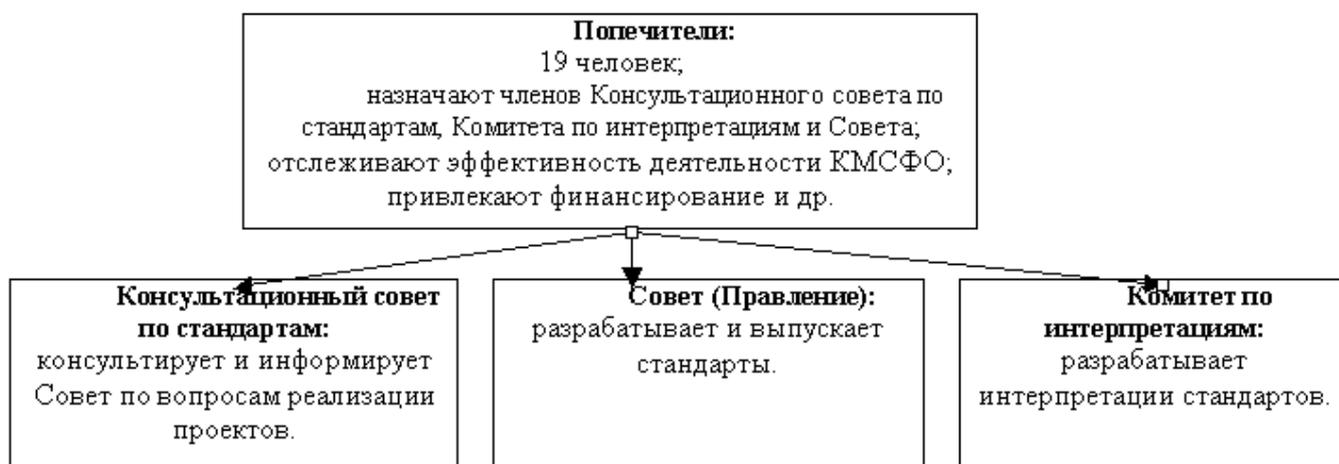
Основной организацией КМСФО является Совет. Задачи Совета – разработка и публикация международных стандартов высокого качества, обеспечивающих прозрачность и сравнимость финансовой отчетности компаний. Совет состоит из 14 членов, представляющих 9 стран, 12 из которых работают на постоянной основе.

Члены Совета назначаются попечителями (иногда на русский язык они переводятся как «доверенные лица»), которые отслеживают эффективность его работы, занимаются поиском финансирования, санкционируют бюджет Совета и несут ответственность за конституциональные изменения. Попечители представляют различные регионы (6 членов – из Северной Америки, 6 – из Европы, 4 – из стран Тихоокеанского региона, 3 – из других регионов) и включают специалистов бухгалтерской профессии, международных организаций, пользователей и составителей финансовой отчетности.

Основными задачами Консультационного совета по стандартам являются консультирование Совета по приоритетным направлениям, информирование его о применении международных стандартов и общественном мнении относительно осуществляемых проектов.

Комитет по интерпретациям отвечает за разработку интерпретаций по применению международных стандартов и регламентации других вопросов на основе концептуальных основ. Комитет публикует проекты интерпретаций, рассматривает комментарии заинтересованных сторон, а затем получает от Совета одобрение финального варианта интерпретаций.

Схематично это можно представить так:



Изменились также основные приоритеты деятельности КМСФО. В настоящее время международные стандарты не только обобщают опыт ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности различных стран, но и активно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и отчетности. Основными задачами КМСФО являются разработка единых высококачественных стандартов, которые обеспечивают прозрачность и сравнимость финансовой отчетности для принятия экономических решений участниками мировых рынков капитала и другими пользователями; содействие практическому применению данных стандартов и сближению национальных и международных стандартов учета.

Эти изменения во многом связаны со вступлением в силу соглашения между МСФО и Международной комиссией по ценным бумагам. Суть данного соглашения состоит в том, что компании, составляющие отчетность в соответствии с международными стандартами, одобренными Международной комиссией по ценным бумагам, имеют право листинга на любых фондовых биржах мира (исключение составляют США, однако и там рассматривается вопрос о применении международных стандартов). Таким образом, для предприятий облегчается выход на мировые рынки капитала и снижаются затраты для привлечения капитала. Эти факторы повлияли и на выбор МСФО в качестве ориентира для реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Дополнительную поддержку международные стандарты получили в результате решения ЕС об обязательном использовании МСФО для составления консолидированной отчетности всеми европейскими компаниями, зарегистрированными на биржах с 2005 г.

### ***Этапы разработки международных стандартов бухгалтерского учета.***

**1 этап:** формирование Редакционной комиссии, которую возглавляет уполномоченный представитель Совета (Правления). В комиссию обычно входят представители бухгалтерской профессии не менее чем из 3-х различных стран, но в ее состав могут быть включены представители других организаций, состоящих в Совете (Правлении) или Консультационном совете по стандартам, а также эксперты в определенных областях.

**2 этап:** разработка проекта международного стандарта. Редакционная комиссия рассматривает возникающие вопросы подготовки и представления финансовых отчетов, а также обсуждает план работы КМСФО над этими вопросами. Помимо этого Редакционная комиссия изучает требования к бухгалтерскому учету и учетную практику на национальном и региональном уровнях, включая различные бухгалтерские системы в различных экономических условиях. В результате обсуждения указанных вопросов Редакционная комиссия представляет на рассмотрение Совета (Правления) Общий план разработки проекта международного стандарта финансовой отчетности.

**3 этап:** подготовка рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия готовит Рабочий проект положений, цель которого – установление принципов, которые будут использованы при подготовке Проекта международного стандарта финансовой отчетности. Он также содержит описание рассмотренных альтернативных решений и рекомендации их принятия или отклонения. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится четыре месяца.

**4 этап:** утверждение Советом (Правлением) Рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия просматривает перечень замечаний и согласовывает окончательный вариант Рабочего проекта

положений, после чего он представляется на утверждение Совета (Правления) и используется в качестве базы подготовки Проекта международного стандарта финансовой отчетности. Окончательный вариант Рабочего проекта положений не публикуется, однако может быть представлен на требование общественности.

**5 этап:** составление плана разработки международного стандарта. Редакционная комиссия разрабатывает план Проекта международного стандарта финансовой отчетности, который впоследствии рассматривается и публикуется в случае его принятия. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится от одного до шести месяцев.

**6 этап:** подготовка проекта международного стандарта. Редакционная комиссия рассматривает все предложения и замечания и готовит Проект международного стандарта финансовой отчетности на рассмотрение Совета (Правления). После утверждения проекта, для чего необходимо не менее 2/3 голосов членов Совета (Правления), публикуется новый стандарт бухгалтерского учета.

### ***Международная федерация бухгалтеров.***

Международная федерация бухгалтеров была создана в 1977г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями Комитета по международным стандартам финансовой отчетности, однако приоритет отдается соответственно бухгалтерской профессии. Членами Международной федерации бухгалтеров являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования издает специальные руководства, в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира. К настоящему времени выпущено и распространено уже несколько выпусков таких специальных руководств: №1 – цели и задачи аудирования; № 6 – анализ и оценка применяемой системы учета; № 8 – информационно-технологические аспекты аудирования; № 13 – подготовка аудиторского отчета; № 25 – риск и оценка надежности результатов аудирования.

Работа другого комитета – Комитета по профессиональной подготовке – направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют специальные руководства по вопросам, входящим в сферу их компетентности.

### ***Организация Объединенных Наций (ООН).***

ООН также проявляет определенный интерес к проблемам учета и отчетности. Причина кроется в расширяющемся влиянии межнациональных корпораций на мировую экономику. В 1982г. группа экспертов ООН выпустила новую редакцию **специальных руководств** (впервые вышли в свет в 1977 г.), в которых обобщаются требования к степени аналитичности финансовой отчетности межнациональных корпораций.

В частности, предлагается в годовой отчет включать следующие документы: отчет о финансовых результатах, баланс, затраты на научно-исследовательские разработки, сведения об инвестициях в основные фонды и другие. Одной из задач, стоящих перед экспертами ООН, является выработка рекомендаций по наполнению отчетов межнациональных корпораций такой информацией, которая позволила бы правительствам слаборазвитых стран получить более полное представление о деятельности корпораций на их территориях.

Проблемами стандартизации учета в ООН занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности.

**Организация экономического сотрудничества и развития** объединяет правительства 24 стран, включая большинство индустриально развитых государств. Ее цель – способствовать экономическому развитию стран – членов организации путем оказания консультационной помощи по широкому спектру проблем, таких, как, например, проблема упорядочения валютных курсов.

Региональные организации

**Европейское экономическое сообщество (ЕС)**, известно также как Европейский общий рынок, было создано в 1957г. В него входят 12 стран: Бельгия, Дания, Франция, Германия, Греция, Ирландия, Италия, Люксембург, Голландия, Великобритания, Испания и Португалия.

Главными задачами при создании ЕС было обеспечение:

1. Свободное обращение материальных, трудовых и финансовых ресурсов.
2. Единых таможенных правил.
3. Гармонизации права.

Для поощрения финансовой деятельности и активизации усилий по накоплению капитала эксперты ЕС занимаются решением проблемы согласованности учета в рамках сообщества, что является частью более широкой программы унификации общих принципов экономической деятельности. В рамках этой программы ЕС опубликовало ряд директив, представляющих собой в некотором роде свод законов сообщества, которые страны-участницы должны интегрировать в системы своих национальных законов.

**Африканский совет по бухгалтерскому учету** был основан в 1979г. с целью унификации методик учета, совершенствования профессионального образования, обмена опытом работы и новыми идеями. Его членами являются правительственные организации бухгалтеров из 27 африканских стран.

**Ассоциация бухгалтеров стран Америки** объединяет бухгалтерские организации 21 страны американского континента. Сфера интересов ассоциации в основном ограничивается проблемами учета в южноамериканских странах. Каждые два – три года по результатам конференций участников публикуются научно-методические материалы.

**Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии** объединяет бухгалтерские организации 5 стран – членов блока: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. Кроме решения основной задачи – повышения статуса бухгалтерской профессии – федерация рассматривает вопросы согласования национальных методик учета.

**Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов** объединяет представителей более 20 стран. Ее текущая цель – координация развития учетной профессии в регионе. В будущем конфедерация планирует заняться проблемами гармонизации учета.

**Федерация Европейских бухгалтеров** является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она была создана в 1986г. в результате объединения 2-х профессиональных ассоциаций, одна из которых представляла интересы стран Общего рынка, а вторая – интересы других Европейских стран. Федерация сохранила и развила Европейские традиции проведения научно-исследовательской работы, организации конференций и семинаров, выпуска печатной продукции по проблемам учета. Так, в 1989 г. федерация опубликовала подробный отчет, посвященный сравнительному анализу четвертой директивы ЕС и международных стандартов, разработанных КМСФО.

## **Тема 2. Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России.**

### **2.1 Характер, принципы и обязательность бухгалтерского учета, финансовой и смежной отчетности организаций. Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета.**

#### ***Принципы и допущения бухгалтерского учета.***

Основные принципы и допущения бухгалтерского учета:

1. **Целостность** – учетные данные составляют единую систему, обеспечивающую управление хозяйственными процессами.
2. **Имущественная обособленность** – имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.
3. **Непрерывность** – бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ; сама организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

4. **Сплошная регистрация (требование полноты)** – все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.
5. **Документирование** – факты отражаются в учете на основании соответствующих первичных документов.
6. **Временная определенность фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)** – факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в том отчетном периоде, когда они имели место, независимо от времени движения денежных средств, связанных с этими фактами.
7. **Количественное измерение** и исчисление фактов хозяйственной деятельности.
8. **Верифицируемость** – контроль информации.
9. **Непротиворечивость** – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.
10. **Разделение текущих и капитальных затрат** – текущие затраты на производство и капитальные вложения учитываются раздельно.
11. **Интерпретируемость** – учетная информация должна быть ясной и подвергаться истолкованию и анализу.
12. **Осмотрительность** – большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов.
13. **Приоритетность содержания перед формой** – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.
14. **Рациональность** – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

### **Бухгалтерская документация.**

Элементами метода **бухгалтерского дела** являются многочисленные виды **документов** – «продукты» труда работников бухгалтерии, включающие в себя основные показатели, отражающие жизнеспособность предприятия и перспективы его дальнейшего существования.

Бухгалтерская документация является частью системы управленческой документации организации в соответствии с Общероссийским классификатором управленческой документации (ОКУД), утвержденным постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 299.

Документы бухгалтерского учета можно разделить на три уровня: первичная учетная документация; регистры бухгалтерского учета и отчетная бухгалтерская документация. Такая градация полностью отвечает последовательности и логике документирования хозяйственной деятельности организации.

**Первичными учетными документами**, на основании которых ведется бухгалтерский учет, служат документы, фиксирующие факты совершения хозяйственной операции.

**Регистры бухгалтерского учета** предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

**Бухгалтерская отчетность** представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (ПБУ 4/99).

В рамках каждого уровня документы неоднородны. Масштабы учетных работ в организации на всех стадиях обработки документов зависят от объема документооборота: количества документов, поступивших в организацию и созданных ею за определенный период. Рассмотрим структуру документооборота по составу, назначению и типам документов.

**По составу** принято разделять **документы** на **входящие** (поступившие в организацию), **исходящие** (официальные документы, предоставляемые организацией внешним пользователям) и **внутренние** (не выходящие за пределы подготовившей их организации).

Документ получает статус официального, если он создан юридическим или физическим лицом, оформлен и удостоверен в установленном порядке.

Классификация документов по составу и анализ их структуры по этому признаку позволяет оценить соотношение объемов внутреннего и внешнего документооборота в организации, проанализировать степень автономности деятельности организации (рассчитав соотношение единиц входящей информации и внутренней), оценить активность обращения организации во внешней среде (по удельному весу исходящих документов).

**По назначению документы** подразделяются:

1. **Распорядительные** – содержат распоряжения, указания о производстве, выполнении тех или иных хозяйственных операций (распоряжения руководителя организации и уполномоченных им лиц на совершение хозяйственных операций).
2. **Исполнительные** – удостоверяют факт совершения хозяйственных операций (приходные ордера материалов, акты приема-выбытия основных средств). Исполнительные документы подписывают лица, ответственные за выполнение хозяйственных операций и за правильность их оформления в документах, например, начальники цехов, заведующие складами, мастера.
3. **Комбинированные** – одновременно являются и распорядительными, и исполнительными (приходные и расходные кассовые ордера; расчетно-платежные ведомости, авансовые отчеты командированных лиц).
4. **Документы бухгалтерского оформления** – составляются тогда, когда для записей хозяйственных операций нет других документов, или при обобщении и обработке исполнительных и распорядительных документов (справки, ведомости распределения, расчеты резервов, бухгалтерская отчетность).

Такая классификация выявляет необходимость документального оформления ряда операций хозяйственной деятельности, регистрация которых в большинстве случаев игнорируется практикующими бухгалтерами. Так, действия бухгалтера, связанные с выполнением методологических расчетов в соответствии с принципом регистрации, должны быть подтверждены соответствующими документами бухгалтерского оформления и заверены подписью главного бухгалтера.

Применяемые в **бухгалтерском учете** документы делятся на **разовые** – первичные документы, оформляющие каждую хозяйственную операцию, и **накопительные** – составляются в течение определенного периода путем постепенного накапливания однородных хозяйственных операций (лимитно-заборные карты). В конце периода в накопительных документах подсчитываются итоги по соответствующим показателям. Накопительные документы являются элементом первого этапа систематизации и обобщения учетной информации.

Кроме того, учетные **документы** делятся на **первичные** – составляются на каждую операцию в момент ее совершения, и **сводные** – обобщают показатели путем соответствующей их группировки, систематизации из первичных документов (расчетно-платежная ведомость). От накопительных сводные документы отличаются тем, что они составляются на основании первичных документов и являются их сводкой, а накопительный документ – это первичный документ, составляемый постепенно. К сводным документам относятся все учетные регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность.

Первичные документы составляют единый информационный массив, обрабатываемый с использованием одних и тех же приемов бухгалтерской процедуры. При этом часть документов формализована на отраслевом и общеэкономическом уровне. Эти документы составляются на бланках унифицированной формы, утвержденной Госкомстатом РФ или отраслевыми министерствами и ведомствами.

Госкомстат РФ утверждает обязательные к применению организациями всех форм собственности унифицированные формы первичных документов:

№ п/п	Наименование документа
1	По учету основных средств (утв. постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. №7)
2	По учету нематериальных активов (утв. постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а с последующими изменениями, введены с 1 ноября 1997 г.)
3	По учету материалов (утв. постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а с последующими изменениями, введены с 1 ноября 1997 г.)
4	По учету работ в капитальном строительстве (утв. постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а с последующими изменениями, введены с 1 ноября 1997 г.)
5	По учету сельскохозяйственной продукции и сырья (утв. постановлением Госкомстата РФ от 29 сентября 1997 г. № 68, введены с 1 октября 1997 г.)
6	По учету кассовых операций (утв. постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 с последующими изменениями, введены с 1 января 1999 г.)
7	По учету результатов инвентаризации (утв. постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 с последующими изменениями, введены с 1 января 1999 г.)
8	По учету работы строительных машин и механизмов (утв. постановлением Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78, введены с 1 декабря 1997 г.)
9	По учету работ в автомобильном транспорте (утв. постановлением Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78, введены с 1 декабря 1997 г.)
10	По учету операций в общественном питании (утв. постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132, введены с 1 января 1999 г.)
11	По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (утв. постановлением Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66, введены с 1 января 2000 г.)
12	По учету торговых операций (утв. постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132, введены с 1 января 1999 г.)
13	По учету труда и его оплаты (утв. постановлением Госкомстата РФ от 6 апреля 2001 г. №26)

Ведомственные формы первичной учетной документации обязательны к применению только в организациях, состоящих в подчинении этим ведомствам, однако, если форма документа отвечает потребностям прочих организаций, они могут взять его на вооружение.

Во всех остальных случаях организации обязаны самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов в количестве и в том виде, в котором они необходимы для отражения хозяйственной деятельности организации. При этом документы, формы которых созданы в организации, должны быть формализованы таким образом, чтобы их содержание полностью обеспечивало необходимой информацией учетные задачи.

**Основные требования к форме первичного документа:**

1. Позволяет достоверно описать единичный факт хозяйственной жизни организации.
2. Структура документа остается постоянной в течение длительного времени.
3. Исключается двусмысленность в толковании содержащейся в документе информации.
4. Сообщение закодировано для удобства обработки и обеспечения безопасности информации.
5. Измерители информации, содержащейся в документе (денежные, натуральные), обеспечивают необходимую достоверность, точность и понятность сведений.
6. Документ дополняет другие документы, а не дублирует их.
7. Документ содержит как можно меньше избыточной, обычно не используемой информации.
8. Форма документа удобна для обработки его в среде применяемой формы бухгалтерского учета.
9. Форма документа удобна для представления и обработки в электронной среде.
10. Форма едина для всех однородных фактов хозяйственной деятельности в различных подразделениях организации (включая обособленные).
11. Составляется своевременно.

Обязательные **реквизиты** первичных документов:

1. Наименование документа (формы).
2. Код формы.
3. Дата составления.
4. Наименование организации, от имени которой составлен документ.
5. Содержание хозяйственной операции.
6. Измерители хозяйственной операции.

7. Наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровка.

**Сроки хранения учетных документов:**

Вид документа	Срок хранения документа	Примечание
Бухгалтерские балансы и отчеты; документы к ним (приложения к балансу, пояснительные записки, специализированные формы): сводные годовые годовые квартальные месячные	Постоянно Постоянно 5 лет (1) 1 год (2)	(1) при отсутствии годовых – постоянно. (2) при отсутствии годовых, квартальных – постоянно.
Синтетические, аналитические, материальные счета бухгалтерского учета	5 лет	
План счетов бухгалтерского учета	5 лет	
Документы (планы, отчеты, протоколы, акты, справки, докладные записки, переписка) о проведении документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности, контрольно-ревизионной работе, в том числе проверке кассы, правильности взимания налогов и др.	5 лет (1)	(1) при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения.
Договоры с аудиторами (аудиторскими фирмами)	5 лет (1)	(1) после истечения срока действия договора.
Бухгалтерские учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы)	5 лет (1)	(1) при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения.
Первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, корешки банковских чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, корешки к ним, счета-фактуры, накладные и авансовые отчеты и др.)	5 лет (1)	(1) при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения.
Лицевые счета работников	75 лет	
Оборотные ведомости	5 лет (1)	(1) при условии завершения проверки (ревизии). В случае возникновения споров, разногласий, следственных и судебных дел – сохраняются до вынесения окончательного решения.
Договоры, соглашения (кредитные, хозяйственные, операционные)	5 лет (1)	(1) после истечения срока действия договора, соглашения.

Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

### **Инвентаризация.**

Порядок проведения **инвентаризаций** (количество, даты, перечень проверяемых имущества и обязательств) определяется руководителем предприятия, за исключением случаев, когда проведение инвентаризаций **обязательно**.

#### **Проведение инвентаризации обязательно:**

1. При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия.
2. Перед составлением годовой бухгалтерской **отчетности** (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.
3. При смене материально-ответственных лиц.
4. При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества.
5. В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.
6. При реорганизации или ликвидации предприятия и т. д.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

1. **Излишек** имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации (сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации).
2. **Недостача** имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

### **Учетная политика организации.**

Приказ об учетной политике для целей финансового учета должен разрабатываться в полном соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), приказ об учетной политике для целей налогового учета – в соответствии с положениями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организации».

Учетная политика включает в себя:

1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения **бухгалтерского учета** в соответствии с требованиями современности и полноты учета и отчетности.
2. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.
3. Порядок проведения **инвентаризации** активов и обязательств организации.
4. Правила документооборота и технологию обработки учетной информации.
5. Порядок контроля за хозяйственными операциями и т. д.

**Изменения учетной политики** организации может производиться в случаях:

1. Изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету.
2. Разработки организацией новых способов ведения **бухгалтерского учета**. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации.
3. Существенного изменения условий деятельности организации (реорганизация, смена собственников и т. д.)

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации. Такое дополнение к учетной политике вследствие того, что оно не считается изменением, может быть внесено в течение отчетного года.

Изменение учетной политики должно быть обосновано и оформляется приказом руководителя организации.

Изменение учетной политики вводится с 1 января года (начала финансового года) следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

### **Бухгалтерская отчетность.**

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года. Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.

По сфере использования различают внешнюю и внутреннюю отчетность.

**Внешняя** бухгалтерская отчетность как единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении составляется на основании данных бухгалтерского учета и состоит из:

1. Бухгалтерского баланса (ф. №1).
2. Отчета о прибылях и убытках (ф. №2).
3. Отчета об изменениях капитала (ф. № 3).
4. Отчета о движении денежных средств (ф. №4).
5. Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. №5).
6. Пояснительной записки.
7. Аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту. В случае, если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, могут представлять бухгалтерскую отчетность в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу, Пояснительную записку. Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу при **отсутствии соответствующих данных**.

**Некоммерческие организации** могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих данных. Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6). **Общественными организациями**, не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров, в составе бухгалтерской отчетности не представляются Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу и Пояснительная записка.

Представляемая бухгалтерская **отчетность** прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой отчетности.

Общие принципы составления бухгалтерской отчетности установлены одноименным ПБУ 4/99.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания по порядку их заполнения утверждены приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами **учредителям, участникам организации или другим собственникам ее имущества, территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации**. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом (ст. 15 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

**Внутренняя отчетность** представляет собой специализированные отчеты, которые содержат полную информацию только по одному актуальному для пользователя направлению – сведения о выручке по одному виду продукции за отчетный период, информацию о налоговых платежах за месяц, о

дивидендных выплатах за ряд лет и т. д. Содержание такой отчетности может представлять коммерческую тайну организации (согласно п.4 ст.10 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

**По степени охвата деятельности** хозяйствующего субъекта отчетность можно разделить на **сегментарную и сводную (консолидированную)**.

**Смежная отчетность.** Наряду с бухгалтерской организация формирует **налоговую и статистическую** отчетности.

Формой налоговой отчетности является **налоговая декларация** – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Юридические лица, их филиалы и представительства, граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, обязаны представлять в Госкомстат РФ, его территориальные органы и находящиеся в его ведении организации, а также другие федеральные органы исполнительной власти, ответственные за выполнение Федеральной программы статистических работ, их территориальные органы и подведомственные организации статистическую информацию, необходимую для проведения государственных статистических наблюдений, по формам государственного статистического наблюдения на безвозмездной основе.

Основными требованиями при представлении статистических данных являются полнота, достоверность, своевременность.

Состав и методология исчисления показателей, круг субъектов, представляющих статистическую информацию, адреса, сроки и способы ее представления, которые указываются на бланках форм государственного статистического наблюдения и в инструкциях по их заполнению, **являются обязательными** для всех отчитывающихся субъектов.

Ответственным за представление статистической информации является **руководитель** организации, ее филиала и представительства, а также лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Формы государственного статистического наблюдения подписываются руководителем организации, ее филиала и представительства, лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Статистическая информация по формам государственного статистического наблюдения может быть представлена отчитывающимися субъектами непосредственно или передана через их представителей, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Статистическая информация составляется, хранится и представляется отчитывающимися субъектами по установленным формам государственного статистического наблюдения на бумажных носителях. В электронном виде статистическая информация может представляться отчитывающимся субъектом при наличии у него соответствующих технических возможностей и по согласованию с территориальным органом Госкомстата России.

При реорганизации или ликвидации юридического лица, его филиалов или представительств, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя в территориальные органы и находящиеся в ведении Госкомстата России организации представляется статистическая информация по формам государственного статистического наблюдения:

1. годовым – за период деятельности в отчетном году до момента ликвидации;
2. текущим (месячным, квартальным, полугодовым) – за период деятельности в отчетном периоде до момента ликвидации.

## 2.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России.

### **Система законодательного регулирования бухгалтерского учета в России.**

В настоящее время переход экономики страны на рыночные отношения потребовал разработки **целой системы нормативных документов**, регламентирующих вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях, а также определение роли государственных органов в ее создании.

В соответствии со ст. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете» **законодательство РФ** о бухгалтерском учете состоит из:

1. Федеральный закон о бухгалтерском учете (устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ).
2. Другие федеральные законы.
3. Указы Президента РФ.
4. Постановления Правительства РФ.

**Основными целями** законодательства РФ о **бухгалтерском учете** являются:

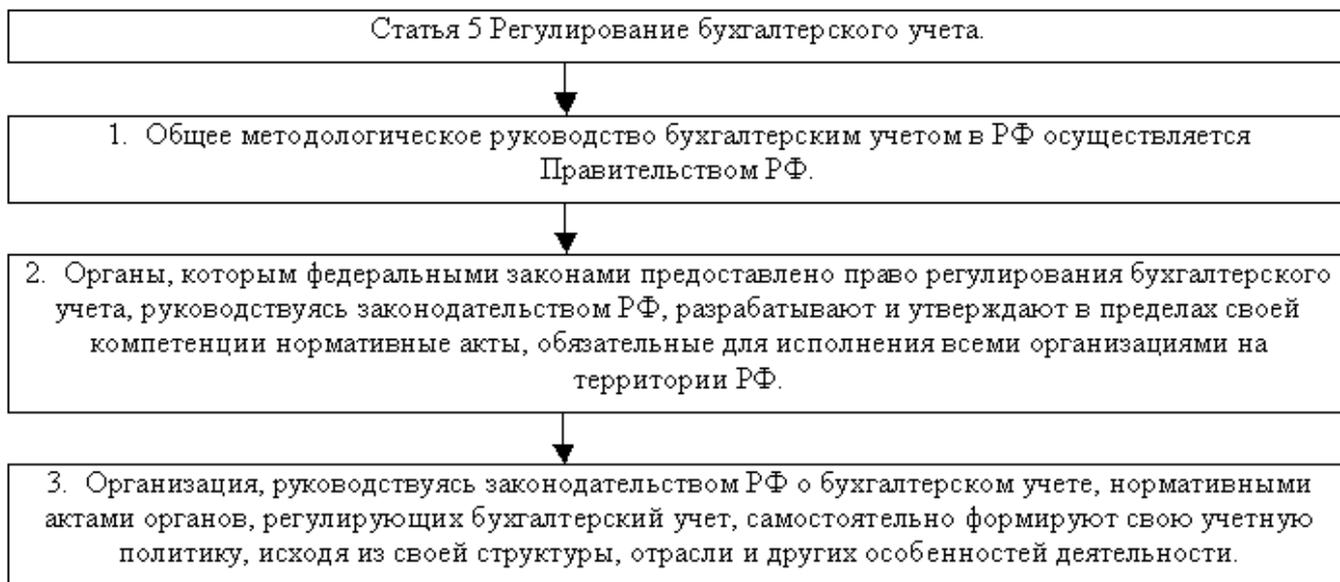
1. Обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями.
2. Составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Федеральный закон о бухгалтерском учете устанавливает **3 уровня законодательного регулирования** бухгалтерского учета.

Впервые на уровне федерального закона было установлено, что именно Правительство РФ, а не центральные органы исполнительной власти, например Министерство финансов, осуществляет «общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ».

Таким образом, из ведения Минфина бухгалтерский учет перешел в ведение Правительства РФ, а это означает, что планы счетов, положения и другие нормативные акты, кем бы они не разрабатывались, даже Минфином РФ, должны быть согласованы и одобрены аппаратом Правительства РФ.

### **Регулирование бухгалтерского учета в РФ.**



В соответствии с п.«б» ст.114 Конституции РФ Правительство «обеспечивает проведение в РФ единой финансовой, кредитной и денежной политики».

Пункт 1 ст.5 Закона «О бухгалтерском учете», возложив на правительство РФ общее методологическое руководство бухгалтерским учетом, установил, таким образом, приоритет государственного регулирования бухгалтерского учета в стране.

Пункт 2 ст.5 Закона косвенно указывает на то, что к органам, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, в первую очередь относится Министерство финансов РФ. Специально устанавливается, что «нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право

регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ».

В соответствии с Положением о Министерстве финансов РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 273, в число основных задач Минфина РФ входит «обеспечение методологического руководства бухгалтерским учетом и отчетностью, а также бухгалтерского учета и отчетности в Центральном банке РФ и кредитных организациях.

Согласно ст. 6 этого Положения **Минфин РФ**:

1. Подготавливает предложения и реализует меры по методологическому руководству бухгалтерским учетом и отчетностью в РФ.
2. Утверждает планы счетов, типовые формы бухгалтерского учета и отчетности, инструкции по их применению и порядку составления отчетности (кроме учета и отчетности в ЦБ России и кредитных организациях).
3. Устанавливает порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности об использовании федерального бюджета, смет и расходов бюджетных организаций.

Существенная роль в разработке методологических и методических материалов в настоящее время отводится **Институту профессиональных бухгалтеров России**. Очередные положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) будут выходить с грифом «разработано Институтом профессиональных бухгалтеров» и утверждено (одобрено) Методологическим советом по бухгалтерскому учету Министерства финансов РФ.

Федеральными законами, помимо Минфина РФ, **право регулирования бухгалтерского учета предоставлено следующим органам:**

1. Центральному банку РФ – по банкам и иным кредитным учреждениям.
2. Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг – по профессиональным участникам рынка ценных бумаг и эмитентам.
3. Федеральной службе России по надзору за страховой деятельностью – по страховым организациям.

Следовательно, на федеральном уровне невозможно учесть все отраслевые и региональные особенности осуществления бухгалтерского учета. Поэтому наряду с законодательным используется **нормативное регулирование** бухгалтерского учета, осуществляемое Минфином РФ и другим органами отраслевого и регионального управления. Кроме того, при осуществлении деятельности конкретной организацией имеют место особенности, обусловленные технологическими, управленческими и другими причинами, что вызывает необходимость регулирования бухгалтерского учета на уровне организации.

**Можно выделить следующие уровни системы законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета:**

1. **Первый уровень.** Законы и иные законодательные акты: Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета. В ГК РФ закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица, обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета, понятие чистых активов и т. д. Последние же два приведенных документа устанавливают единые методологические основы бухгалтерского учета на территории РФ для всех юридических лиц, а также определяют порядок организации и ведения бухгалтерского учета и предоставления бухгалтерской информации пользователям. Кроме того, к документам этого уровня относятся Указы Президента РФ, постановления правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях. Важными документами первого уровня системы являются также законы соответствующих организационно-правовых форм экономических субъектов, например, ФЗ «Об акционерных обществах» и другие.
2. **Второй уровень** - указы Президента РФ. Указы Президента РФ могут регулировать практически любую сферу общественной жизни, производственной и иной деятельности. В части бухгалтерского учета они могут устанавливать общие принципы осуществления и отражения отдельных хозяйственных операций. В настоящее время, характеризующееся реформированием законодательной и нормативной базы рыночных отношений, указы Президента РФ разрабатываются и принимаются тогда, когда тот или иной аспект предпринимательской деятельности законодательно не урегулирован, а осуществление данного вида деятельности необходимо (указы, регулирующие аудиторскую деятельность, некоторые стороны земельных отношений). Как правило, через какое-то время в развитие указа разрабатывается и принимается Федеральным Собранием соответствующий федеральный закон. После этого указ Президента РФ отменяется, и начинают действовать положения данного закона.
3. **Третий уровень** - постановления и распоряжения Правительства РФ. Эти документы разрабатываются, как правило, в развитие федеральных законов и указов Президента РФ. В

постановлениях и распоряжениях Правительства РФ детализируются и уточняются отдельные требования федеральных законов и указов Президента РФ. Постановления и распоряжения Правительства РФ в случае их противоречия Конституции РФ, федеральным законам и указам Президента РФ могут быть отменены Президентом РФ.

4. **Четвертый уровень** - Положения по бухгалтерскому учету, разрабатываемые и утверждаемые Минфином РФ (система **нормативного регулирования** бухгалтерского учета и отчетности, а не законодательного регулирования этих вопросов). В этих документах устанавливаются общие правила ведения бухгалтерского учета в организациях и порядок отражения в бухгалтерском учете отдельных видов хозяйственных операций или операций, осуществляемых организациями и предприятиями различных организационно-правовых форм. Основной документ – Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Кроме того, в настоящее время действует 19 отдельных положений по бухгалтерскому учету. Документами этого уровня являются Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению. Требования положений по бухгалтерскому учету не могут противоречить документам более высоких уровней. Если же подобные противоречия имеют место, соответствующие пункты положений применяться не должны.
5. **Пятый уровень** - методические рекомендации, инструкции и т. п. Нормативные документы, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету, разрабатываемые и утверждаемые федеральными органами управления (министерствами и ведомствами). Требования данных документов носят общий характер и обязательны к применению всеми организациями, ведущими бухгалтерский учет. Положения, противоречащие положениям документов более высоких уровней, применению не подлежат.
6. **Шестой уровень** - методические рекомендации, инструкции и т. п., разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету, разрабатываемые и утверждаемые федеральными отраслевыми органами управления (министерствами и ведомствами). К числу таких органов управления относятся, например, Министерство обороны РФ, Министерство образования РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ. Требования этих документов обязательны к применению организациями, осуществляющими деятельность, регулирующую соответствующими министерствами или ведомствами.
7. **Седьмой уровень** - указания, разъяснения, письма и т. п. Документы, разъясняющие порядок применения отдельных требований и положений документов более высокого уровня. В отличие от законодательных актов и документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, указания, разъяснения и письма отраслевых органов управления (прежде всего Минфина РФ и МЧС РФ) не обязательны к применению всеми организациями, а носят рекомендательный характер.
8. **Восьмой уровень** - внутренние документы организации, разрабатываемые структурными подразделениями и утверждаемые, как правило, приказом руководителя организации.

Приведенная классификация законодательных и нормативных документов условна и основана на их юридической значимости.

Следует уточнить, что документом, имеющим высшую юридическую силу, является Конституция РФ. Однако, ни одно из положений Конституции РФ прямо не регулирует бухгалтерский учет. Поэтому данный документ не может быть отнесен к системе законодательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Законодательные документы **1 –3 уровней** государственной регистрации в Министерстве юстиции РФ **не подлежат**.

Нормативные документы **4 уровня** подлежат обязательному представлению на регистрацию в Минюст РФ.

Документы **5 – 6 уровней** могут не проходить процедуру регистрации в Минюсте РФ. Но в этом случае они не имеют статуса нормативного документа, носят рекомендательный характер и необязательны к выполнению.

Документы **7 – 8 уровней** не относятся к системе законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, а только дополняют эту систему.

## **Федеральный закон «О бухгалтерском учете».**

В 1996 г. принят и вступил в силу Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

В нем определены концептуальные положения и общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, права, обязанности и ответственность в этой области юридических и физических лиц, управляющего персонала; меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации, порядок публикации бухгалтерской отчетности и государственного регулирования всей системы бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет законодательно определяется как упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах и их движении путем сплошного, **непрерывного** и документального учета всех **хозяйственных операций**.

Налоговая отчетность, составленная с целью контроля за соблюдением налогового законодательства, является вторичной (производной) задачей бухгалтерского учета. Она формируется на основе данных **бухгалтерского учета** как самостоятельная, специально составляемая для этой цели и, следовательно, отличающаяся от обобщенной информации бухгалтерской отчетности. Задачи, которые решают бухгалтерская **отчетность** и налоговая отчетность, существенно отличаются. Поэтому, различны и показатели отчетности. Бухгалтерская отчетность формируется на базе обобщающей информации бухгалтерского учета. Налоговая отчетность komponуется из данных, зафиксированных на счетах бухгалтерского учета, путем специальных расчетов и корректировки показателей бухгалтерской отчетности.

В Законе ни слова не сказано о том, что бухгалтерский учет содержит достоверную информацию, используемую для расчета налогов, а бухгалтерская отчетность в интересах налогообложения должна представляться соответствующим налоговым органам. Настоящий Закон полностью посвящен обеспечению бухгалтерской информацией коммерческого оборота, движения капитала и управления хозяйственно-финансовой деятельностью организаций и предприятий.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» распространяется на все организации, находящиеся на территории России. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность **без образования юридического лица**, ведут учет своих доходов и расходов в интересах налогообложения и в порядке, установленном налоговым законодательством РФ. Все юридические лица, зарегистрированные по российскому законодательству, унитарные предприятия, бюджетные учреждения обязаны вести бухгалтерский учет в полном соответствии с Законом.

Основная цель законодательства РФ о бухгалтерском учете – обеспечить единообразный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций, а также составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организаций, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Методологические основы бухгалтерского учета только в основных чертах обозначены в ФЗ «О бухгалтерском учете». В части методологии учета, определения методологических характеристик бухгалтерского учета Закон является рамочным, определяя, что этим должны заниматься органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Руководствуясь законодательством РФ, эти органы имеют право разрабатывать и утверждать обязательные для всех организаций на территории РФ: Планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению; положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы учета хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности; другие нормы и методические указания по вопросам бухгалтерского учета. Для субъектов малого предпринимательства должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета.

Закон «О бухгалтерском учете» состоит из 4 разделов и 19 статей.

**В 1 разделе «Общие положения»** – дано определение сущности **бухгалтерского учета**. Названы его объекты (имущество предприятия, его обязательства и хозяйственные операции), указаны задачи бухгалтерского учета, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (синтетический и аналитический учет, план счетов, бухгалтерская отчетность и т. п.).

Изложен порядок регулирования бухгалтерского учета.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятиях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций возложена на руководителей организаций.

**Во 2-м разделе «Основные правила ведения бухгалтерского учета»** – изложены требования к ведению бухгалтерского учета (обязательность двойной записи **хозяйственных операций** на основе рабочего плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте РФ, обязательность формирования учетной политики и обязательность обособленного учета текущих затрат и капитальных финансовых

вложений), к **документированию** хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, **оценка** имущества и обязательств, порядку осуществления **инвентаризации** имущества и обязательств.

**В 3-м разделе «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности»** – изложены основные требования к составлению бухгалтерской **отчетности**, определены ее состав, правила **оценки** статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

**4-ый раздел «Заключительные положения»** – определяет порядок введения данного закона в действие и ответственность за нарушение законодательства РФ о бухгалтерском учете.

Закон «О бухгалтерском учете»:

1. Повышает юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций.
2. Закрепляет обязательность ведения бухгалтерского учета в юридических лицах.
3. Повышает статус норм бухгалтерского учета до уровня статуса норм другого

### ***Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.***

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, Минфин РФ разработал и утвердил **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ** (от 29.07.98г.№34н).

Это Положение закрепило базовые понятия, порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций). Основой Положения стал ФЗ «О бухгалтерском учете».

Принятие Положения наряду с утверждением ФЗ «О бухгалтерском учете» связано с:

1. необходимостью закрепления на нормативном уровне ряда требований международных стандартов финансовой отчетности, ранее не проводившихся в российских правилах бухгалтерского учета.
2. утверждением ряда новых правил в национальных стандартах – положениях по бухгалтерскому учету.
3. появлением на практике особенностей ведения бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики.
4. реализацией отдельных положений Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29.12.97 Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом ИПБ России.

Положение состоит из 6 разделов:

1. Общие положения.
2. Основные правила ведения бухгалтерского учета.
3. Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности.
4. Порядок представления бухгалтерской отчетности.
5. Основные правила сводной бухгалтерской отчетности.
6. Хранение документов бухгалтерского учета.

С учетом требований настоящего времени в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности были внесены изменения (Приказ МФ РФ №31н от 24.03.2000г.).

Рассмотрим основные положения всех шести разделов Положения (с учетом изменений).

**В 1-м разделе** указывается, что предприятие (организация) обязано вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственной деятельности на основе натуральных измерителей и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

Приводятся главные задачи бухгалтерского учета.

Отмечается, что организация, осуществляя организацию бухгалтерского учета:

1. Самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования.
2. Определяет форму и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в РФ формах и методах, при соблюдении общих методологических принципов, установленных настоящим Положением, а также технологию обработки учетной информации.
3. Разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля и оформляет ее учетной политикой.

**Во 2-м разделе** указывается, что организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета.

Отмечается, что должно осуществляться документирование хозяйственных операций и отражение их в бухгалтерских регистрах. Значительное место в этом разделе отведено первичным документам, учетным регистрам.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием, из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность.

Кроме этого, приводятся правила оценки имущества и обязательств, а также рассмотрен порядок проведения инвентаризаций и регулирования выявленных разниц.

**В 3-м разделе** определяются основные требования к формированию и представлению бухгалтерской отчетности, раскрывается ее состав и содержание форм отчетности, правила оценки ее статей.

**4-ый раздел** характеризует порядок представления бухгалтерской отчетности организации, сроки, адреса, определяет правила публикации бухгалтерской отчетности и основные представления отчетности к публикации.

**5-ый раздел** раскрывает основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности, порядок составления и представления, сроки и адреса.

**6-ой раздел** посвящен вопросам хранения документов бухгалтерского учета, срокам хранения, порядку изъятия документов и ответственности за организацию их хранения.

### ***Назначение и основное содержание Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).***

В ближайшие годы в стране должен быть завершен переход на международные стандарты бухгалтерского учета.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) устанавливают принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности и являются важнейшими нормативными документами второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, установленной ФЗ «О бухгалтерском учете».

Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету базируется на общепринятых методологических принципах, предусмотренных международными стандартами, и в целом структура каждого стандарта включает:

1. Введение (общие положения).
2. Определение.
3. Содержание.
4. Необходимые пояснения, регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу того или иного положения (стандарта).
5. Дату вступления в действие.

**Во введении** указывается, что данное Положение устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о конкретном **объекте учета**, явившемся основой этого Положения. Само Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ и должно применяться с учетом других Положений по бухгалтерскому учету в соответствии с действующим законодательством. Указываются условия, на которых используется объект в учете организации (на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, договора аренды и пр.). Приводится организация учета отдельных **объектов**, перечень которых регулируется данным Положением в связи с тем, что их деятельность определена другими нормативными актами.

Такое ограничение предусматривается и в отношении отдельных объектов применительно к тому месту, которое они занимают в процессе расширения производства совокупного общественного продукта.

Таким образом, во введении наряду с раскрытием общего содержания Положения, указываются также его цели и задачи.

**Во 2-ой части** Положения даются основные понятия, позволяющие однозначно понимать термины и содержание соответствующих объектов учета и их показатели.

Основное содержание данного объекта и практика его применения раскрывается в последующих частях Положения (стандарта).

Каждое Положение посвящено одной теме бухгалтерского учета.

«План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику» был утвержден Распоряжением Правительства РФ от 22.03.98 № 587-р в рамках исполнения постановления Правительства РФ от 06.03.98 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Все Положения по бухгалтерскому учету можно разбить на **3 большие группы**:

Наименование положений	Документ	Дата утверждения
<b>Общие вопросы раскрытия информации</b>		
Бухгалтерская отчетность организации	ПБУ 4/99	06.07.99
Сводная бухгалтерская отчетность	МУ	12.05.99
Прибыль на акцию	МУ	21.03.2000
Информация по сегментам	ПБУ 12/2000	27.01.2000
Информация об аффилированных лицах	ПБУ 11/2000	13.01.2000
Информация по прекращаемой деятельности	ПБУ 16/02	02.07.02
Учетная политика организации	ПБУ 1/98	09.12.98
Условные факты хозяйственной деятельности	ПБУ 8/01	28.11.01
События после отчетной даты	ПБУ 7/98	25.11.98
Информация об участии в совместной деятельности	ПБУ 20/03	24.11.2003
<b>Активы и обязательства организации</b>		
Учет основных средств	ПБУ 6/01	30.03.01
Учет материально-производственных запасов	ПБУ 5/01	09.06.01
Учет нематериальных активов	ПБУ 14/2000	16.10.2000
Учет финансовых вложений	ПБУ 19/02	10.12.2002
Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	ПБУ 3/2000	10.01.2000
Реорганизация организаций	В работе	
Аренда основных средств	В работе	
Доверительное управление имуществом	МУ	24.12.98
Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	ПБУ 15/01	24.12.01
Учет расходов по научно-исследовательским и технологическим работам	ПБУ 17/02	19.11.02
<b>Финансовые результаты организации</b>		
Доходы организации	ПБУ 9/99	06.05.99
Расходы организации	ПБУ 10/99	06.05.99
Учет договоров на капитальное строительство	ПБУ 2/94	20.12.94
Учет расчетов по налогу на прибыль	ПБУ 18/02	19.11.02
Учет государственной помощи	ПБУ 13/2000	16.10.2000

#### **Общие вопросы раскрытия информации.**

Стандарты этой группы устанавливают основы формирования учетной политики и бухгалтерской отчетности, а также раскрытие соответствующей информации.

#### **Активы и обязательства организации.**

Стандарты этой группы устанавливают особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных видов активов и обязательств.

#### **Финансовые результаты организации.**

Стандарты этой группы устанавливают особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных видов операций, доходов и расходов.

Вместо трех положений:

1. «Сводная бухгалтерская отчетность».
2. «Прибыль на акцию».
3. «Доверительное управление имуществом»,

были выпущены Методические указания. Это связано с неготовностью Минфина РФ по ряду причин на данном этапе сформулировать по этим вопросам ПБУ.

Разработанные Положения по бухгалтерскому учету в значительной степени соответствуют аналогичным международным стандартам. При этом значимость российских подходов к постановке

отдельных объектов учета признается даже более существенной, так как они, в отличие от международных стандартов, носят не рекомендательный, а обязательный характер.

### **Методические указания, инструкции, рекомендации, их роль в организации бухгалтерского дела.**

Методические указания и другие нормативные акты – это документы 3-го уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране.

В **составе** этих нормативных документов можно выделить:

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97.
2. Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета Директоров ЦБР 22.09.93 № 40.
3. Положение ЦБР от 08.09.2000 № 120-п «О безналичных расчетах в РФ».
4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49.
5. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные приказом Минфина РФ от 28.06.2000 № 60н.
6. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на 1 акцию, утвержденные приказом Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н.
7. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина РФ от 30.12.96 № 112 (с изм. от 12.05.99) и др.

Появление большого количества изменений в правилах бухгалтерского учета потребует значительных усилий по обучению их применению на практике, в частности со стороны:

1. **Руководителей организации** – пониманию экономической природы и расчета последствий применения новых правил бухгалтерского учета.
2. **Главных бухгалтеров** и других практикующих бухгалтеров – технике применения, разработке соответствующего **документооборота**, группировке новой информации для ее использования в целях управления организацией.

Несмотря на имеющиеся трудности в функционировании экономики, негативные явления в деятельности отдельных организаций, при наличии разработанных ПБУ, методических указаний и подготовленных (аттестованных) бухгалтерских кадров, организация сможет обеспечить полноту и достоверность своей бухгалтерской отчетности.

### **Рабочие документы организации.**

Внутренние документы предприятия относятся к 4 уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране.

Согласно Федеральному закону организации самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Учетная политика оформляется приказом или распоряжением; при этом утверждаются:

1. **Рабочий план счетов** бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.
2. **Формы первичных учетных документов**, применяемых для оформления **хозяйственных операций**, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.
3. Порядок проведения **инвентаризации** и методы **оценки** видов имущества и обязательств.
4. **Правила документооборота** и технология обработки учетной информации.
5. **Порядок контроля** за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Формирует учетную политику предприятия ее руководитель. При этом он исходит из обязательного соблюдения допущений и требований, зафиксированных в системе нормативного регулирования **бухгалтерского учета**, составляющих его базовые принципы.

Содержание учетной политики должно включать методологический, технический и организационный аспекты.

**Методологический аспект** – раскрывает природу отдельных **объектов учета** исходя из действующей нормативной базы. Способы ведения бухгалтерского учета, оказывающие существенное

влияние на оценку и принятие управленческих решений пользователей бухгалтерской отчетности, должны получить отражение в учетной политике организации. Поэтому признак существенности рассматривается как совокупность этих способов, игнорирование которых создает определенные сложности для пользователей бухгалтерской отчетности, последствием которых может явиться неправильная интерпретация фактов хозяйственной деятельности организации и как результат этого – невозможность дать объективную оценку его финансовой устойчивости в соответствующем сегменте рынка. Способы ведения бухгалтерского учета, зафиксированные в приказе об учетной политике, применяются с 1 января года, следующего за годом его издания. В течение всего года **они не должны изменяться**, за исключением следующих **случаев**:

1. При осуществлении организационных процедур (слияния, разделения, присоединения).
2. Смены собственников.
3. Изменения действующего законодательства РФ.
4. Изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ.
5. Разработки новых способов бухгалтерского учета.

**Технический аспект** учетной политики предусматривает рабочие инструменты реализации методологического аспекта. Он включает разработку и утверждение:

1. Рабочего плана счетов бухгалтерского учета на базе общепринятого плана счетов.
2. Формы первичных учетных документов в тех случаях, когда для оформления некоторых хозяйственных операций не предусмотрены их типовые формы.
3. Формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.
4. Формы бухгалтерского учета.
5. Порядка проведения инвентаризации.
6. Методов оценки отдельных видов имущества и обязательств.
7. Правил документооборота и технологии обработки учетной информации.
8. Продолжительности 1-го отчетного года, если предприятие приобрело права юридического лица после 1 октября.

Рабочий план счетов формируется из перечня счетов, необходимость в которых устанавливается по каждому объекту учета. Он включает в себя счета разной степени детализации и обобщения в пределах действующего плана счетов, утвержденного Минфином РФ.

Технический аспект учетной политики предусматривает также разработку различных вариантов распределения расходов по управлению производством и его обслуживанию, форму ведения бухгалтерского учета, определение состава внутрипроизводственной ответственности для аппарата управления.

**Организационным аспектом** учетной политики является форма бухгалтерской службы управления. Соблюдение законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организации, равно как и ответственность за постановку бухгалтерского учета, возложены на руководителя организации.

Согласно ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете», руководитель организации, в зависимости от объема учетной работы, может учредить бухгалтерию, возглавляемую главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

### 2.3 Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом [Института профессиональных бухгалтеров России](#) 29 декабря 1997 г.) определяет основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. Она основывается на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель рыночной экономики, использует опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечает международно признанным стандартам финансовой отчетности.

Правительством РФ разработана и утверждена (постановлением от 6 марта 1998 г. № 283) Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности реформа будет проводиться по следующим основным **направлениям**:

1. Совершенствование нормативного правового регулирования.
2. Формирование нормативной базы (стандарты).
3. Методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии).
4. Кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета).
5. Международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности.)

В настоящее время разработаны, утверждены и действуют:

Краткое обозначение	Название	Утверждающий документ
	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. № 107н, от 24 марта 2000 г. № 31н)
ПБУ 1/98	Учетная политика организации	Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н
ПБУ 2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	Приказ Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. № 167
ПБУ 3/2000	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Приказ Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов	Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н
ПБУ 6/01	Учет основных средств	Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	Приказ Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н
ПБУ 8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	Приказ Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н
ПБУ 9/99	Доходы организации	Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н
ПБУ 11/2000	Информация об аффилированных лицах	Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н
ПБУ 12/2000	Информация по сегментам	Приказ Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н
ПБУ 14/2000	Учет нематериальных активов	Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н
ПБУ 15/01	Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию	Приказ Минфина РФ от 2 августа 2001 г. № 60н
ПБУ 16 /02	Информация по прекращаемой деятельности	Приказ Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль	Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	Приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н

## 2.4 Критерии признания **активов** и обязательств в бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

**Бухгалтерский баланс** должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о **прибылях и убытках**.

### *Оценка в отчетности вложений во внеоборотные активы.*

К вложениям во внеоборотные активы относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и другими документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств и других материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-исследовательские, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.). Они отражаются в бухгалтерском балансе по **фактическим затратам** для застройщика (инвестора).

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения.

Оценка в отчетности финансовых вложений.

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и другие ценные бумаги других организаций в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме **фактических затрат** для инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Организации, действующие в качестве профессиональных участников рынка ценных бумаг, могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе **бухгалтерского баланса** в полной сумме фактических затрат их приобретения по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье **дебиторов**.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разницу производится образование в конце отчетного года резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов у **коммерческой организации** или увеличение расходов у **некоммерческой организации**.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения в соответствии с ПБУ 19/02 должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на **краткосрочные и долгосрочные**.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

1. О способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам).
2. О последствиях изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии.
3. Стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.
4. Разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость.
5. По долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения.
6. Стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом.

7. Стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи).
8. Данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода, сумма резерва, использованного в отчетном году.
9. По долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

### **Оценка в отчетности основных средств.**

К основным средствам как совокупности материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла (если он больше 12 месяцев) относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также **капитальные вложения** в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

**Капитальные вложения** в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Законченные капитальные вложения в арендованные объекты **основных средств** зачисляются организацией-арендатором в собственные основные средства.

Стоимость **основных средств** организации погашается путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Начисление амортизации объектов основных средств производится в отчетном периоде одним из следующих **способов**:

1. Линейный способ.
2. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции.
3. Способ уменьшаемого остатка.
4. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По **основным средствам**, переведенным по решению руководителя организации на консервацию, продолжительность которой не может быть менее трех месяцев, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, а также приобретенным изданиям (книги) амортизация не начисляется. Не подлежат амортизации объекты основных средств некоммерческих организаций. Стоимость земельных участков, объектов природопользования не погашается.

**Основные средства** отражаются в бухгалтерском балансе **по остаточной стоимости**, то есть по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценки раскрывается в приложениях к бухгалтерскому балансу. Коммерческая организация имеет право не чаще 1-го раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на счет добавочного капитала.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация об основных средствах (ПБУ 6/01):

1. О первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года.
2. О движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие).

3. О способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.
4. Об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов).
5. О принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам).
6. Об объектах основных средств, стоимость которых не погашается.
7. Об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды.
8. О способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств.
9. Об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

### **Оценка в отчетности нематериальных активов.**

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты: Объекты интеллектуальной собственности:

1. Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель.
2. Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных.
3. Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем.
4. Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.
5. Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе **нематериальных активов** учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные частью вклада учредителей в уставный капитал организации).

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

#### **Способы амортизации нематериальных активов:**

1. Линейный способ.
2. Способ уменьшаемого остатка.
3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности организации.

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

**Нематериальные активы** отражаются в **бухгалтерском балансе** по **остаточной стоимости**, то есть по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации.

В бухгалтерской **отчетности**, согласно ПБУ 14/2000 отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

1. О способах оценки нематериальных активов, приобретенных за денежные средства.
2. О принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам).
3. О способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов.
4. О способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

### **Оценка в отчетности сырья и материалов.**

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции, и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их **фактической себестоимости**.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на приобретение и изготовление.

Методы оценки запасов, при определении себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство:

1. По себестоимости единицы запасов.
2. По средней себестоимости.
3. По себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).
4. По себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

**Готовая продукция** отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

### **Оценка в отчетности товаров.**

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения.

При учете организацией, занятой розничной торговлей товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, надбавки) отражается в бухгалтерской отчетности отдельной статьей.

Отгруженные товары, сданные работы, оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости (производственная себестоимость плюс затраты по реализации, возмещаемые договорной ценой).

Материально-производственные запасы (МПЗ) отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

1. О способах оценки МПЗ по их группам (видам).
2. О последствиях изменений способов оценки МПЗ.
3. О стоимости МПЗ, переданных в залог.
4. О величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

### **Оценка в отчетности незавершенного производства.**

Продукция, не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неуконфигурованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству.

**Незавершенное производство** в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по:

1. фактической или нормативной производственной себестоимости;
2. прямым статьям затрат;
3. стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как **расходы будущих периодов** и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся.

### **Оценка в отчетности собственного капитала.**

В составе собственного капитала организаций учитываются уставный, **добавочный** и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

В **бухгалтерском балансе** отражается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей организации.

Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Государственные и муниципальные **унитарные предприятия** вместо уставного капитала учитывают уставный фонд, сформированный в установленном порядке.

Сумма дооценки **основных средств**, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций, и др. аналогичные суммы учитываются как **добавочный капитал** и отражаются в **бухгалтерском балансе** отдельно.

Созданный резервный фонд для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций отражается в бухгалтерском балансе отдельно.

Организация может создавать резервы **сомнительных долгов** по расчетам с другими организациями за продукцию, товары и т. д. с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

**Сомнительным долгом** признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Величина резерва определяется отдельно по каждому **сомнительному долгу** в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва, этот резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков, ремонт основных средств, гарантийный ремонт и обслуживание и другие цели. В бухгалтерском балансе отражаются по отдельной статье остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

### **Оценка в отчетности расчетов с *дебиторами и кредиторами*.**

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление в бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Остатки валютных средств на валютных счетах организации, другие денежные средства (включая денежные документы), краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерском балансе в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действовавшему на отчетную дату.

Штрафы, пени, неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличении доходов у

некоммерческой организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям **дебиторов** или **кредиторов**.

**Дебиторская задолженность**, по которой срок исковой давности истек, списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Списание производится соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов, либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались, или на увеличение расходов у некоммерческой организации..

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение 5-ти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации.

### **Оценка в отчетности доходов организации.**

О доходах организации, в соответствии с ПБУ 9/99 в бухгалтерской отчетности отражается, как минимум, следующая информация:

1. О порядке признания выручки организации.
2. О способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации отражаются с подразделением на выручку, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения – чрезвычайные доходы.

Выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду отдельно.

Операционные и внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

1. Соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов.
2. Доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

1. Общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки.
2. Доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями.
3. Способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

### **Оценка в отчетности расходов организации.**

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения – чрезвычайные расходы (ПБУ 10/99).

В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

1. Соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов.
2. Расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

1. Расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат.
2. Изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году.
3. Расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

### **Бухгалтерская прибыль (убыток).**

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

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации и увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

В **бухгалтерском балансе** финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), то есть конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

## **Тема 3. Хозяйственные ситуации и операции как объект бухгалтерской деятельности.**

### **3.1 Понятие хозяйственной операции. Типы хозяйственных операций.**

Учетной единицей в бухгалтерском учете является **хозяйственная операция**, которая характеризует отдельное хозяйственное действие (факт), вызывающий изменения в составе, размещении имущества и источниках его образования. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество предприятия (актив баланса), или только источники его образования (пассив баланса), или одновременно и имущество, и источники его формирования (и актив, и пассив баланса).

В общем виде влияние изменений на баланс можно отразить:

**Активы + Расходы = Капитал + Доходы + Обязательства.**

**Хозяйственные операции**, совершающиеся на предприятии, по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса делятся на 4 типа.

#### **Первый тип хозяйственных операций.**

Отразим в балансе следующую операцию: «Поступили деньги в кассу с расчетного счета для оплаты труда рабочих и служащих в размере 50 000 тыс. руб.»

**Баланс (сокращенный)**  
(тыс. руб.)

	На начало месяца	Изменения (+, -)	На конец месяца
<b>АКТИВ</b>			
Основные средства	300 000	-	300 000
Касса	80	+ 50 000	50 080
Расчетные счета	60 000	- 50 000	10 000
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>-</b>	<b>360 080</b>
<b>ПАССИВ</b>			
Уставный капитал	320 000	-	320 000
Краткосрочные кредиты	10 000	-	10 000
Поставщики и подрядчики	30 080	-	30 080
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>-</b>	<b>360 080</b>

Операция затронула две статьи актива. Произошла перегруппировка средств в активе баланса Средства по статье «Расчетные счета» уменьшились, а по статье «Касса» увеличились на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остался неизменным.

К этому типу можно отнести также операции по поступлению **денежных средств** на расчетный счет из кассы или от **дебиторов**, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетными лицами в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и другие.

Таким образом, хозяйственные операции **первого типа** изменяют состав имущества, то есть затрагивают только актив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$A + X - X = П$ , где А – актив; П – пассив;

X – изменение активов под влиянием хозяйственной операции.

**Второй тип хозяйственных операций.**

Отразим в балансе следующую операцию: «Погашена задолженность поставщику за счет полученного кредита банка в сумме 20 000 тыс. руб.».

**Баланс (сокращенный)**  
(тыс. руб.)

	На начало месяца	Изменения (+, -)	На конец месяца
<b>АКТИВ</b>			
Основные средства	300 000	-	300 000
Касса	80	-	80
Расчетные счета	60 000	-	60 000
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>-</b>	<b>360 080</b>
<b>ПАССИВ</b>			
Уставный капитал	320 000	-	320 000
Краткосрочные кредиты	10 000	+ 20 000	30 000
Поставщики и подрядчики	30 080	- 20 000	10 080
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>-</b>	<b>360 080</b>

Обе статьи, по которым отражена операция, - пассивные. Одна статья увеличилась (долг перед банком по краткосрочному кредиту), другая – уменьшилась (задолженность поставщикам) на ту же сумму. Общий итог (валюта) баланса остался прежним.

Ко второму типу относятся также операции по удержанию налогов из заработной платы рабочих и служащих, направлению части прибыли в резервный капитал, списанию части доходов будущих периодов на прибыль отчетного периода.

Таким образом, хозяйственные операции **второго типа** изменяют источники формирования имущества, то есть затрагивают только пассив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением:

$$A = П + X - X.$$

### Третий тип хозяйственных операций.

Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итога актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется, происходит увеличение хозяйственных средств.

В балансе данная операция будет отражена следующим образом:

### Баланс (сокращенный)

(тыс. руб.)

	На начало месяца	Изменения (+, -)	На конец месяца
<b>АКТИВ</b>			
Основные средства	300 000	-	300 000
Касса	80		80
Расчетные счета	60 000	+ 5 000	65 000
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>+ 5 000</b>	<b>365 080</b>
<b>ПАССИВ</b>			
Уставный капитал	320 000	-	320 000
Краткосрочные кредиты	10 000	+ 5 000	15 000
Поставщики и подрядчики	30 080	-	30 080
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>+ 5 000</b>	<b>365 080</b>

К этому типу можно отнести **хозяйственные операции**, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и другие. Например, получена ссуда банка для выплаты заработной платы работникам организации на сумму 5 000 тыс. руб.

Операции **третьего типа** изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения, причем валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную величину.

Этот тип балансовых изменений записывается уравнением:

$$A + X = П + X.$$

### Четвертый тип хозяйственных операций.

Погашен краткосрочный кредит банка в сумме 2 000 тыс. руб.

В результате данной операции произошло уменьшение средств по статье «Расчетные счета», и на эту же сумму уменьшилась задолженность банку, что отражено в пассиве баланса по статье «Краткосрочные кредиты банков».

Таким образом, все операции **четвертого типа** изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения, причем валюта баланса по активу и пассиву уменьшается на равную величину.

Этот тип балансовых операций отразим уравнением:

$$A - X = П - X.$$

**Баланс (сокращенный)**  
(тыс. руб.)

	На начало месяца	Изменения (+, -)	На конец месяца
<b>АКТИВ</b>			
Основные средства	300 000	-	300 000
Касса	80	-	80
Расчетные счета	60 000	- 2 000	58 000
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>- 2 000</b>	<b>358 080</b>
<b>ПАССИВ</b>			
Уставный капитал	320 000	-	320 000
Краткосрочные кредиты	10 000	- 2 000	8 000
Поставщики и подрядчики	30 080	-	30 080
<b>БАЛАНС</b>	<b>360 080</b>	<b>- 2 000</b>	<b>358 080</b>

Влияние четырех типов изменений на баланс могут быть представлены следующим образом:  
**Типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций**

Тип изменения	Актив		Пассив	
	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение
1	+	-		
2			+	-
3	+		+	
4		-		-

### 3.2 Хозяйственные ситуации, их анализ.

#### *Хозяйственная ситуация как объект бухгалтерского дела.*

В бухгалтерском деле **хозяйственные операции** рассматриваются как факты хозяйственной жизни, влияющие на финансовое положение организации, то есть как **хозяйственные ситуации**.

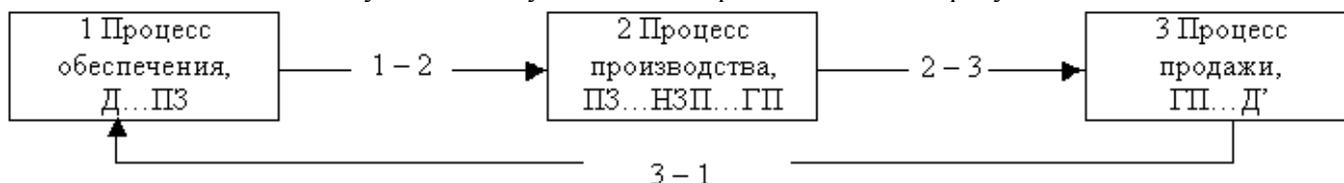
В деятельности организации возникает множество хозяйственных ситуаций, связанных с установлением, изменением или прекращением гражданских прав и обязанностей.

В соответствии с этим гражданские права и обязанности возникают:

1. Из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему.
2. Из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей.
3. Из судебного решения, установившего гражданские права и обязанности.
4. В результате приобретения имущества по основаниям, допускаемым законом.
5. В результате создания произведений науки, литературы, искусства, изобретений и иных результатов интеллектуальной деятельности.
6. Вследствие причинения вреда другому лицу.
7. Вследствие неосновательного обогащения.
8. Вследствие иных действий граждан и юридических лиц.
9. Вследствие событий, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых последствий.

Поэтому каждую ситуацию необходимо анализировать с точки зрения нормативно-правового регулирования, отражения в бухгалтерском и налоговом учете, влияния на конечный финансовый результат.

Наглядно связь между видами ситуаций можно представить в виде рисунка:



В процессе обеспечения деятельности предприятия за деньги (Д) приобретаются необходимые производственные запасы (ПЗ), то есть сырье и материалы. Затем в процессе производства приобретенные сырье и материалы подвергаются обработке (НЗП), в результате чего получается готовая продукция (ГП). Третий процесс – реализация изделий. Выручка от продажи (Д') не только покрывает все затраты на производство и реализацию продукции, но и приносит прибыль, что обозначается штрихом при букве Д. Полученная прибыль, в свою очередь, используется для расширения производства, жилищного и культурного строительства, материального поощрения работников организации; служит источником доходов государственного бюджета страны (через налогообложение).

Эти три фазы неразрывно связаны друг с другом, одна вытекает из другой и всякая последующая фаза невозможна без предыдущей. Естественно, не следует понимать так, что организация несколько дней занимается только снабжением, затем одним лишь производством и, наконец, несколько последних дней месяца осуществляет продажу своей продукции. На деле ежедневно производятся операции, связанные и со снабжением, и с производством, и с продажей:

1. Так, на **связи 1 – 2** возникают ситуации, которые рассматриваются совместно специалистами по управленческому учету, менеджерами по снабжению и производству (система поставок, договоров; оценка производственных запасов, организация складского учета, система входного контроля, расчеты с поставщиками, анализ качества поставок и кредиторской задолженности).
2. На **связи 2 – 3** ситуации решаются совместно специалистами по маркетингу, менеджерами по производству, финансовому менеджменту и налоговому учету (калькулирование себестоимости продукции, ценообразование, оценка качества продукции, оценки НЗП и готовой продукции, расчеты с покупателями, анализ дебиторской задолженности, налоговое декларирование и составление финансовой отчетности).
3. На **связи 3 – 1** ситуации анализируются совместно с руководством (распределение прибыли, расчеты с учредителями и акционерами, составление прогнозов на следующий учетный год, контроль за формированием дел в архивы, формирование учетной политики на следующий год и бюджетное планирование).

На всех этапах должна быть обеспечена система внутреннего контроля. Вопросы измерения хозяйственных операций и анализа ситуации зачастую требуют альтернативных решений. Специалист по бухгалтерскому делу (главный бухгалтер, бухгалтер-ревизор, бухгалтер-аудитор) обязаны предотвращать нормативно-правовые нарушения и потерю ожидаемой прибыли, предложив порядок исправления обнаруженных ошибок.

**Схема анализа ситуации** может выглядеть следующим образом:



Рассмотрим **пример**. Организация заключила со страховой компанией договор на страхование своих работников от несчастных случаев. Срок действия договора – один год. Всю страховую сумму организация перечислила страховщику единым платежом и совершенно обоснованно включила ее в себестоимость. Тем не менее, при этом были занижены налог на прибыль и налог на имущество.

**Нарушение.** Данная ошибка вызвана тем, что предприятие нарушило:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (с измен. от 30.03.2001), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н.
2. Статью 2 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.91 № 2030-1 (с измен. от 10.01.2003).
3. Пункт 4 Инструкции Госналогслужбы России «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» от 08.06.95 № 33 (с измен. от 21.04.2003).

**Последствия.** Если при проведении налоговой проверки будет обнаружена такая ошибка, то с организации будут взысканы штрафные санкции, предусмотренные первой частью Налогового кодекса РФ, а именно:

1. Неуплаченная сумма налога на прибыль и налога на имущество.
2. Штраф в размере 20% от этой суммы.
3. Пени в размере 1/300 установленной ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день просрочки уплаты налогов.

**Анализ ситуации.** организация заключает со страховыми организациями различные договоры. Это может быть страхование имущества, профессиональной ответственности или же страхование работников от несчастных случаев и болезней.

Однако расходы по таким договорам, даже весьма существенные, не всегда правильно отражаются в учете.

Рассмотрим одну из типичных ошибок, допускаемых бухгалтерами, на примере договора страхования работников от несчастных случаев. Цифры примера взяты условно.

В январе 2004 года организация заключила договор со страховой компанией на страхование своих работников от несчастных случаев. Срок действия такого договора составляет один год. Причем всю сумму страхового платежа (9 000 руб.) организация перечислила страховщику единовременно.

Как известно, расходы на страхование работников полностью включаются в себестоимость. А для целей налогообложения они учитываются в размере 1% от объема реализованной продукции.

Выручка организации за отчетный период (без учета НДС) составила 1 000 000 руб. Таким образом, в целях налогообложения расходы на страхование можно учесть в размере:

$$1\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 1\% = 10\ 000\ \text{руб.}$$

Таким образом, фактическая величина расходов на страхование (9 000 руб.) не превышает нормируемую (10 000 руб.). Поэтому в целях налогообложения организация включила платеж по договору страхования в себестоимость в полном размере.

В бухгалтерском учете организации были сделаны **следующие проводки:**

1. Д-26 К-76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» 9 000 руб. – отражены затраты на страхование работников от несчастных случаев.
2. Д-76/1 К-51 – 9 000 руб. – перечислен платеж страховой компании.
3. Д-90 К-26 – 9 000 руб. – списаны на реализацию расходы по страхованию в составе общехозяйственных расходов.

Итак, расходы на страхование включены в себестоимость единовременно. Однако при этом не учтено, что договор заключен сроком на один год. Поэтому и расходы по данному договору **должны включаться в себестоимость равными долями в течение этого года.** А первоначально расходы на страхование нужно учитывать как **расходы будущих периодов.**

Нарушив указанный порядок, организация необоснованно завысила себестоимость выпускаемой продукции. следовательно, была занижена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет.

Кроме того, организация занизила и налог на имущество, поскольку остатки по счету 97 «Расходы будущих периодов» включаются в расчет налоговой базы по данному налогу.

**Порядок исправления.** Ошибка была обнаружена в следующем отчетном периоде – во втором квартале 2004 года. Нужно отметить, что к этому моменту (за первый квартал 2004 года) организация могла отнести на себестоимость расходы по страхованию в размере:

$$9\ 000\ \text{руб.} : 12\ \text{мес.} \times 3\ \text{мес.} = 2\ 250\ \text{руб.}$$

Остальная же сумма расходов должна быть отражена как расходы будущих периодов. Такие расходы составляют:

$$9\ 000\ \text{руб.} - 2\ 250\ \text{руб.} = 6\ 750\ \text{руб.}$$

Для того чтобы исправить ошибку, нужно сделать в бухгалтерском учете следующие проводки:

1. - Д-26 К 76/1 – 6 750 руб. – сторнированы затраты на страхование работников.
2. - Д-90 К-26 – 6 750 руб. – сторнированы расходы по страхованию, неправомерно списанные на реализацию в первом квартале 2004 года.
3. Д-90 К-99 – 6 750 руб. – скорректирован финансовый результат от данной операции.
4. Д-97 к-76/1 – 6 750 руб. – отражены в составе расходов будущих периодов затраты на страхование работников.

После этого организация должна представить в налоговую инспекцию исправленные расчеты по налогу на прибыль и налогу на имущество за первый квартал 2004 года. Кроме того, всю недоплату необходимо перечислить в бюджет отдельным платежом, не дожидаясь очередного срока уплаты по этим налогам.

## **Проблемы, решаемые специалистом бухгалтерского дела при анализе хозяйственных операций (идентификация, оценка, классификация).**

В практической работе бухгалтер постоянно решает **три вопроса:**

1. Когда произошла хозяйственная операция (проблема идентификации)?
2. Каково стоимостное выражение хозяйственной операции (проблема оценки)?
3. Каким образом должны быть классифицированы хозяйственные операции (проблема классификации)?

Указанные проблемы лежат в основе почти всех ключевых вопросов современного бухгалтерского учета. При их решении придерживаются общепринятых принципов бухгалтерского учета и используют подход, способствующий пониманию основных бухгалтерских идей. Однако необходимо помнить, что существуют разные точки зрения на решение этих проблем.

### **Проблема идентификации.**

Проблема заключается в том, что необходимо определить, **когда должна быть зарегистрирована хозяйственная операция**, например, организация заказывает, получает и оплачивает компьютер. Спрашивается, какое из ниже перечисленных действий должно быть зарегистрировано в качестве торговой операции:

1. Сотрудник организации направляет в отдел снабжения заявку на покупку компьютера.
2. Отдел снабжения направляет заказ на покупку поставщику.
3. Поставщик отгружает компьютер.
4. Организация получает компьютер.
5. Организация получает счет от поставщика.
6. Организация оплачивает счет.

От ответа на этот вопрос зависит величина финансового результата за отчетный период.

Традиционно бухгалтерия придерживается **правила**, согласно которому хозяйственная операция должна быть зарегистрирована на момент перехода права собственности от продавца к покупателю и возникновения обязательства оплатить.

Таким образом, в зависимости от особенностей договора поставки моментом совершения хозяйственной операции считаются действия 3 или 4.

Вместе с тем во многих небольших организациях хозяйственная операция регистрируется при получении счета (действие 5) или его оплаты (действие 6), поскольку именно эти действия означают передачу права собственности на вещь. Теория и практика зарубежных стран считают необходимым отражать в активе или ценности, находящиеся в собственности организации (действия 3 или 4), или права требования на ценности (действия 5 или 6). Юридически оба решения равноценны.

Заранее определенный момент времени, в который должна быть зарегистрирована хозяйственная ситуация, называется **точкой идентификации**.

Еще сложнее вопрос с учетом увеличения стоимости.

Возьмем в качестве примера рекламное агентство, разрабатывающее для клиента программу рекламных мероприятий. Сотрудники могут работать над проектом по несколько часов в день на протяжении недели. Спрашивается, когда должно быть зарегистрировано увеличение стоимости: по мере разработки проекта или завершения работы?

Обычно регистрация осуществляется в момент завершения проекта, когда клиенту выставляется счет. Однако, при больших сроках разработки может быть достигнута договоренность с клиентом о том, что счета выставляются по мере завершения ключевых этапов.

### **Проблема оценки.**

Проблема оценки – самая противоречивая в бухгалтерском учете. Согласно общепринятым бухгалтерским принципам все активы, пассивы, собственный капитал, доходы и расходы отражаются по **первоначальной стоимости**, часто называемой **фактической себестоимостью**.

**Стоимость** – это цена хозяйственной операции в точке ее идентификации. Поэтому цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении «стоимости», которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении стоимости на момент совершения хозяйственной операции. Такая практика называется **принципом стоимости**. В этом случае бухгалтер регистрирует новую хозяйственную операцию с новой ценой и будут выявлены прибыль или убыток.

Принцип стоимости отвечает стандарту проверяемости. Стоимость можно проверить, так как она является результатом действий независимых покупателей и продавцов, договаривающихся о цене. Она объективна, поскольку может быть подтверждена свидетельствами, возникающими во время осуществления хозяйственной операции (купчая, другие первичные документы).

### **Проблема классификации.**

Это запись хозяйственных операций в системе счетов. Выбор счетов влияет на финансовые результаты организации. например, то, каким образом будет классифицировано приобретение мелкого инструмента – как расходы на ремонт или как покупка оборудования (средств) – отразится на величине прибыли.

Сама классификация зависит не только от правильного анализа сущности каждой хозяйственной операции и ее воздействия на результаты работы организации в целом, но также и от логической конструкции системы (плана) счетов.

### **Ответственность за правонарушения в сфере бухгалтерского дела и налогообложения.**

Статьей 87 НК РФ предусмотрена возможность проведения камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщиков, а также встречной проверки, которая представляет собой истребование документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика, у других взаимодействующих с ним лиц.

**Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Во время проведения **выездных налоговых проверок** осуществляются и надлежащим образом оформляются следующие виды действий по осуществлению налогового контроля:

1. Инвентаризация (ст. 89 НК РФ).
2. Осмотр (ст. 92 НК РФ).
3. Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ).
4. Экспертиза (ст. 95 НК РФ).

Налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, вправе в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган возражения по акту в целом или по его отдельным положениям, (п. 5 ст. 100 НК РФ). По истечении двухнедельного срока, в течение не более 14 дней руководитель налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, (п. 6 ст. 100 НК РФ). случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей (п. 7 ст. 101 НК РФ).

Отклонение от установленного порядка совершения хозяйственных операций влечет или может повлечь за собой нарушение имущественных интересов широкого круга лиц, заинтересованных в устойчивой деятельности хозяйствующего субъекта. Для того чтобы обнаружить факты, свидетельствующие о различных негативных явлениях в деятельности проверяемой организации, контролирующему лицу необходимо выработать план действий и порядок применения соответствующих методов проверки или их совокупности. Согласно ст. 120 НК РФ нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения при отсутствии признаков налогового нарушения наказывается штрафом размере пяти тысяч рублей.

В ст. 23 части первой НК РФ «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» говорится о том, что **налогоплательщики обязаны:**

1. Уплачивать законно установленные налоги.
2. Встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ.
3. Вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.
4. Представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. А также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».
5. Представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.
6. Выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

7. Представлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ.
8. В течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.
9. Нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели, помимо данных обязанностей должны письменно **сообщать** в налоговый орган по месту учета:

1. Об открытии или закрытии счетов — в десятидневный срок; о всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия; о всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации.
2. Об объявлении несостоятельности (банкротства), о ликвидации или реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.
3. Об изменении своего места нахождения или места жительства — в срок не позднее десяти дней с момента такого изменения.

Если приказом по организации все эти обязанности возложены на главного бухгалтера и если в контракте и должностной инструкции данные обязанности зафиксированы, то их надо рассматривать как обязанности главного бухгалтера. Главный бухгалтер, принявший на себя исполнение таких обязанностей, должен знать и исполнять требования 54 и 120 НК РФ.

Для обеспечения функции налогового контроля, осуществляемой налоговыми органами, организации представляют в налоговый орган по месту учета **налоговые декларации** по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, и бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

На налогоплательщиках лежит **обязанность** в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы, произведенные расходы и уплаченные (удержанные) налоги. Ответственность установлена ст. 120 НК РФ. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения является налоговым правонарушением. Порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном ст. 120 НК РФ.

Требования к работникам как участникам учетного процесса являются обязательными для выполнения; они входят в состав трудовых обязанностей работников и обеспечиваются возможностью привлечения виновных к дисциплинарной ответственности. Виды дисциплинарных взысканий, а также правила их наложения установлены Трудовым кодексом РФ.

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» определено, что **ответственность** за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. При этом под руководителем организации понимается руководитель ее исполнительного органа либо лицо, ответственное за ведение дел организации.

Закон не предусматривает переложение ответственности руководителя за организацию бухгалтерского учета на своих заместителей или иных должностных лиц.

Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ ст. 15.11) предусмотрено, что **ответственность за административные нарушения** организации несут должностные лица. Сумма штрафа определяется согласно гл. 15 КоАП РФ «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг».

### ***Действия главного бухгалтера в случае обнаружения неуплаты налогов в бюджет.***

В случае **неуплаты налога или сбора** в установленный законодательством срок налоговый орган в соответствии со ст. 70 части первой НК РФ должен не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты направить налогоплательщику требование об уплате налога и сбора. Требование направляется должнику по форме, утвержденной приказом Государственной налоговой службы РФ «Об утверждении формы требования уплате налогов и сборов» от 07.09.98 № БФ-3-10/228 (в ред. приказа МНС РФ от 03.08.99 № АП-3-10/256).

Получив требование об уплате налога и сбора, налогоплательщику следует установить причину образования задолженности. Кроме того, целесообразно произвести сверку расчетов по платежам в бюджет с налоговым органом по месту постановки на налоговый учет.

Если в ходе проведения сверки расчетов с бюджетом установлено наличие недоимки по одним налогам и сборам и переплаты по другим, то налогоплательщик в соответствии со ст. 78 НК РФ вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении зачета излишне уплаченной суммы налога в погашение образовавшейся задолженности, если эта сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога.

Если задолженность по налогам и сборам носит длительный характер, налогоплательщику целесообразно убедиться, что налоговым органом произведен пересчет задолженности по пени. (Порядок пересчета задолженности налогоплательщиков (налоговых агентов) по уплате пени по налогам и сборам, утвержденный приказом МНС РФ от 03.09.99 № АП-3-09/290 (в ред. приказа МНС РФ от 12.09.2000 № БГ-6-09/735)).

Главный бухгалтер может также предложить руководителю организации следующие способы урегулирования проблемы **неплатежей**:

1. Оформление банковского кредита, который впоследствии будет направлен на погашение задолженности.
2. Обращение в уполномоченные органы за получением отсрочки или рассрочки по текущим налоговым платежам или оформление по ним налогового кредита либо, при наличии оснований, инвестиционного налогового кредита. (Порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пеней, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, утвержден приказом Минфина РФ от 30.09.99 № 64н).
3. Проведение финансово-хозяйственного анализа наличия и использования имущества, которым располагают организации-должники. Необходимо определить, какие материальные ресурсы (запасы материалов, полуфабрикатов), основные средства (офисное оборудование, средства оргтехники, предметы дизайна, легковой автотранспорт, принадлежащие организации вспомогательные здания и сооружения здания или помещения объектов соцкультбыта, а также используемые складские и производственные площади) могут быть проданы, для того чтобы погасить задолженность перед бюджетом. Для организаций важно найти покупателя и на более выгодных условиях самостоятельно реализовать выбранное для продажи имущество, до того как налоговым органом будет принято решение об обращении на него взыскания. О принятых организацией-должником мерах по погашению задолженности целесообразно проинформировать налоговый орган.

### ***Понятие, сущность и методика судебно-экономической экспертизы.***

Для определения понятия судебно-экономической экспертизы следует прежде всего рассмотреть само понятие экспертизы. Термин «экспертиза» происходит от латинского «*expertus*» что означает «опытный», «сведущий». Экспертиза может проводиться в различных государственных органах, ведомственных учреждениях и негосударственных организациях в зависимости от предмета и назначения экспертизы.

Судебную экспертизу можно определить как одну из разновидностей экспертизы, обладающую особыми признаками, описанными в **процессуальных законах**:

1. Гражданском процессуальном кодексе РФ (ГПК РФ).
2. Арбитражном процессуальном кодексе РФ (АПК РФ).
3. Уголовно-процессуальном кодексе РФ (УПК РФ).

**Правовыми основами** судебно-экспертной деятельности являются также:

1. Конституция РФ.
2. Кодекс об административных правонарушениях РФ.
3. Таможенный кодекс РФ.
4. Налоговый кодекс РФ.
5. Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» от 21.07.94 № 1-ФКЗ (с измен, от 15.12.2001 №4-ФКЗ).
6. Федеральный закон "О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ" от 31.05.2001 № 73-ФЗ (с измен, и доп. от 30.12.2001 № 196-ФЗ).
7. иные федеральные законы и нормативные правовые акты Российской Федерации, регулирующие порядок судопроизводства, организацию и проведение судебно-экспертной деятельности.

**Судебно-экономические экспертизы (СЭЭ)** следует классифицировать по следующим **видам**:

1. Судебная бухгалтерская экспертиза.
2. Судебная финансово-кредитная экспертиза.
3. Комплексная и комиссионная СЭЭ.

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы можно подразделить на четыре группы:

К первой группе относится установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. По этой группе бухгалтерская экспертиза устанавливает:

1. Обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей.
2. Правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги.
3. Обоснованность оприходования и выплаты денежных средств.

Ко **второй группе** относится установление факта наличия (отсутствия) недостач или излишков материальных ценностей и денежных средств, их размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостач (излишков) и материального ущерба в бухгалтерском учете;

В **третью группу** входит определение правильности ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и организации контроля в целях установления:

Соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующих нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

Недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали или могли способствовать образованию недостач, излишков, необоснованному списанию денежных средств, причинению другого материального ущерба или препятствовали их своевременному выявлению.

Правильности применения всех необходимых методов контроля при производстве ревизии или других способов современного финансового контроля для установления фактов недостачи, излишков материальных ценностей и денежных средств.

К **четвертой группе** относится установление круга лиц, в ведении которых находились материальные ценности и денежные средства, а также ответственных лиц за нарушение правил ведения учета и контроля. При решении задач этой группы бухгалтерская экспертиза **устанавливает**:

1. Круг материально ответственных лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостач (излишков), необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства.
2. Круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

Эксперт-бухгалтер может решать также и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний. Каждая экспертная задача должна детализироваться применительно к конкретным обстоятельствам дела.

Бухгалтерская экспертиза тесно **связана с другими родами экономических экспертиз**.

**Например**, при производстве экспертиз при расследовании и судебном рассмотрении дел нередко возникает необходимость в установлении обоснованности расчетов платежей в государственный бюджет, потребности в кредитах и использовании денежных фондов и кредитов и т. п., что вызывает необходимость в назначении финансово-кредитной экспертизы. В гражданском и арбитражном процессах возникают вопросы установления «упущенной выгоды», суммы убытков от недопоставки продукции и других финансовых последствий нарушения договорных обязательств.

Предмет судебной экспертизы в экономической области

В гражданском и арбитражном процессе предметом судебного исследования являются как фактические обстоятельства дела, так и права и обязанности сторон. В этой области права и соответствующие обязательства определяются договором и (или) законом. Например, к предмету СЭЭ можно отнести факты недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, размер материального ущерба и т. д.

В сфере экономических отношений, урегулированных административным и гражданским правом, внесение заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение, рассматривается как несоответствие этих документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов, включая:

1. Несоответствие фактических целей использования доходов от предпринимательской деятельности (доходов от продаж) целям использования доходов, указанных в договорах гражданско-правового характера и первичных распорядительных документах.
2. Несоответствие фактических результатов предпринимательской деятельности (доходов от продаж) сведениям в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности.

3. Несоответствие фактических хозяйственных операций сведениям в первичных распорядительных документах.

«На разрешении СЭЭ» могут быть поставлены следующие вопросы:

1. Имело ли место несоответствие:

- договоров гражданско-правового характера (указываются отличительные признаки конкретного договора);
- первичных распорядительных документов (со сведениями о целях использования доходов от предпринимательской деятельности);
- бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя — физического лица) фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, в том числе хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования (указываются конкретный период деяния подследственного лица и отличительные признаки субъекта предпринимательства)? Если имело место, то какое именно несоответствие, каков механизм и материальные последствия этого несоответствия для государства и кредиторов данной организации?

2. Имели ли место неуплата налогов и обязательных платежей во внебюджетные фонды, а также невыполнение обязательств перед кредиторами в связи с несоответствием договоров гражданско-правового характера, первичных документов бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности? Если имели, то в какой сумме, по каким видам налогов и перед какими кредиторами?

3. Относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя — физического лица) документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства?

Окончательно круг вопросов, задаваемых эксперту, формулируется судом в определении (гражданского процесса, арбитража) либо в постановлении лица, производящего дознание, следователя, прокурора, которые выносят его с соблюдением процессуальных требований.

Если в гражданском (арбитражном) процессе предмет доказывания определяется на основе подлежащей применению судом нормы материального гражданского и (или) административного права, то в уголовном процессе — нормами уголовного материального права.

Цель исследования материалов дела в СЭЭ — установление материального вреда (ущерба), предполагающего правовую квалификацию ущерба как последствия правонарушения в сфере экономики и экономической деятельности. Соответственно к **объектам СЭЭ** относятся следующие **документы**:

1. Договоры гражданско-правового характера.
2. Учетные бухгалтерские документы, включающие первичные и сводные.
3. Материалы механизированного учета.
4. Учетные (счетные) регистры.
5. Документы отчетности, включающие отчеты управленческого и финансового учета.
6. Материалы инвентаризации.

**Иные материалы**, необходимые для производства СЭЭ:

1. Акты ревизий.
2. Решения иных вышестоящих органов.
3. Справки и уведомления о действиях с ценностями.
4. Заключение некоторых других экспертиз (товароведческой, строительной, технологической и пр.).
5. Относящиеся к предмету экспертизы сведения из показаний обвиняемых, свидетелей.
6. Протоколы обысков и выемок.
7. Неофициальные документы.

К объектам СЭЭ также относятся отчетные документы (балансы с приложениями, декларации о доходах), содержащие **недостоверные** сведения о результатах предпринимательской деятельности.

Поскольку в гражданском (арбитражном) процессе доказательствами являются достоверные документы, представляется, что и к объектам СЭЭ по гражданским делам также относятся указанные **достоверные** документы.

Объекты, исследуемые экспертом-экономистом, включают в себя: копии, ксерокопии, вторые и третьи экземпляры документов, имеющие значение для дела и приобщенные к делу в качестве доказательств. Эти документы исследуются при условии проверки их доказательственной силы средствами СЭЭ или другими следственными действиями.

В качестве **основания** для назначения СЭЭ чаще всего выступают:

1. Общее основание — необходимость исследования вопросов, требующих применения специальных познаний эксперта-экономиста.
2. Недоброкачественное проведение ревизии, выразившееся в наличии противоречий между актом ревизии и другими материалами дела, противоречий в выводах ревизоров при проведении первоначальной, повторной или дополнительной ревизий.
3. Обоснованное ходатайство участников процесса о назначении СЭЭ.
4. Предписания экспертов других специальностей о необходимости проведения СЭЭ.

Производство **судебных экспертиз** может осуществляться как в судебно-экспертных учреждениях, так и в других организациях (частными экспертными организациями и экспертами).

При составлении экспертом заключения, а также на стадии совета экспертов и формулирования выводов, если судебная экспертиза производится комиссией экспертов, присутствие участников процесса не допускается.

Заключение экспертизы представляется следователю (суду) в отпечатанном виде. Согласно ст. 206 УПК РФ следователь, получив заключение эксперта (или его сообщение о невозможности дать заключение), обязан предъявить его для ознакомления обвиняемому, который вправе дать свои объяснения и заявить возражения по существу заключения, а также ходатайствовать о назначении дополнительной либо повторной экспертизы.

Комиссионная судебная экспертиза производится несколькими, но не менее чем двумя экспертами одной или разных специальностей (ст. 200 УПК РФ).

**Порядок назначения и проведения СЭЭ налоговыми органами** регламентируется ст. 95 НК РФ. Основные отличия организации ее проведения от организации проведения экспертизы по требованию следствия, суда и прокуратуры заключаются в следующем:

1. Эксперты привлекаются для участия только в выездных налоговых проверках.
2. Результаты экспертизы (или сообщение о невозможности дать заключение) прилагаются к актам выездных налоговых проверок.
3. На экспертное рассмотрение ставятся узкие, сугубо специальные вопросы бухгалтерского учета, так как должностные лица налоговых органов в силу своей компетенции должны обладать профессиональными познаниями в области бухгалтерского учета и решать подавляющее число этих вопросов самостоятельно.
4. Согласно п. 2 ст. 95 НК РФ привлечение к сотрудничеству эксперта осуществляется на договорной основе (путем заключения гражданско-правового договора на оказание услуг между экспертом или экспертным учреждением и налоговым органом).
5. Отказ эксперта от заключения с налоговым органом договора (ввиду принципа свободы его заключения) не может служить основанием для привлечения эксперта к ответственности за отказ в проведении экспертизы.
6. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.
7. Об ознакомлении эксперта с постановлением о назначении экспертизы и разъяснении ему своих прав составляется протокол.

Методические приемы судебно-экономических и связанных с исследованием документов криминалистических экспертиз можно объединить в **три группы**:

1. Документальные.
2. Расчетно-аналитические.
3. Обобщение и реализация результатов экспертизы.

**Документальные** приемы — это исследование учетных документов, различные экспертизы этих документов, проверка нормативно-правовой базы их составления и т. д. Их применяют при условии, что возник ущерб от хозяйственных операций, отображенных в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета, которые стали объектами расследования правоохранительными органами.

К **расчетно-аналитическим** приемам относятся, прежде всего, экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы.

**Обобщение и реализация результатов экспертизы** включают в себя: сводку, группировку, систематизацию, оценку и реализацию следствием и судом результатов экспертизы, назначение повторных или дополнительных экспертиз

## Тема 4. Финансовый учет и отчетность для различных видов организационных единиц.

### 4.1 Особенности организации бухгалтерского дела в хозяйственных товариществах и обществах

Распространенной формой организации в России является **хозяйственное товарищество** или **общество** — коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности.

**Хозяйственные товарищества** могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества).

**Хозяйственные общества** могут создаваться в форме акционерного общества, общества с ограниченной или с дополнительной ответственностью.

Участниками **полных товариществ** и полными товарищами в **товариществах на вере** могут быть индивидуальные предприниматели и (или) **коммерческие организации**.

Участниками **хозяйственных обществ** и вкладчиками в товариществах на вере могут быть граждане и юридические лица.

Государственные органы и органы местного самоуправления не вправе выступать участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах на вере, если иное не установлено законом.

Финансируемые собственниками **учреждения** могут быть участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах с разрешения собственника, если иное не установлено законом.

Законом может быть запрещено или ограничено участие отдельных категорий граждан в хозяйственных товариществах и обществах, за исключением открытых акционерных обществ.

Вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке.

**Хозяйственные товарищества**, а также общества с ограниченной и дополнительной ответственностью не вправе выпускать акции.

**Хозяйственные товарищества и общества** одного вида могут преобразовываться в хозяйственные товарищества и общества другого вида или в производственные кооперативы по решению общего собрания участников.

При преобразовании товарищества в общество каждый полный товарищ, ставший участником (акционером) общества, в течение двух лет несет субсидиарную ответственность всем своим имуществом по обязательствам, перешедшим к обществу от товарищества. Отчуждение бывшим товарищем принадлежащих ему долей (акций) не освобождает его от такой ответственности.

#### *Хозяйственные товарищества.*

Полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом.

Лицо может быть участником только одного полного товарищества.

Фирменное наименование полного товарищества должно содержать либо имена (наименования) всех его участников и слова «полное товарищество», либо имя (наименование) одно или нескольких участников с добавлением слов «и компания» и слова «полное товарищество».

**Полное товарищество** создается и действует на основании учредительного договора. Учредительный договор подписывается всеми его участниками.

Каждый участник полного товарищества вправе действовать от имени товарищества, если учредительным договором не установлено, что все его участники ведут дела совместно, либо ведение дел поручено отдельным участникам.

При совместном ведении дел товарищества его участниками для совершения каждой сделки требуется согласие всех участников товарищества.

Если ведение дел товарищества поручается его участниками одному или некоторым из них, остальные участники для совершения сделок от имени товарищества должны иметь доверенность от участника (участников), на которого возложено ведение дел товарищества.

В отношениях с третьими лицами товарищество не вправе ссылаться на положения учредительного договора, ограничивающие полномочия участников товарищества, за исключением случаев, когда товарищество докажет, что третье лицо в момент совершения сделки знало или заведомо должно было знать об отсутствии у участника товарищества права действовать от имени товарищества.

Полномочия на ведение дел товарищества, предоставленные одному или нескольким участникам, могут быть прекращены судом по требованию одного или нескольких других участников товарищества при наличии к тому серьезных оснований, в частности вследствие грубого нарушения уполномоченным лицом (лицами) своих обязанностей или обнаружившейся неспособности его к разумному ведению дел. На основании судебного решения в учредительный договор товарищества вносятся необходимые изменения.

Участник **полного товарищества** обязан участвовать в его деятельности, в соответствии с условиями учредительного договора.

Участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации. Остальная часть должна быть внесена участником в сроки, установленные учредительным договором. При невыполнении указанной обязанности участник обязан уплатить товариществу 10% годовых с невнесенной части вклада и возместить причиненные убытки, если иные последствия не установлены учредительным договором.

Участник полного товарищества не вправе без согласия остальных участников совершать от своего имени в своих интересах или в интересах третьих лиц сделки, однородные с теми, которые составляют предмет деятельности товарищества.

При нарушении этого правила товарищество вправе по своему выбору потребовать от такого участника возмещения причиненных товариществу убытков либо передачи товариществу всей приобретенной по таким сделкам выгоды.

Прибыль и убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором или иным соглашением участников. Не допускается соглашение об устранении кого-либо из участников товарищества от участия в прибыли или в убытках.

Если вследствие понесенных товариществом убытков стоимость его чистых активов станет меньше размера его складочного капитала, полученная товариществом прибыль не распределяется между участниками до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

**Товариществом на вере (командитным товариществом)** признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (командитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности.

Лицо может быть полным товарищем только в одном товариществе на вере.

Участник полного товарищества не может быть полным товарищем в **товариществе на вере**.

Полный товарищ в товариществе на вере не может быть участником полного товарищества.

Фирменное наименование товарищества на вере должно содержать либо имена (наименования) всех полных товарищей и слова «товарищество на вере» или «командитное товарищество», либо имя (наименование) не менее чем одного полного товарища с добавлением слов «и компания» и слова «товарищество на вере» или «командитное товарищество».

### ***Хозяйственные общества.***

**Обществом с ограниченной ответственностью** признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Участники общества, внесшие вклады не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников.

Фирменное наименование общества с ограниченной ответственностью должно содержать наименование общества и слова «с ограниченной ответственностью».

Высшим органом общества с ограниченной ответственностью является общее собрание его участников.

В обществе с ограниченной ответственностью создается исполнительный орган (коллегиальный или единоличный), осуществляющий текущее руководство его деятельностью и подотчетный общему собранию его участников. Единоличный орган управления обществом может быть избран также и не из числа его участников.

Компетенция органов управления обществом, а также порядок принятия ими решений и выступления от имени общества определяются в соответствии с ГК РФ, законом об обществах с ограниченной ответственностью и уставом общества.

К **исключительной компетенции** общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относятся:

1. Изменение устава общества, изменение размера его уставного капитала.
2. Образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий.
3. Утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества и распределение его прибылей и убытков.
4. Решение о реорганизации или ликвидации общества.
5. Избрание ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Вопросы, отнесенные к исключительной компетенции общего собрания участников общества, не могут быть переданы им на решение исполнительного органа общества.

Для проверки и подтверждения правильности годовой финансовой отчетности **общества с ограниченной ответственностью** оно вправе ежегодно привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его участниками (внешний аудит). Аудиторская проверка годовой финансовой отчетности общества может быть также проведена по требованию любого из его участников.

Порядок проведения аудиторских проверок деятельности общества определяется законом и уставом общества.

**Обществом с дополнительной ответственностью** признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных размеров (согласно учредительным документам), участники несут субсидиарную ответственность по обязательствам общества своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами.

**Фирменное наименование общества** с дополнительной ответственностью должно содержать наименование общества и слова «с дополнительной ответственностью».

**Акционерным обществом** признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций, участники АО (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Фирменное наименование акционерного общества должно содержать его наименование и указание на то, что общество является акционерным.

Уставный капитал АО составляет номинальную стоимость акций общества, приобретенных акционерами. Он определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Уставный капитал составляет номинальную стоимость акций общества, приобретенных акционерами (номинальная стоимость акций общества должна быть одинаковой). Все акции общества являются именными – при учреждении общества они размещаются среди учредителей. Не допускается освобождение акционера от обязанности оплаты акций общества, в том числе освобождение его от этой обязанности путем зачета требований к обществу, (ст. 99 ГК РФ). Открытая подписка на акции не допускается до полной оплаты уставного капитала.

Оплата акций общества при его учреждении производится его учредителями по цене не ниже номинальной стоимости этих акций.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится на добавочный капитал.

**АО** размещает обыкновенные акции и вправе размещать один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества.

Если при осуществлении преимущественного права на приобретение акций, продаваемых акционером закрытого общества, при осуществлении преимущественного права на приобретение дополнительных акций, а также при консолидации акций приобретение акционером целого числа акций невозможно, образуются части акций (дробные акции). Дробная акция предоставляет акционеру – ее владельцу права, предоставляемые акцией соответствующей категории (типа), в объеме, соответствующем части целой акции, которую она составляет.

Дробные акции обращаются наравне с целыми акциями. В случае, если одно лицо приобретает две и более дробные акции одной категории (типа), эти акции образуют одну целую и дробную акцию, равную сумме этих дробных акций.

Закон устанавливает размер минимального уставного капитала открытого АО – 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) на дату регистрации общества и закрытого АО – 100 МРОТ на дату регистрации общества.

Уставом общества должны быть определены количество, номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (размещенные акции), и права, предоставляемые этими акциями. Приобретенные и выкупленные обществом акции, а также акции общества, право собственности на которые перешло к обществу, являются размещенными до их погашения.

Акции общества, распределенные при его учреждении, должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации, причем не менее 50% акций, распределенных при учреждении общества, должно быть оплачено в течение 3-х месяцев с момента государственной регистрации общества.

Акция, принадлежащая учредителю общества, не предоставляет права голоса до момента ее полной оплаты, если иное не предусмотрено уставом общества.

В случае неполной оплаты акций в течение года право собственности на акции, цена размещения которых соответствует неоплаченной сумме (стоимости имущества, не переданного в оплату акций), переходит к обществу. Договором о создании общества может быть предусмотрено взыскание неустойки (штрафа, пени) за неисполнение обязанности по уплате акций.

Акции, право собственности на которые перешло к обществу, не предоставляют право голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы обществом по цене не ниже их номинальной стоимости не позднее одного года после их приобретения обществом, в противном случае общество обязано принять решение об уменьшении своего уставного капитала. Если общество в разумный срок не примет решение об уменьшении своего уставного капитала, орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества.

Если по окончании 2-го и последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом или результатам аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, АО обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Стоимость чистых активов **АО** это величина, полученная путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету.

Стоимость чистых активов АО характеризует стоимость его имущества, свободного от обязательств. Она оценивается по данным бухгалтерского учета в порядке, установленном приказом Минфина РФ и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Именно поэтому, показатель стоимости чистых активов и его соотношение с показателем уставного капитала общества фактически демонстрирует степень надежности общества и его способности отвечать по своим обязательствам в процессе хозяйственной деятельности.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатам аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации, (ст. 35 ФЗ «Об акционерных обществах»).

Если общество в разумный срок не примет решения об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества.

Общество обязано вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в порядке, установленном ФЗ «Об акционерных обществах» и др. правовыми актами РФ.

Ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета в обществе, своевременное представление ежегодного отчета, а также сведений о деятельности общества представляемых акционерам, кредиторам и в средства массовой информации, несет исполнительный орган общества.

Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете, годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена ревизионной комиссией общества. Перед опубликованием для ежегодной проверки и подтверждения годовой финансовой отчетности АО обязано привлечь аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его акционерами.

Годовой отчет общества подлежит предварительному утверждению советом директоров не позднее чем за 30 дней до даты проведения годового общего собрания акционеров.

У АО имеются **аффилированные лица** – юридические и физические лица, способные оказать влияние на его деятельность. Статья 4 Закона РФ от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» включает в состав **аффилированных лиц** акционерного общества:

1. Членов его совета директоров (наблюдательного совета) или членов его коллегиального исполнительного органа.
2. Лиц, принадлежащих к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо.
3. Лиц, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количество голосов голосующих акций.
4. Юридических лиц, в котором данное АО имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции, либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица.
5. Если АО является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены совета директоров, единоличные исполнительные органы участников финансово-промышленной группы.

Общество обязано вести учет **аффилированных лиц** и представлять отчетность о них в соответствии с требованиями Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг.

В бухгалтерской отчетности информация об **аффилированных лицах** раскрывается в соответствии с требованиями ПБУ 11/2000.

Если **акционерное общество** контролирует другую организацию или акционерное общество контролируется непосредственно (или через третьи организации) одним и тем же юридическим или физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

**Производственным кооперативом (артелью)** признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом или ином участии и объединении его членами имущественных паевых взносов. Законом и учредительными документами производственного кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц. Производственный кооператив является коммерческой организацией.

Члены производственного кооператива несут по обязательствам кооператива субсидиарную ответственность в размерах и в порядке, предусмотренных законом о производственных кооперативах и уставом кооператива.

Фирменное наименование кооператива должно содержать его наименование и слова «производственный кооператив» или «артель».

Имущество, находящиеся в собственности кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом кооператива.

Уставом может быть установлено, что определенная часть имущества, принадлежащая кооперативу, составляет неделимые фонды, используемые на цели, определяемые уставом. Решение об их образовании принимается членами кооператива единогласно.

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации не менее 10% паевого взноса, а остальную часть – в течение года с момента регистрации.

Кооператив не вправе выпускать акции.

Прибыль распределяется между членами кооператива в соответствии с их трудовым участием.

В таком же порядке распределяется имущество, оставшееся после ликвидации кооператива и удовлетворения требований кредиторов.

Высшим органом управления кооператива является общее собрание его членов.

В кооперативе с числом членов более 50 может быть создан наблюдательный совет, который осуществляет контроль за деятельностью исполнительных органов кооператива.

Исполнительными органами являются правление или его председатель. Они осуществляют текущее руководство деятельностью кооператива и подотчетны наблюдательному совету и общему собранию членов кооператива.

Членами наблюдательного совета и правления кооператива, а также председателем кооператива могут быть только члены кооператива. Член кооператива не может быть одновременно членом наблюдательного совета и членом правления либо председателем кооператива.

Компетенция органов управления кооперативом и порядок принятия ими решений определяются законом и уставом кооператива.

К исключительной компетенции общего собрания членов кооператива относятся:

1. Изменение устава кооператива.
2. Образование наблюдательного совета и прекращение полномочий его членов, а также образование и прекращение полномочий исполнительных органов кооператива, если это право по уставу кооператива не передано его наблюдательному совету.
3. Прием и исключение членов кооператива.
4. Утверждение годовых отчетов и **бухгалтерских балансов** кооператива и распределение его прибыли и убытков.
5. Решение о реорганизации и ликвидации кооператива.

Вопросы, отнесенные к исключительной компетенции общего собрания или наблюдательного совета кооператива, не могут быть переданы ими на решение исполнительных органов кооператива.

Член кооператива имеет один голос при принятии решений общим собранием.

Кооператив ведет **бухгалтерский учет** и **отчетность**, а также статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ для **коммерческих организаций**.

## 4.2 Специфика организации бухгалтерского учета в государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

**Унитарным предприятием** признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество является неделимым и не может быть распределено по вкладам, в том числе между работниками предприятия.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество такого предприятия находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Фирменное наименование унитарного предприятия должно содержать указание на собственника его имущества.

Органом управления является руководитель, который назначается собственником либо уполномоченным собственником органом и им подотчетен.

Унитарное предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, создается по решению уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления.

Учредительным документом предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, является его устав, утвержденный государственным органом или органом местного самоуправления.

Размер уставного фонда предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, не может быть менее суммы, определенной законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

Если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, окажется меньше размера уставного фонда, орган, создавший предприятие, обязан

произвести уменьшение уставного фонда. Если стоимость чистых активов становится меньше размера, определенного законом, предприятие может быть ликвидировано по решению суда.

В случае принятия решения об уменьшении уставного фонда предприятие обязано письменно уведомить об этом своих кредиторов.

Кредитор предприятия вправе потребовать прекращения или досрочного исполнения обязательства, должником по которому является это предприятия, и возмещения убытков.

Собственник имущества предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, не отвечает по обязательствам предприятия, за исключением случаев, предусмотренных п. 3 ст. 56 ГК РФ. Это правило также применяется к ответственности предприятия, учредившего дочернее предприятие, по обязательствам последнего.

На базе государственного и муниципального имущества может быть создано **унитарное предприятие** на праве оперативного управления (казенное предприятие). Учредительным документом такого предприятия является устав, утвержденный государственным органом или органом местного самоуправления.

Фирменное наименование унитарного предприятия, основанного на праве оперативного управления, должно содержать указание на то, что такое предприятие является казенным.

Собственник имущества казенного предприятия несет субсидиарную ответственность по обязательствам такого предприятия при недостаточности его имущества.

Казенное предприятие может быть реорганизовано или ликвидировано в соответствии с законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

**Унитарные предприятия** применяют субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» для учета расчетов с государственным органом по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют этот субсчет «Расчеты по выделенному имуществу». Учетные записи аналогичные учету расчетов по вкладам в уставный капитал.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия вместо уставного капитала учитывают уставный фонд, сформированный в установленном порядке.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Федеральные министерства и др. федеральные органы исполнительной власти РФ составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера, доли).

### 4.3 Специфика финансового учета и отчетности в некоммерческих, общественных и религиозных организациях.

**Некоммерческой организацией** является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Правовое положение некоммерческих организаций регулируется параграфом 5 гл.4 ГК РФ и Федеральным законом «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

**Некоммерческие организации** могут создаваться в форме:

1. потребительского кооператива;
2. общественной и религиозной организации;
3. фондов;
4. государственной корпорации;
5. некоммерческого партнерства;
6. учреждения;
7. автономной некоммерческой организации;
8. объединения юридических лиц (ассоциации и союза).

**Некоммерческая организация** считается созданной как юридическое лицо с момента ее государственной регистрации в установленном законом порядке. Она должна иметь в собственности или в

оперативном управлении обособленное имущество, отвечать (за исключением учреждений) по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Некоммерческая организация должна иметь самостоятельный баланс или смету.

**Потребительский кооператив** – добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

Потребительское общество обязано вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ. Совет и правление потребительского общества несут ответственность за достоверность информации, содержащейся в годовом отчете и бухгалтерском балансе, полноту и достоверность информации, предоставляемой государственным органам, союзам потребительских обществ, пайщикам, а также за достоверность информации, предоставляемой для публикации в средствах массовой информации.

Годовой отчет о финансовой деятельности потребительского общества подлежит проверке ревизионной комиссией общества. Заключение ревизионной комиссии рассматривается на общем собрании потребительского общества.

**Общественные и религиозные организации (объединения)** – добровольные объединения граждан на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Такие организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых они созданы.

Участники **общественных и религиозных организаций** не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы. Участники общественных и религиозных организаций не отвечают по обязательствам указанных организаций, а указанные организации не отвечают по обязательствам своих членов.

**Фонд** – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные и другие общественно полезные цели.

Имущество, переданное **фонду** его учредителями, является собственностью фонда. Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отвечает по обязательствам своих учредителей.

Фонд использует имущество для целей, определенных уставом фонда. Фонд вправе заниматься предпринимательской деятельностью, соответствующей этим целям и необходимой для достижения общественно полезных целей, ради которых фонд создан. Для осуществления предпринимательской деятельности фонды вправе создавать хозяйственные общества или участвовать в них.

**Фонд** обязан ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества.

Попечительский совет является органом фонда и осуществляет надзор за деятельностью фонда, принятием другими органами фонда решений и обеспечением их исполнения, использованием средств фонда, соблюдением фондом законодательства.

Попечительский совет осуществляет свою деятельность на общественных началах.

Порядок формирования и деятельности попечительского совета **фонда**, утвержденным его учредителями.

**Государственная корпорация** – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная РФ на основе имущественного взноса и созданная для осуществления социальных, управленческих и других общественно полезных функций. Государственная корпорация создается на основании федерального закона.

Имущество, переданное государственной корпорации Российской Федерацией, является собственностью государственной корпорации.

**Государственная корпорация** не отвечает по обязательствам РФ, а РФ не отвечает по обязательствам государственной корпорации, если законом, предусматривающим создание государственной корпорации, не предусмотрено иное.

Государственная корпорация использует имущество для целей, определенных законом, предусматривающим создание государственной корпорации. Государственная корпорация может

осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана, и соответствующую этим целям.

Государственная корпорация обязана ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества в соответствии с законом.

В законе, предусматривающем создание государственной корпорации, должны определяться:

1. Наименование государственной корпорации.
2. Цели ее деятельности.
3. Место ее нахождения.
4. Порядок управления ее деятельностью (в том числе органы управления государственной корпорации и порядок их формирования, порядок назначения должностных лиц государственной корпорации и их освобождения)
5. Порядок реорганизации и ликвидации государственной корпорации
6. Порядок использования имущества государственной корпорации в случае ее ликвидации.

**Некоммерческое партнерство** – основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении некоммерческой деятельности.

Имущество, переданное некоммерческому партнерству его членами, является собственностью партнерства. Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство не отвечает по обязательствам своих членов.

Оно вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую его целям, для достижения которых оно создано.

Члены некоммерческого партнерства вправе:

1. Участвовать в управлении делами некоммерческого партнерства.
2. Получать информацию о деятельности некоммерческого партнерства в установленном учредительными документами порядке.
3. По своему усмотрению выходить из некоммерческого партнерства.
4. Если иное не установлено федеральным законом или учредительными документами некоммерческого партнерства, получать при выходе из некоммерческого партнерства часть его имущества или стоимость этого имущества в пределах стоимости имущества, переданного членами некоммерческого партнерства в его собственность, за исключением членских взносов, в порядке, предусмотренном учредительными документами некоммерческого партнерства.
5. Получать в случае ликвидации некоммерческого партнерства часть его имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, либо стоимость этого имущества в пределах стоимости имущества, переданного членами некоммерческого партнерства в его собственность, если иное не предусмотрено федеральным законом или учредительными документами некоммерческого партнерства.

Член **некоммерческого партнерства** может быть исключен из него по решению остающихся членов в случаях и в порядке, которые предусмотрены учредительными документами некоммерческого партнерства.

Члены некоммерческого партнерства могут иметь и другие права, предусмотренные его учредительными документами и не противоречащие законодательству.

**Учреждение** – некоммерческая организация созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных функций и финансируемая полностью или частично этим собственником.

Имущество учреждения закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии с ГК РФ.

Права учреждения на закрепленное за ним имущество определяются в соответствии с ГК РФ.

Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами, а при их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам учреждения несет его собственник.

Особенности правового положения отдельных видов государственных и иных учреждений определяются законом и иными правовыми актами.

**Автономная некоммерческая организация** – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов в

целях предоставления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта.

Имущество, переданное автономной некоммерческой организации ее учредителями, является собственностью автономной некоммерческой организации. Учредители автономной некоммерческой организации не сохраняют прав на имущество, переданное ими в собственность этой организации. Учредители не отвечают по обязательствам созданной ими автономной некоммерческой организации, а она не отвечает по обязательствам своих учредителей.

Она вправе осуществлять предпринимательскую деятельность согласно своим целям.

Надзор за деятельностью организации осуществляют ее учредители в порядке, предусмотренном ее учредительными документами.

Учредители **автономной некоммерческой организации** могут пользоваться услугами организации только на равных условиях с другими лицами.

**Коммерческие организации** в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать **объединения в форме ассоциаций или союзов**, являющихся некоммерческими организациями.

Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) преобразуется в хозяйственное общество или товарищество в порядке, предусмотренном ГК РФ, либо может создать для осуществления предпринимательской деятельности **хозяйственное общество или участвовать в таком обществе**.

**Некоммерческие организации** могут добровольно объединяться в ассоциации (союзы) некоммерческих организаций.

Ассоциация (союз) некоммерческих организаций является некоммерческой организацией.

Члены ассоциации сохраняют свою самостоятельность и права юридического лица.

Ассоциация не отвечает по обязательствам своих членов, а члены ассоциации несут субсидиарную ответственность по обязательствам этой ассоциации в размере и порядке, предусмотренных ее учредительными документами.

Некоммерческая организация ведет бухгалтерский учет и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ.

Она представляет информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и другим лицам в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами некоммерческой организации.

Размеры и структура доходов некоммерческой организации, а также сведения о размерах и составе имущества, о ее расходах, численности и составе работников, об оплате их труда, об использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации не могут быть предметом коммерческой тайны.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма №3), отчет о движении денежных средств (форма №4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) при отсутствии соответствующих данных. Рекомендуется таким организациям включать в состав бухгалтерской отчетности отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6). Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляется отчет об изменении капитала (форма №3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка.

#### 4.4 Бухгалтерский учет на малых предприятиях.

Под субъектами **малого предпринимательства** понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций, благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимися субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих **предельных уровней**:

1. В промышленности – 100 человек.
2. В строительстве – 100 человек.
3. На транспорте – 100 человек.
4. В сельском хозяйстве – 60 человек.
5. в научно-технической сфере – 60 человек.
6. В оптовой торговле – 50 человек.
7. В розничной торговле и бытовом обслуживании населения – 30 человек.
8. В остальных отраслях – 50 человек.

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Деятельность малых предприятий регулируется Законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации».

В сфере бухгалтерского учета малое предприятие может принять решение при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и использовать кассовый метод учета.

Малые предприятия могут применять **упрощенную форму бухгалтерского учета** по:

1. простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия).
2. форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Совершающие незначительное количество **хозяйственных операций** (не более 30 в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, малые предприятия могут вести учет всех операций путем их регистрации только в книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности.

Наряду с книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками, по подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы.

Малое предприятие, осуществляющее производственную деятельность, может применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета:

1. Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений.
2. Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям.
3. Ведомость учета затрат на производство.
4. Ведомость учета денежных средств и фондов.
5. Ведомость учета расчетов и прочих операций.
6. Ведомость учета реализации.
7. Ведомость учета расчетов с поставщиками.
8. Ведомость оплаты труда.
9. Шахматная ведомость.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной по дебету счета, в другой по кредиту корреспондирующего счета.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.)

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия производится в шахматной ведомости, на основании которой составляется оборотная ведомость. Она в свою очередь является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Малые предприятия, переведенные на упрощенную систему налогообложения, не ведут бухгалтерский учет.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, могут принять решение о предоставлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в этих формах и имеют право не представлять отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу и пояснительную записку.

Малые предприятия, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право не представлять отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих данных.

#### 4.5 Особенности бухгалтерского дела в правительственных учреждениях.

Правительственные учреждения имеют статус бюджетных организаций, и это определяет особенности организации в них бухгалтерского дела.

Учреждения осуществляют учет исполнения смет доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, в соответствии с законом «О бухгалтерском учете».

**Порядок ведения бухгалтерского учета в учреждениях** предусматривает:

1. План счетов бухгалтерского учета в учреждениях.
2. Мемориально-ордерную форму ведения бухгалтерского учета.
3. Способ применения субсчетов плана счетов бухгалтерского учета, для отражения операций по исполнению сметы доходов и расходов бюджетных средств и средств внебюджетных источников.
4. Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета.
5. Методы оценки активов и обязательств.
6. Корреспонденцию субсчетов по основным бухгалтерским операциям и т. д.

Бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, ведется по плану счетов с составлением единого баланса по бюджетным средствам и внебюджетным источникам и отдельного баланса по средствам внебюджетных источников.

Руководители **учреждений** несут ответственность за организацию **бухгалтерского учета** в учреждениях, соблюдение действующего законодательства при выполнении финансово-хозяйственных операций и хранение бухгалтерской документации.

При централизации бухгалтерского учета за руководителями обслуживаемых учреждений сохраняются права получателей (в частности, в пределах ассигнований, предусмотренных в утвержденной распорядителем смете доходов и расходов; получать в установленном порядке авансы на хозяйственные и другие нужды; разрешать выдачу авансов и заработной платы работникам учреждения; расходовать в соответствии с установленными нормами материалы, продукты питания и другие материальные ценности на нужды учреждения; утверждать авансовые отчеты подотчетных лиц, документы по инвентаризации, акты о списании пришедших в негодность основных средств и других материальных ценностей в соответствии с действующим законодательством; решать другие вопросы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности учреждения).

Централизованная бухгалтерия представляет руководителям обслуживаемых учреждений необходимые им сведения об исполнении смет доходов и расходов в сроки, установленные главным бухгалтером централизованной бухгалтерии по согласованию с руководителями этих учреждений.

**Учреждения** расходуют бюджетные средства и средства, полученные за счет внебюджетных источников, по целевому назначению в соответствии с законодательством и в меру выполнения мероприятий, предусмотренных сметами доходов и расходов, строго соблюдая финансово-бюджетную дисциплину и обеспечивая экономию материальных ценностей и денежных средств.

Бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов учреждения в зависимости от объема учетной работы ведется самостоятельным структурным подразделением (централизованной бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером или самим главным бухгалтером в случаях отсутствия самостоятельного структурного подразделения.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю учреждения, несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, а также своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер утверждает должностные инструкции для работников бухгалтерии. Распределение служебных обязанностей в бухгалтериях производится по функциональному признаку, то есть за каждой группой работников или отдельным работником в зависимости от объема работ закрепляется определенный участок. В бухгалтерии, как правило, создаются следующие группы: финансовая, материальная, расчетная и т. д. В зависимости от объема работ их финансовой и материальной групп могут быть выделены следующие группы: оперативно-финансовая, расчетных операций, основных средств и малоценных предметов, продуктов питания.

В необходимых случаях в учреждениях, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, создаются учетно-контрольные группы из работников централизованных бухгалтерий. На эти группы может быть возложено оформление всей первичной документации по бухгалтерскому учету операций данного учреждения, контроль за сохранностью ценностей, находящихся у материально-ответственных лиц, и выполнение других работ, предусмотренных распределением обязанностей.

Все структурные подразделения, входящие в состав учреждения, а также учреждения, обслуживаемые централизованными бухгалтериями, обязаны своевременно передавать в бухгалтерию необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы (копии выписок из приказов и распоряжений, относящиеся непосредственно к исполнению сметы доходов и расходов, а также всякого рода договоры, акты выполненных работ и др.).

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений являются обязательными для всех работников учреждения, а при централизации учета – для всех обслуживаемых учреждений.

**Бухгалтерский учет** в учреждении должен обеспечивать систематический контроль за ходом исполнения смет доходов и расходов, состоянием расчетов с юридическими и физическими лицами, сохранностью денежных средств и материальных ценностей.

В обязанности бухгалтерских служб входят:

1. Ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ и других нормативных правовых актов.
2. Осуществление предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров объемам ассигнований, предусмотренных сметой доходов и расходов, или лимитам бюджетных обязательств при казначейском обслуживании получателей через лицевые счета; своевременным и правильным оформлением первичных учетных документов и законностью совершаемых операций.
3. Контроль за правильным и экономным расходованием средств в соответствии с целевым назначением по утвержденным сметам доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, с учетом внесенных в них в установленном порядке изменений, а также за сохранностью денежных средств и материальных ценностей в местах их хранения и эксплуатации.
4. Финансирование учреждений, ведущих учет самостоятельно, а также контроль за исполнением ими смет доходов и расходов и правильной постановкой бухгалтерского учета.
5. Начисление и выплата в установленные сроки заработной платы работникам, стипендий учащимся, студентам, аспирантам учебных заведений.
6. Своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе исполнения в пределах санкционированных расходов сметы доходов и расходов, с организациями и отдельными физическими лицами.
7. Ведение учета доходов и расходов по средствам, полученным за счет внебюджетных источников.
8. Контроль за использованием выданных доверенностей на получение имущественно-материальных и других ценностей.
9. Участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное определение результатов инвентаризации и отражение их в учете.
10. Проведение инструктажа материально ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении.
11. Широкое применение современных средств автоматизации при выполнении учетно-вычислительных работ.
12. Составление и представление в установленном порядке и в предусмотренные сроки бухгалтерской отчетности.
13. Составление для утверждения руководителем учреждения смет доходов и расходов и расчетов (при отсутствии планового отдела или другого аналогичного структурного подразделения).
14. Введение массива нормативных и других документов по вопросам учета и отчетности, относящихся к компетенции бухгалтерских служб.
15. Хранение документов (первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности, а также смет доходов и расходов и расчетов к ним и тому подобное как на бумажных, так и на машинных носителях информации) в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

Представление первичных учетных документов в бухгалтерию регламентируется графиком документооборота, составленным главным бухгалтером и утвержденным руководителем учреждения. В централизованной бухгалтерии указанный график утверждается руководителем учреждения, при котором

создана эта бухгалтерия. Материально ответственным и другим должностным лицам вручаются выписки из графика документооборота.

В учреждении все бухгалтерские документы, связанные с исполнением смет доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером. В централизованных бухгалтериях указанные бухгалтерские документы подписываются руководителем и главным бухгалтером учреждения, при котором создана централизованная бухгалтерия.

В случае разногласий между руководителем учреждения и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя учреждения, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская **отчетность** составляется учреждениями и организациями по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным; квартальная – на 1 апреля, 1 июля и 1 октября текущего года; месячная – на 1 число месяца, следующего за отчетным, и представляется как на бумажных, так и на электронных носителях информации.

Учреждения – главные распорядители средств бюджета, на основании представленной бухгалтерской отчетности составляют сводную бухгалтерскую отчетность в рублях и иностранной валюте по учреждениям, находящимся за пределами РФ, и другим учреждениям, получающим финансирование из бюджета в иностранной валюте, для представления ее органу, ответственному за исполнение бюджета соответствующего уровня (главному распорядителю) в установленные им сроки.

Главные распорядители средств Федерального бюджета представляют сводную бухгалтерскую отчетность в Главное управление Федерального казначейства и в соответствующие департаменты Минфина РФ по принадлежности в сроки, установленные приказом Минфина РФ.

Учреждения и организации, получающие бюджетные средства в иностранной валюте, составляют и представляют месячную бухгалтерскую отчетность своему вышестоящему распорядителю средств бюджета. Главный распорядитель средств бюджета сводную бухгалтерскую отчетность представляет в Главное управление федерального казначейства Минфина РФ.

В состав годовой бухгалтерской **отчетности** учреждения включаются следующие **формы**:

1. Баланс исполнения сметы доходов и расходов – форма №1 (код 0503001) (со справкой о движении сумм финансирования из бюджета).
2. Баланс исполнения сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам – форма №1-1 (код 0503003).
3. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам – форма №2 (код 0503004).
4. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам в иностранной валюте – форма № 2-в (код 0503018).
5. Отчет о доходах и расходах целевого бюджетного фонда – форма № 2-4 (код 0503008).
6. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по дополнительным источникам бюджетного финансирования учреждений, находящихся за пределами РФ – форма № 2-5 (код 0503006).
7. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам – форма № 4 (код 0503055).
8. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по средствам бюджета Союзного государства на территории РФ – форма № 4-союз (код 0503043).
9. Отчет о движении основных средств – форма № 5 (код 0503051).
10. Отчет о движении материальных запасов – форма № 6 (код 0503053).
11. Отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях – форма № 15 (код 0503078).
12. Справка о полученном финансировании из федерального бюджета (код 0503057).
13. Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код 0503058).
14. Сводная справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код 0503060).
15. Справка о перечислении средств в доходы бюджетов субъектов РФ (код 0503063).

В состав **квартальной** бухгалтерской **отчетности** учреждения включаются следующие формы:

1. Баланс исполнения сметы доходов и расходов – форма № 1 (код 0503001) (со справкой о движении сумм финансирования из бюджета).
2. Баланс исполнения сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам – форма № 1-1 (код 0503003).

3. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам – форма № 2 (код 0503004).
4. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по бюджетным средствам в иностранной валюте – форма № 2-в (код 0503018).
5. Отчет о доходах и расходах целевого бюджетного фонда – форма № 2-4 (код 0503008).
6. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по дополнительным источникам бюджетного финансирования учреждений, находящихся за пределами РФ, - форма № 2-5 (код 0503006).
7. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным источникам – форма № 4 (код 0503055).
8. Отчет об исполнении сметы доходов и расходов по средствам бюджета Союзного государства на территории РФ – форма № 4-союз (код 0503043).
9. Справка о полученном финансировании из федерального бюджета (код 0503057).
10. Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код 0503058).
11. Сводная справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (код 0503058).
12. Справка о перечислении средств в доходы бюджетов субъектов РФ (код 0503063).

#### 4.6 Особенности учета в благотворительных и общественных организациях.

**Благотворительная деятельность** – это добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

**Благотворительной организацией** – является неправительственная (негосударственная и немунципальная) некоммерческая организация, созданная для осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц.

При превышении доходов благотворительной организации над ее расходами сумма превышения не подлежит распределению между ее учредителями, а направляется на реализацию целей, ради которых эта благотворительная организация создана.

**Благотворительные организации** создаются в формах **общественных организаций** (объединений), **фондов, учреждений** и в иных формах, предусмотренных федеральными законами для благотворительных организаций.

Благотворительная организация может создаваться в форме учреждения, если ее учредителем является благотворительная организация.

**Благотворительная деятельность** регулируется Законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ.

Благотворительная организация ведет **бухгалтерский учет и отчетность** в порядке, установленном законодательством РФ.

Орган, принявший решение о государственной регистрации благотворительной организации, осуществляет контроль за соответствием ее деятельности целям, ради которых она создана. Благотворительная организация ежегодно представляет в орган, принявший решение о ее государственной регистрации, отчет о своей деятельности, содержащий сведения о:

1. Финансово-хозяйственной деятельности, подтверждающие соблюдение требований Федерального закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» по использованию имущества и расходованию средств благотворительной организации.
2. Персональном составе высшего органа управления благотворительной организацией.
3. Составе и содержании благотворительных программ благотворительной организации (перечень и описание указанных программ).
4. Содержании и результатах деятельности организации.
5. Нарушениях требований ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», выявленных в результате проверок, проведенных налоговыми органами, и принятых мерах по их устранению.

Ежегодный отчет представляется благотворительной организацией в орган, принявший решение о ее государственной регистрации, в тот же срок, что и годовой отчет о финансово-хозяйственной деятельности, представляемый в налоговые органы.

Орган, принявший решение о государственной регистрации благотворительной организации, обеспечивает открытый доступ, включая доступ средств массовой информации, к полученным им ежегодным отчетам данной благотворительной организации.

Благотворительная организация обеспечивает открытый доступ, включая доступ средств массовой информации, к своим ежегодным отчетам.

Средства, затраченные на публикацию ежегодного отчета и информации о деятельности благотворительной организации, засчитываются в качестве расходов на благотворительные цели.

Сведения о размерах и структуре доходов благотворительной организации, а также сведения о размерах ее имущества, ее расходах, численности работников, об оплате их труда и о привлечении добровольцев не могут составлять коммерческую тайну.

Налоговые органы осуществляют контроль за источниками доходов благотворительных организаций, размерами получаемых ими средств и уплатой налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах.

**Общественное объединение** – добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей, указанных в уставе общественного объединения.

Право граждан на создание общественных объединений реализуется как непосредственно путем объединения физических лиц, так и через юридические лица – общественные объединения.

Деятельность общественных объединений – юридических лиц регулируется Законом «Об общественных объединениях» от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ.

Общественные объединения могут создаваться в одной из следующих организационно-правовых форм:

1. общественная организация.
2. общественное движение.
3. общественный фонд.
4. общественное учреждение.
5. орган общественной самодеятельности.
6. политическая партия.

**Общественные объединения** могут осуществлять предпринимательскую деятельность, если это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Предпринимательская деятельность осуществляется общественными объединениями в соответствии с ГК РФ, Федеральным законом «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» и другими законодательными актами Российской Федерации.

Общественные объединения могут создавать хозяйственные товарищества, общества, приобретать имущество, предназначенное для ведения предпринимательской деятельности. При этом создаваемые общественными объединениями хозяйственные товарищества и общества вносят в соответствующие бюджеты платежи в порядке и размерах, установленных законодательством РФ.

Доходы от предпринимательской деятельности общественных объединений не могут перераспределяться между членами или участниками этих объединений и должны использоваться только для достижения уставных целей. Допускается использование общественными объединениями своих средств на благотворительные цели, даже если это не указано в их уставах.

Надзор за соблюдением законов общественными объединениями осуществляет прокуратура РФ.

Орган, принимающий решение о государственной регистрации общественного объединения, осуществляет контроль за соответствием его деятельности уставным целям.

Финансовые органы осуществляют контроль за источниками доходов общественных объединений, размерами получаемых ими средств и уплатой налогов согласно законодательству о налогах РФ.

Надзор и контроль за выполнением **общественными объединениями** существующих норм и стандартов могут осуществляться экологическими, пожарными, эпидемиологическими и иными органами государственного надзора и контроля.

## Тема 5. Концепции анализа и оценки учетной информации.

### 5.1 Оценка показателей деятельности организации.

Финансовая отчетность, основанная на данных бухгалтерского учета, дает наиболее полную и достоверную информацию для анализа деятельности предприятия за период. Это обусловлено сплошным характером отражения фактов хозяйственной деятельности в учете.

Проводят **горизонтальный и вертикальный** анализ баланса. Первый дает возможность оценить динамику каждого показателя во времени – сравнить, как значение каждой статьи баланса менялось от предыдущего периода к отчетному. Второй – дает представление о динамике структуры баланса.

Для проведения анализа финансового состояния организаций используются данные следующих форм их финансовой **отчетности**:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1).
2. Отчет о прибылях и убытках (форма № 2).
3. Отчет о движении денежных средств (форма № 4).
4. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и т. д.

Финансовое состояние характеризуют:

#### **Общие показатели:**

1. Среднемесячная выручка (K1).
2. Доля денежных средств к выручке (K2).
3. Среднесписочная численность работников (K3).

Показатели платежеспособности и финансовой устойчивости:

1. Общая степень платежеспособности (K4).
2. Коэффициент задолженности по кредитам банков и **займам** (K5).
3. Коэффициент задолженности другим организациям (K6).
4. Коэффициент задолженности фискальной системе (K7).
5. Коэффициент внутреннего долга (K8).
6. Степень платежеспособности по текущим обязательствам (K9).
7. Коэффициент покрытия текущих обязательств оборотными активами (K10).
8. Собственный капитал в обороте (K11).
9. Доля собственного капитала в оборотных средствах (коэффициент обеспеченности собственными средствами) (K12).
10. Коэффициент автономии (финансовой независимости) (K13).

Показатели эффективности использования оборотного капитала (деловой активности), доходности и финансового результата (рентабельности):

1. Коэффициент обеспеченности оборотными средствами (K14).
2. Коэффициент оборотных средств в производстве (K15).
3. Коэффициент оборотных средств в расчетах (K16).
4. Рентабельность оборотного капитала (K17).
5. Рентабельность продаж (K18).
6. Среднемесячная выработка на одного работника (K19).

Показатели эффективности использования внеоборотного капитала и инвестиционной активности организации:

1. Эффективность внеоборотного капитала (фондоотдача) (K20).
2. Коэффициент инвестиционной активности (K21).

Показатели исполнения обязательств перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами:

1. Коэффициенты исполнения текущих обязательств перед бюджетами соответствующих уровней (K22 – K24).
2. Коэффициент исполнения текущих обязательств перед государственными внебюджетными фондами (K25).
3. Коэффициент исполнения текущих обязательств перед Пенсионным фондом РФ (K26).

**Среднемесячная выручка (K1)** рассчитывается как отношение выручки, полученной организацией за отчетный период, к количеству месяцев в отчетном периоде:

$$K1 = \text{Валовая выручка организации по оплате} / T,$$

где T – количество месяцев в рассматриваемом отчетном периоде.

Среднемесячная выручка вычисляется по валовой выручке, включающей выручку от реализации за отчетный период (по оплате), НДС, акцизы и другие обязательные платежи. Она характеризует объем доходов организации за рассматриваемый период и определяет основной финансовый ресурс организации, который используется для осуществления хозяйственной деятельности, в том числе для исполнения обязательств перед фискальной системой государства, другими организациями, своими работниками. Среднемесячная выручка, рассматриваемая в сравнении с аналогичными показателями других организаций, характеризует масштаб бизнеса организации.

**Доля денежных средств в выручке (K2)** организации рассчитывается как доля выручки организации, полученная в денежной форме, по отношению к общему объему выручки:

$$K2 = \text{Денежные средства в выручке} / \text{Валовая выручка организации по оплате.}$$

Данный показатель дополнительно характеризует финансовый ресурс организации с точки зрения его качества (ликвидности). Доля **денежных средств** отражает уровень бартерных (зачетных) операций в расчетах и в этой части дает представление о конкурентоспособности и степени ликвидности продукции организации, а также об уровне менеджмента и эффективности работы маркетингового подразделения организации. От величины этого показателя в значительной мере зависит возможность своевременного исполнения организацией своих обязательств, в том числе исполнение обязательных платежей в бюджеты и внебюджетные фонды.

**Среднесписочная численность работников (K3)** определяется в соответствии с представленными организацией статистическими сведениями о среднесписочной численности работников.

**Степень платежеспособности общая (K4)** определяется как частное от деления суммы заемных средств (обязательств) организации на среднемесячную выручку:

$$K4 = (\text{стр.690} + \text{стр.590}) (\text{форма № 1}) / K1.$$

Данный показатель характеризует общую ситуацию с платежеспособностью организации, объемами ее заемных средств и сроками возможного погашения задолженности организации перед ее кредиторами.

Структура долгов и способы кредитования организации характеризуются распределением показателя «степень платежеспособности общая» на коэффициенты задолженности по кредитам банков и займам другим организациям, фискальной системе, внутреннему долгу. Перекос структуры долгов в сторону товарных кредитов от других организаций, скрытого кредитования за счет неплатежей фискальной системе государства и задолженности по внутренним долгам отрицательно характеризует хозяйственную деятельность организации.

**Коэффициент задолженности по кредитам банков и займам (K5)** вычисляется как частное от деления суммы долгосрочных пассивов и краткосрочных кредитов банков и займов на среднемесячную выручку:

$$K5 = (\text{стр. 590} + \text{стр. 610}) (\text{форма № 1}) / K1.$$

**Коэффициент задолженности другим организациям (K6)** вычисляется как частное от деления суммы обязательств по строкам «Поставщики и подрядчики», «Выданные векселя», «Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами», «Авансы полученные» и «Прочие кредиторы» на среднемесячную выручку. Все эти строки приложения к балансу (форма №5) функционально относятся к обязательствам организации перед прямыми **кредиторами** или ее контрагентами:

$$K6 = (\text{Задолженность другим организациям}) / K1.$$

**Коэффициент задолженности фискальной системе (K7)** вычисляется как частное от деления суммы обязательств по строкам «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» и «Задолженность перед бюджетом» на среднемесячную выручку:

$$K7 = (\text{из стр. 620}) (\text{форма № 1}) / K1.$$

**Коэффициент внутреннего долга (K8)** вычисляется как частное от деления суммы обязательств по строкам «Задолженность перед персоналом организации», «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов», «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов», «Прочие краткосрочные обязательства» на среднемесячную выручку:

$$K8 = (\text{из стр. 620} + \text{стр. 630} + \text{стр. 640} + \text{стр. 650} + \text{стр. 660}) (\text{форма № 1}) / K1.$$

Степень платежеспособности общая и распределение показателя по виду задолженности представляют собой значения обязательств, отнесенные к среднемесячной выручке организации, и являются показателями оборачиваемости по соответствующей группе обязательств организации. Кроме того, эти показатели определяют, в какие средние сроки организация может рассчитаться со своими кредиторами при условии сохранения среднемесячной выручки, полученной в данном отчетном периоде, если не осуществлять никаких текущих расходов, а всю выручку направлять на расчеты с **кредиторами**.

**Степень платежеспособности по текущим обязательствам (K9)** определяется как отношение текущих заемных средств (краткосрочных обязательств) организации к среднемесячной выручке:

$$K9 = \text{стр. 690} (\text{форма №1}) / K1.$$

Данный показатель характеризует ситуацию с текущей платежеспособностью организации, объемами ее краткосрочных заемных средств и сроками возможного погашения текущей задолженности организации перед ее кредиторами.

**Коэффициент покрытия текущих обязательств оборотными активами (K10)** вычисляется как отношение стоимости всех оборотных средств в виде запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений, **денежных средств** и прочих оборотных **активов** к текущим обязательствам организации:

$$K10 = \text{стр. 290} / \text{стр. 690} (\text{форма № 1}).$$

Данный коэффициент показывает, насколько текущие обязательства покрываются оборотными активами организации. Кроме того, показатель характеризует платежные возможности организации при условии погашения всей **дебиторской задолженности** (в том числе невозвратной) и реализации имеющихся запасов (в том числе неликвидов). Снижение данного показателя за анализируемый период свидетельствует о снижении уровня ликвидности **активов** или о росте убытков организации.

**Собственный капитал в обороте (K11)** вычисляется как разность между **собственным капиталом** организации и ее внеоборотными активами:

$$K11 = (\text{стр. 490} - \text{стр. 190}) (\text{форма № 1}).$$

Наличие собственного капитала в обороте (собственных оборотных средств) является одним из важных показателей финансовой устойчивости организации. Отсутствие собственного капитала в обороте организации свидетельствует о том, что все оборотные средства организации, а также, возможно, часть внеоборотных **активов** (в случае отрицательного значения показателя) сформированы за счет заемных средств (источников).

**Доля собственного капитала в оборотных средствах (коэффициент обеспеченности собственными средствами) (K12)** рассчитывается как отношение собственных средств в обороте ко всей величине оборотных средств:

$$K12 = (\text{стр. 490} - \text{Стр. 190}) / \text{стр. 290} (\text{форма № 1}).$$

Показатель характеризует соотношение собственных и заемных оборотных средств и определяет степень обеспеченности хозяйственной деятельности организации собственными оборотными средствами, необходимыми для ее финансовой устойчивости.

**Коэффициент автономии (финансовой независимости) (K13)** вычисляется как частное от деления собственного капитала на сумму активов организации:

$$K13 = \text{стр. 490} / (\text{стр. 190} + \text{стр. 290}) \text{ (форма № 1)}.$$

Коэффициент автономии, или финансовой независимости, определяется отношением стоимости капитала и резервов организации, очищенных от убытков, к сумме средств организации в виде внеоборотных и оборотных активов. Данный показатель определяет долю **активов** организации, которые покрываются за счет собственного капитала (обеспечиваются собственными источниками формирования). Оставшаяся доля активов покрывается за счет заемных средств. Показатель характеризует соотношение собственного и заемного капитала организации.

**Коэффициент обеспеченности оборотными средствами (K14)** вычисляется путем деления оборотных активов организации на среднемесячную выручку и характеризует объем оборотных **активов**, выраженный в среднемесячных доходах организации, а также их оборачиваемость:

$$K14 = \text{стр. 290 (форма № 1)} / K1.$$

Данный показатель оценивает скорость обращения средств, вложенных в оборотные активы. Показатель дополняется коэффициентами оборотных средств в производстве и в расчетах, значения которых характеризуют структуру оборотных активов организации.

**Коэффициент оборотных средств в производстве (K15)** вычисляется как отношение стоимости оборотных средств в производстве к среднемесячной выручке. Оборотные средства в производстве определяются как средства в запасах с учетом НДС минус стоимость товаров отгруженных:

$$K15 = [(\text{стр. 210} + \text{стр. 220}) - \text{стоимость товаров отгруженных из стр. 210 (форма №1)}] / K1.$$

Коэффициент оборотных средств в производстве характеризует оборачиваемость товарно-материальных запасов организации и зависит от отраслевой специфики производства, а также характеризует эффективность производственной и маркетинговой деятельности организации.

**Коэффициент оборотных средств в расчетах (K16)** вычисляется как отношение стоимости оборотных средств за вычетом оборотных средств в производстве к среднемесячной выручке:

$$K16 = (\text{стр. 290} - \text{стр. 210} - \text{стр. 220} + \text{стоимость товаров отгруженных из стр. 210}) \text{ (форма №1)} / K1.$$

Коэффициент оборотных средств в расчетах определяет скорость обращения оборотных активов организации, не участвующих в непосредственном производстве. Показатель характеризует в первую очередь средние сроки расчетов с организацией за отгруженную, но еще не оплаченную продукцию, то есть определяет средние сроки, на которые выведены из процесса производства оборотные средства, находящиеся в расчетах.

Кроме того, коэффициент показывает, насколько ликвидной является выпускаемая продукция, и насколько эффективно организованы взаимоотношения организации с потребителями продукции. Он отражает эффективность политики организации с точки зрения сбора оплаты по продажам, осуществляемым в кредит. Рассматриваемый показатель характеризует вероятность возникновения сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности и ее списания в результате не поступления платежей, то есть степень коммерческого риска.

Возрастание данного показателя требует восполнения оборотных средств организации за счет новых заимствований и приводит к снижению платежеспособности.

**Рентабельность оборотного капитала (K17)** вычисляется как частное от деления прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов и всех отчислений, на сумму оборотных средств:

$$K17 = \text{Чистая прибыль (форма №2)} / \text{стр. 290 (форма № 1)}.$$

Данный показатель отражает эффективность использования оборотного капитала организации. Он определяет, сколько рублей прибыли приходится на 1 рубль, вложенный в оборотные активы.

**Рентабельность продаж (K18)** вычисляется как частное от деления прибыли, полученной в результате реализации продукции, на выручку организации за тот же период:

$$K18 = \text{Прибыль от продаж (форма № 2)} / \text{Выручка от продаж (форма № 2)}.$$

Показатель отражает соотношение прибыли от реализации продукции и дохода, полученного организацией в отчетном году. Он определяет, сколько рублей прибыли получено организацией в результате реализации продукции на 1 рубль выручки.

**Среднемесячная выработка на одного работника (K19)** определяется как частное от деления среднемесячной выручки на среднесписочную численность работников:

$$K19 = K1 / K3.$$

Показатель определяет эффективность использования трудовых ресурсов организации и уровень производительности труда. выработка дополнительно характеризует финансовые ресурсы организации для ведения хозяйственной деятельности и исполнения обязательств, приведенные к одному работающему в анализируемой организации.

**Эффективность оборотного капитала (фондоотдача) (K20)** определяется как отношение среднемесячной выручки к стоимости внеоборотного капитала:

$$K 20 = K1 / \text{стр. 190 (форма №1)}.$$

Показатель характеризует эффективность использования основных средств организации, определяя, насколько соответствует общий объем имеющихся основных средств масштабу бизнеса организации.

Значение показателя меньше, чем значение аналогичного среднеотраслевого показателя, может характеризовать недостаточную загруженность имеющегося оборудования, если в рассматриваемый период организация не приобретала новых дорогостоящих **основных средств**. В то же время чрезмерно высокие значения показателя могут свидетельствовать как о полной загрузке оборудования и отсутствии резервов, так и о значительной степени физического и морального износа устаревшего производственного оборудования.

**Коэффициент инвестиционной активности (K21)** вычисляется как частное от деления суммы стоимости внеоборотных активов в виде незавершенного строительства, доходных вложений в материальные ценности и долгосрочных финансовых вложений на общую стоимость внеоборотных активов:

$$K 21 = (\text{стр. 130} + \text{стр. 135} + \text{стр. 140}) / \text{стр. 190 (форма № 1)}.$$

Показатель характеризует инвестиционную активность и определяет объем средств, направленных организацией на модификацию и усовершенствование собственности и на финансовые вложения в другие организации. Неоправданно низкие или слишком высокие значения этого показателя могут свидетельствовать о неправильной стратегии развития организации или недостаточном контроле собственников организации за деятельностью менеджмента.

**Коэффициенты исполнения текущих обязательств перед федеральным бюджетом (K22), бюджетом субъектов РФ (K23), местным бюджетом (K24), а также перед государственными**

**внебюджетными фондами (К25) и Пенсионным фондом РФ (К26)** вычисляются как отношение величины уплаченных налогов (взносов) к величине начисленных налогов (взносов) за тот же отчетный период:

$$K = \text{налоги уплаченные} / \text{налоги начисленные}.$$

Эти соотношения характеризуют состояние расчетов организации с бюджетами соответствующих уровней и государственными внебюджетными фондами и отражают ее платежную дисциплину.

Дальнейший анализ отчетных данных может быть направлен на оценку **ликвидности**.

**Коэффициент абсолютной ликвидности** характеризует мгновенную платежеспособность организации и показывает, какую часть краткосрочной задолженности может покрыть организация за счет имеющихся **денежных средств** и **краткосрочных финансовых вложений**, быстро реализуемых в случае надобности. Рассчитывается этот коэффициент как отношение ликвидных активов к сумме **краткосрочных обязательств**, **кредиторской задолженности** и прочим краткосрочным обязательствам организации и показывает, какая часть текущих обязательств может быть погашена средствами, имеющими абсолютную ликвидность (деньги, ценные бумаги со сроком погашения до 1 года):

$$K_{\text{АЛ}} = (\text{стр. 250} + \text{стр. 260}) (\text{форма № 1}) / (\text{стр. 690} - \text{стр. 640}) (\text{форма № 1}).$$

**Коэффициент текущей ликвидности** характеризует платежеспособность организации с учетом предстоящих поступлений от **дебиторов**. Рассчитывается этот коэффициент как отношение оборотных средств к сумме краткосрочных обязательств, **кредиторской задолженности** и прочим **краткосрочным обязательствам** организации и показывает, какую часть текущих обязательств можно погасить, мобилизовав все оборотные средства:

$$K_{\text{ТЛ}} = (\text{стр. 240} + \text{стр. 250} + \text{стр. 260}) (\text{форма № 1}) / (\text{стр. 690} - \text{стр. 640}) (\text{форма № 1}).$$

Показатели ликвидности имеют нормативное значение и в зависимости от величины характеризуют **степень финансовой устойчивости** организации:

Показатель	Классы				
	1	2	3	4	5
Коэффициент абсолютной ликвидности	$K \geq 0,5$	$0,4 \leq K < 0,5$	$0,3 \leq K < 0,4$	$0,2 \leq K < 0,3$	$K < 0,2$
Коэффициент текущей ликвидности	$K \geq 2$	$1,8 \leq K < 2$	$1,5 \leq K < 1,8$	$1,2 \leq K < 1,5$	$K < 1,2$

**1 класс** – предприятия с хорошим запасом финансовой устойчивости, гарантирующим возвратность заемных средств.

**2 класс** – предприятия, имеющие невысокий уровень риска не возврата задолженности кредиторам.

**3 класс** – предприятия с высоким уровнем риска банкротства, характеризующимся невосприимчивостью профилактических мер по финансовому оздоровлению.

**4 класс** – наличие ярко выраженных признаков банкротства.

**5 класс** – фактический банкрот.

Необходимым элементом анализа является исследование результатов финансовой деятельности и направлений использования полученной прибыли. Исходная для анализа информация содержится в прилагаемой к балансу организации форме № 2.

Могут быть **проанализированы**:

1. Структура финансового результата.
2. Удельный вес чистой прибыли.
3. Динамика финансового результата по сравнению с предыдущим периодом.

В том случае, если предприятие убыточно, можно сделать вывод об отсутствии источника пополнения собственных средств для ведения им нормальной хозяйственной деятельности.

Результаты анализа являются обоснованием для принятия управленческих решений менеджерами организации.

## 5.2 Оценка качества отчетной информации.

### *Качественные характеристики отчетной информации.*

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезна пользователям. Для этого она должна быть уместной, надежной и сравнимой.

**Информация уместна** с точки зрения заинтересованных пользователей, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

На уместность информации влияют ее содержание и существенность. **Существенной** признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.

**Надежность** отчетной информации является определяющей при ее применении заинтересованными пользователями.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок.

Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она относится.

Факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Информация, представляемая заинтересованным пользователям (кроме отчетов специального назначения), должна быть **нейтральной**, то есть свободной от односторонности. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения преопределенных результатов или последствий.

При формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. При этом не допускаются создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть **полной** с учетом существенности и сопоставимости затрат на сбор и обработку.

Информация должна быть сравнимой. Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Они должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Выполнение требования **сравнимости** обеспечивается тем, что пользователи должны быть информированы об учетной политике, принятой организацией, любых изменениях в такой политике и влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Обеспечение сравнимости не означает унификацию и не предполагает какие-либо препятствия для совершенствования правил бухгалтерского учета и учетных процедур. Организация не должна вести учет какого-то факта хозяйственной деятельности тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива.

При формировании информации в бухгалтерском учете должны приниматься во внимание **факторы, ограничивающие уместность и надежность этой информации.**

Одним из факторов, способных ограничить уместность и надежность информации, является **своевременность** информации. Чрезмерная просрочка представления информации заинтересованным пользователям может привести к потере ее уместности. Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимым представить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, в ущерб ее надежности. Ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее малополезной заинтересованным пользователям. При достижении баланса между уместностью и надежностью решающим аргументом является то, как наилучшим образом удовлетворить потребности заинтересованных пользователей, связанные с принятием решений.

Польза, извлекаемая из формируемой в **бухгалтерском учете** информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации.

Любые искажения бухгалтерской отчетности, то есть неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения, резко снижают ценность бухгалтерской информации.

Различают преднамеренное и непреднамеренное искажение отчетности.

**Преднамеренное искажение** бухгалтерской **отчетности** является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемой организации. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Вместе с тем аудиторю следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (или бездействии) персонала организации, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

**Непреднамеренное искажение** бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала организации. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности организации может быть **существенным** (то есть влияющим на достоверность ее бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь ее бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или **несущественным**.

**Факторы внутрихозяйственной деятельности организации, способствующие появлению искажений:**

1. Наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики.
2. Несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж организации или значительному снижению прибыли.
3. Наличие зависимости организации в определенный период от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков.
4. Изменение в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли.
5. Нетипичные сделки организации, особенно в период окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей.
6. Наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам.
7. Особенности организационно-управленческой структуры организации, наличие недостатков в этой структуре.
8. Особенности структуры капитала и распределения прибыли.
9. Наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки бухгалтерской отчетности.

**Факторы, отражающие особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности организации и экономики страны в целом, способствующие появлению искажений:**

1. Состояние отрасли экономики и экономики страны в целом – кризис, депрессия или подъем.
2. Возрастные возможности возникновения несостоятельности (банкротства) организации в связи с кризисным состоянием отрасли.
3. Особенности производственной деятельности организации, технологические особенности производства.

Причиной недостоверности отчетности могут стать также неудачно выбранная учетная политика, метод ее применения или неадекватность раскрытия информации в финансовой отчетности.

**Объем и границы бухгалтерской информации, составляющей *коммерческую тайну*.**

Данные бухгалтерского учета и связанная с ними информация могут представлять интерес как для легальных, так и нелегальных ее пользователей. Не секрет, что зачастую информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу ее неизвестности третьим заинтересованным лицам (например, конкурентам, криминальным элементам и так далее). Поэтому обладатель информации имеет право принимать меры к охране ее конфиденциальности. Правоотношения, связанные со служебной и коммерческой тайной, регулируются ГК РФ (ст. 139) и другими федеральными законами.

Указом Президента РФ от 06.03.97 № 188 определен Перечень сведений конфиденциального характера. Пункт 5 этого Перечня касается соблюдения коммерческой тайны.

К **коммерческой тайне** относятся **сведения**, связанные с коммерческой деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с ГК РФ и федеральными законами:

1. О структуре производства, производственных мощностях, типах и размещении оборудования, запасах товарно-материальных ценностей.
2. Применяемых оригинальных методах управления организацией.
3. Подготовке, принятии и исполнении отдельных решений руководства по коммерческим, производственным, научно-техническим и другим вопросам.
4. Планах расширения или свертывания производства отдельных видов продукции.
5. Планах инвестиций, закупок, продаж.
6. Результатах совещаний руководства.
7. Состоянии расчетов организации.
8. Финансовом состоянии организации.
9. Об оригинальных методах и результатах маркетинговых исследований.
10. О контрагентах и конкурентах, не содержащиеся в общедоступных источниках.
11. Подготовке, ходе и результатах переговоров с партнерами.
12. Сведения, конфиденциальность которых определена в договорах (соглашениях, контрактах).
13. Идеи и результаты НИОКР.
14. Техническая документация и технологические условия к разрабатываемым проектам.
15. О коммерческой тайне организаций-партнеров, предоставленные на доверительной основе или в ходе совместных проектов. Например, коммерческий представитель в силу ст. 184 ГК РФ обязан сохранять в тайне ставшие ему известными сведения о торговых сделках даже после их завершения.
16. О личности или имуществе, предоставленные страховщику (ст. 146 ГК РФ).
17. Тайна банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте (ст. 851 ГК РФ).
18. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности, (п. 4 ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете»).
19. **Налоговая тайна**, которую составляют любые полученные налоговыми органами сведения о налогоплательщике, за исключением **сведений**:
  - разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
  - об идентификационном номере налогоплательщика;
  - о нарушении законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
  - предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является РФ, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

В соответствии с положениями ст. 122 НК РФ поступившие в налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица по перечням, определяемым соответственно Министерством по налогам и сборам РФ, органами государственных внебюджетных фондов, ГТК России.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами. К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей (ст. 102 НК РФ).

С момента принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом, сведения о финансовом состоянии должника прекращают относиться к категории сведений, носящих конфиденциальный характер либо являющихся коммерческой тайной. Так, согласно ст. 66 ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ временный управляющий вправе получать любую информацию и документы, касающиеся деятельности должника, а органы управления должника обязаны предоставлять временному управляющему по его требованию любую информацию, касающуюся деятельности должника.

Исходя из данного положения, а также общеюридического принципа, гласящего «все, что прямо не запрещено законом, - разрешено», руководство фирмы может самостоятельно определять перечень сведений, относящихся к коммерческой тайне, включив в него отдельные виды информации по своему усмотрению из числа не запрещенных законодательством. Такой перечень целесообразно оформить приказом по организации и довести его до сведения всех сотрудников.

Трудовой договор с работником, который по долгу службы имеет доступ к служебной или коммерческой тайне организации, может содержать в разделе «Обязанности работника» требование о неразглашении этих сведений (ст. 57 Трудового кодекса РФ) либо может быть подписано работником Обязательство о неразглашении коммерческой тайны.

Государство, в лице законодателя, стремится дать организации (предпринимателю) инструменты защиты принадлежащей ей документированной информации, а также предусматривает ответственность за нарушение коммерческой тайны.

Например, ст. 10 Закона РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22.03.91 № 948-1 (с измен. от 09.10.2002) относит получение, использование, разглашение научно-технической, производственной или торговой информации, в том числе коммерческой тайны, без согласия ее владельца к формам недобросовестной конкуренции.

Действует также Федеральный закон «Об информации, информатизации и защите информации» от 20.02.95 № 24-ФЗ (с измен. от 10.01.2003), определяющий права собственника информации на ее защиту и механизмы защиты, в том числе с помощью государственных институтов.

Нормативно-правовые документы предусматривают ответственность лиц, незаконными методами получивших информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну; работников, разгласивших служебную или коммерческую тайну; контрагентов, сделавших то же вопреки гражданско-правовому договору. Все эти лица в силу ст. 139 ГК РФ обязаны возместить нанесенный владельцу сведений ущерб.

Должностные лица, которые по роду своей профессиональной деятельности имеют доступ к информации, составляющей коммерческую тайну коммерческих и некоммерческих организаций или индивидуальных предпринимателей, несут имущественную ответственность за ее разглашение.

Так, согласно ст. 25 Закона РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» сотрудники федерального антимонопольного органа (территориального органа) несут административную ответственность в виде предупреждения или штрафа в размере до 80 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), если эти деяния не влекут иную ответственность, предусмотренную действующим законодательством.

Как неправомерное разглашение сведений, так и непредставление необходимой информации могут стать поводом для привлечения виновных лиц к уголовной или административной ответственности.

**Уголовная ответственность** за незаконное получение или разглашение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, предусмотрена ст. 183 УК РФ, согласно которой:

1. Собираение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, путем хищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом в целях разглашения либо незаконного использования этих сведений – наказывается штрафом в размере от ста до двухсот МРОТ или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного до двух месяцев либо лишением свободы на срок до двух лет.
2. Незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, без согласия их владельца, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности и причинившие крупный ущерб, - наказываются штрафом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти месяцев либо лишением свободы на срок до трех лет со штрафом в размере до пятидесяти МРОТ или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного месяца либо без такового.

Статья 5.29 Кодекса об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ) определяет ответственность за непредставление информации, необходимой для проведения коллективных переговоров и осуществления контроля за выполнением коллективных договоров, соглашений, как наложение штрафа на виновных лиц в размере от десяти до тридцати минимальных размеров оплаты труда (МРОТ).

### 5.3 Учет инфляционных тенденций в экономике в анализе бухгалтерской отчетности.

В условиях инфляционной экономики важно обеспечить сравнимость данных бухгалтерской отчетности за ряд лет. В связи с ростом цен на ресурсы и продукцию показатели деятельности организации постоянно растут, однако нельзя утверждать, что эта динамика однозначно положительна. В ходе анализа

необходимо исключить при проведении расчетов влияние инфляционных тенденций в экономике на показатели деятельности предприятия.

Индекс инфляции применительно к деятельности организации может рассчитываться предприятием самостоятельно (с учетом особенностей процессов реализации). Можно принять во внимание так называемый индекс-дефлятор, исчисляемый Госкомстатом.

## Тема 6. Профессиональная деятельность бухгалтера.

### 6.1 Деятельность бухгалтера на различных стадиях жизненного цикла предприятия.

#### *Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования предприятия.*

Деятельность организации начинается с ее государственной регистрации. Уже на этой стадии бухгалтер играет немаловажную роль. В небольших организациях процедуру регистрации часто проходит именно бухгалтер. Порядок регистрации регламентирован ФЗ РФ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц».

Государственная регистрация осуществляется в срок не более чем 5 рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган. Момент внесения записи регистрирующим органом в государственный реестр, признается **моментом государственной регистрации**.

Регистрирующий орган не позднее 1-го рабочего дня с момента государственной регистрации **выдает (направляет) заявителю документ, подтверждающий факт внесения записи в государственный реестр.**

Следующий этап – **постановка организации на налоговый учет. Это также обязанность бухгалтера.** Порядок постановки на налоговый учет установлен ст. 84 НК РФ.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Налоговый орган указывает ИНН во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларациях, отчете, заявлении и других документах.

На начальной стадии жизненного цикла организации налогоплательщик встает также на учет во внебюджетные фонды – Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования. Организация является страхователем по отношению к своим работникам и в качестве страхователя обязана встать на учет в налоговых фондах.

Вновь созданная организация открывает счет (счета) в банке. Банк обязан сообщить об открытии счета в налоговый орган по месту ее учета в 5-тидневный срок. Сам налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии любого банковского счета в десятидневный срок (ст. 23 НК РФ). В случае нарушения этого срока взимается штраф в размере 5000 рублей в порядке налоговой ответственности (ст. 118 НК РФ) и в размере от 10 до 20 МРОТ в порядке административной ответственности (ст. 15.4 КоАП РФ).

Еще одна очень важная обязанность бухгалтера на стадии становления предприятия – **участие в выборе системы налогообложения.** Налогоплательщики-организации с численностью работников до 100 человек могут выбрать упрощенную систему налогообложения, предусмотренную главой 26 НК РФ, или придерживаться традиционной системы.

Бухгалтер и руководитель должны проанализировать целесообразность применения той или иной системы налогообложения и разработать адекватную учетную политику.

#### *Бухгалтерское дело на стадиях реорганизации предприятия.*

Процесс реорганизации предприятия может происходить в формах слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования. Инициаторами реорганизации могут выступать учредители либо орган юридического лица, уполномоченный на то учредительными документами. В случаях, установленных законом, реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

На дату реорганизации бухгалтер должен составить финансовую **отчетность**. Формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации производится с учетом положений приказа Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

## 6.2 Этика профессионального бухгалтера и аудитора.

### *Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров в России и за рубежом.*

Профессиональные бухгалтеры во всем мире выполняют в обществе важную роль. Инвесторы, кредиторы, работодатели, правительство и население в целом полагаются на профессиональных бухгалтеров в плане достоверного и полного финансового учета и отчетности, эффективного финансового управления и компетентных рекомендаций по различным вопросам. Подход и поведение профессиональных бухгалтеров при предоставлении ими таких услуг влияют на экономическое благосостояние всей страны.

Профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении только в том случае, если они по-прежнему будут предоставлять обществу свои услуги на высоком уровне, полностью оправдывая общественное доверие, так как пользователи финансовой информации полагаются на объективность данных и порядочность профессиональных бухгалтеров в коммерческой деятельности. Поэтому представители бухгалтерской профессии всего мира более всего заинтересованы в соблюдении не только высокого уровня качества работы, но и этических требований, призванных обеспечить такой уровень.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) в июле 1996г. приняла **Кодекс этики профессиональных бухгалтеров**. В январе 1998г. он был пересмотрен.

Кодекс представляет собой свод этических требований, правил, предъявляемых к бухгалтерам во всем мире. Он состоит из **3-х частей**:

**Часть А** – применяется ко всем профессиональным бухгалтерам.

**Часть В** – применяется к публично практикующим профессиональным бухгалтерам.

**Часть С** – применяется к наемным профессиональным бухгалтерам.

Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении требования о соблюдении общественных интересов. Эти цели требуют соблюдения четырех основных требований.

Основные **требования**, предъявляемые к бухгалтерской профессии:

1. **Достоверность** – в обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах.
2. **Профессионализм** – существует потребность в людях, которые могут быть без сомнения идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета.
3. **Качество услуг** – необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества.
4. **Доверие** – потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Кодекс разработан на базе фундаментальных **принципов**, которыми являются:

1. **Порядочность** – профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг.
2. **Объективность** – профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или не беспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности.
3. **Профессиональная компетентность и должная тщательность** – профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью. Он несет постоянную обязанность по поддержанию профессиональных знаний и навыков на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.
4. **Конфиденциальность** – профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правилами или обязанностями.

5. **Профессиональное поведение** – профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло нанести ущерб этой репутации.
6. **Технические стандарты** – профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами.

Международный кодекс этики является образцом для национальных этических рекомендаций. Он определяет целый ряд принципов, которые должны соблюдаться профессиональными бухгалтерами для достижения общих целей, независимо от культурных традиций и нормативных требований различных стран.

На базе международного кодекса ИПБ России разработал в 1999г. Кодекс этики члена ИПБ России.

Этический механизм регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров является в современных условиях России дополнительным к административному и экономическим механизмам. Его роль будет неуклонно возрастать по мере развития рыночной экономики и росту числа и роли профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

### ***Кодекс этики профессиональных бухгалтеров России.***

Кодекс этики члена **ИПБ России** был утвержден в 1999г. в качестве документа общественного регулирования (саморегулирования) деятельности членов ИПБ.

Кодекс состоит из **6 разделов**:

1. Введение.
2. Общие требования, предъявляемые к членам ИПБ.
3. Члены ИПБ, возглавляющие профессиональные организации или работающие индивидуально.
4. Члены ИПБ, работающие по найму.
5. Порядок разрешения этических конфликтов.
6. Дисциплинарные меры и порядок их применения.

Во **введении** определяются основания, цели и сфера действия Кодекса, дается определение профессионального бухгалтера, сферы деятельности и особенностей деятельности членов ИПБ, рассматриваются основные принципы деятельности члена ИПБ.

Так, целью Кодекса этики члена **ИПБ** является:

1. Установление основных принципов, которые должны соблюдаться членами ИПБ (руководителями профессиональных организаций, наемными бухгалтерами, работающими по договорам лицами).
2. Формулировка правил поведения членов ИПБ, как возглавляющих профессиональные организации (работающих индивидуально), так и работающих по найму в профессиональных организациях.
3. Изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям вышеуказанных принципов и правил поведения.

Положения Кодекса обязательны для всех физических лиц – членов некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России», а также для членов тех общественных объединений различных категорий профессиональных бухгалтеров, которые примут решение о подчинении своей деятельности требованиям настоящего Кодекса.

Во **второй части** определены общие требования, предъявляемые к членам ИПБ: честность, объективность, компетентность, конфиденциальность и т. д.

**Третья часть** определяет этические принципы деятельности бухгалтеров, возглавляющих профессиональные организации или работающих индивидуально: независимость и компетентность. В ней подробно характеризуются все ситуации, ставящие под угрозу независимость члена **ИПБ**, как то:

1. Финансовое участие в делах клиента.
2. Трудовые отношения с организацией клиента.
3. Оказание определенных услуг клиентам при осуществлении аудита.
4. Родственные и личные взаимоотношения.
5. Оплата услуг.
6. Судебные отношения с клиентом.
7. Ненадлежащий состав учредителей профессиональной организации.

В этой же части изложен порядок определения стоимости услуг и факторы, влияющие на величину оплаты.

В **4-ой части** рассмотрены этические правила деятельности членов ИПБ, работающих по найму. Особое внимание уделено расхождению во мнениях между членом ИПБ и его работодателем по вопросам профессионального характера и этическим вопросам.

**5-ая часть** Кодекса посвящена порядку разрешения этических конфликтов. Она содержит определение этического конфликта, характеристику факторов, вызывающих этические конфликты и порядок их разрешения.

**Последний раздел** Кодекса посвящен дисциплинарным мерам: их видам (замечание, предупреждение, приостановление членства в ИПБ на срок до 1 года, исключение из членов ИПБ) порядку их применения.

Кодекс этики члена ИПБ России во многом соответствует международному Кодексу этики профессиональных бухгалтеров и разработан с учетом национальных особенностей хозяйственной деятельности России.

### ***Работа профессиональных ассоциаций по созданию и соблюдению кодексов этики.***

Кодексы профессиональной этики получили широкое распространение в зарубежном бизнесе. Они разрабатываются как различными специальными профессиональными организациями, так и отдельными фирмами и различаются по сфере распространения и обязательности исполнения. Аналогичные кодексы разработаны и в сфере бухгалтерского учета. Так, в США при получении сертификата CPA или CMA соискатель должен письменно подтвердить свое согласие с соответствующим кодексом этики.

Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров был разработан и утвержден международной федерацией бухгалтеров (МФБ). Она была создана в 1977 г. для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями КМСФО, однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами МФБ являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования издает специальные руководства, в которых обобщается и анализируется практика аудирования в различных странах мира.

Работа другого комитета – Комитета по профессиональной подготовке – направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике занимается обобщением национальных кодексов этики и выработкой единого стандарта. Оба эти комитета также периодически публикуют руководства по вопросам, входящим в сферу их компетенции.

Комитет по этике определил, что каждая организация – член МФБ должна установить этические требования для своих членов, с тем, чтобы обеспечить наивысшее качество их работы и общественное доверие к профессиональному сообществу.

Для стран, которые решат принять международный Кодекс этики в качестве своего национального, МФБ подготовила примерный текст, который может быть использован для описания статуса и применимости Кодекса в соответствующей стране. Международный кодекс этики может быть использован в качестве основы утвержденных этических требований в стране. По этому пути пошла и Россия.

В апреле 1997 г. в Российской Федерации (г. Москва) был создан ИПБ России в форме некоммерческого партнерства, учредителями которого являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ.

**ИПБ России** объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они включают в себя руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

Одной из задач ИПБ России является определение этических норм поведения бухгалтеров и контроль за их соблюдением всеми его членами.

ИПБ России на базе Международного кодекса этики разработал и утвердил Кодекс этики члена ИПБ России (протокол № 21 от 24.05.1999).

В ноябре 2001 г. Институт профессиональных бухгалтеров России стал полным членом Международной федерации бухгалтеров. Не последнюю роль в признании ИПБ России на международном уровне сыграла именно разработка первого в России Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.

### ***Кодекс профессиональной этики аудиторов.***

В опубликованном Российской коллегией аудиторов Кодексе обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, определены нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных

нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм является неременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Соблюдение этических норм профессионального поведения гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддержать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

Кратко этические нормы аудиторской деятельности можно сформулировать как независимость, компетентность, добросовестность, объективность.

#### **Основные цели и принципы Кодекса этики.**

В Кодексе определено, что цели аудиторской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении условия соблюдения общественных интересов, указанного выше. Для достижения этих целей необходимо соблюдение четырех основных **требований**:

1. **Достоверность** – у общества существует потребность в достоверной информации и надежных системах подготовки и представления такой информации.
2. **Профессионализм** – существует потребность в людях, которые без сомнений могут быть признаны клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в области бухгалтерского учета и смежных дисциплинах.
3. **Качество услуг** – необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества.
4. **Доверие** – потребители аудиторских услуг должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

При достижении целей бухгалтерской и аудиторской профессий аудиторы должны соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов. Такими фундаментальными принципами является порядочность, объективность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение и выполнение требований технических стандартов.

**Порядочность.** Аудитор должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг.

**Объективность.** Аудитор должен быть справедливым и избегать предвзятости или не беспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности.

**Профессиональная компетентность и должная тщательность.** Аудитор должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью. Он несет постоянную обязанность поддержания профессиональных знаний и навыков на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.

**Конфиденциальность.** Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие подобной информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями.

**Профессиональное поведение.** Аудитор должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и воздерживаться от поведения, которое могло бы нанести ущерб этой репутации.

**Технические стандарты.** Аудитор должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами. Он обязан тщательно и умело выполнять инструкции клиента или работодателя в той мере, в какой такие требования совместимы с требованиями в отношении порядочности, объективности и, в определенных случаях (проведение обязательного аудита либо оказание других услуг, предполагающих предоставление по их результатам выводов или отчетов третьим лицам) – независимости.

**Независимость аудитора.** Аудиторы обязаны отказаться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации-клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

В заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо отговорок заявить о своей независимости в отношении клиента.

**Основные обстоятельства,** которые могут нанести ущерб независимости аудитора, либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости:

1. Предстоящие (возможные) или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента.
2. Финансовое участие аудитора в делах организации-клиента в любой форме.
3. Финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского и другие).
4. Косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации-клиенте через родственников, служащих фирмы, через основные и дочерние организации и т.п.
5. Родственные и личные дружеские отношения с директором и высшим управляющим персоналом организации-клиента.
6. Чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен.
7. Участие аудитора (руководителей аудиторской фирмы) в любых органах управления организации-клиента, его основных и дочерних организаций.
8. Неосторожные рекомендации и советы аудиторов (руководителей аудиторских фирм) о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы.
9. Прежняя работа аудитора в организации-клиенте либо в его управляющей организации на любых должностях.
10. Поступившее предложение о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации-клиенте.

По эти обстоятельствам независимость считается нарушенной, если они возникли, продолжали существовать или были прекращены в периоде, за который должны быть выполнены профессиональные аудиторские услуги.

**Основные обстоятельства**, которые могут нанести ущерб независимости аудиторской фирмы, либо позволят сомневаться в ее фактической независимости:

1. Если аудиторская фирма участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг).
2. Если аудиторская фирма возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета) или при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (комитета) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету).
3. Если аудиторская фирма возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний или инвестиционных институтов и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или приобретались вышеназванными структурами в период, за который аудиторская фирма должна оказать услуги.

В тех случаях, когда аудитор выполняет по поручению клиента другие услуги (консультирование, составление отчетности, ведение бухгалтерского учета и т. п.), необходимо следить, чтобы они не нарушали независимость аудитора.

**Независимость аудитора** обеспечивается тогда, когда:

1. Консультации аудитора не перерастают в услуги по управлению организацией.
2. Нет никаких причин и ситуаций, влияющих на объективность суждений аудитора.
3. Персонал, участвующий в ведении бухгалтерского учета и составления отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации-клиента.
4. Ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация-клиент.

**Налоговые отношения.**

Аудиторы обязаны неукоснительно соблюдать законодательство о налогообложении во всех аспектах: они не должны сознательно скрывать свои доходы от налогообложения или иным образом нарушать налоговое законодательство в своих интересах либо интересах других лиц.

При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор руководствуется интересами клиента. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не должен способствовать фальсификации в целях уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы.

О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибках в расчетах и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента и ревизионной комиссии акционерного (хозяйственного) общества и предупредить их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и ошибок.

Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только в письменной форме. При этом он стремится не обнадеживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также должен предупредить клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом клиенте.

Плата за профессиональные услуги.

Плата за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора.

Размер оплаты профессиональных услуг аудиторов не должен зависеть от достижения какого-либо результата или обуславливаться иными обстоятельствами.

Аудитор не имеет права получать плату за профессиональные услуги наличными деньгами сверх общеустановленных норм расчетов.

Аудитор обязан воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов либо передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны.

Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок платы за свои профессиональные услуги.

Аудитор не обязан заранее объявлять о расценках за оказываемые услуги.

Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги.

#### **Отношения между аудиторами.**

Аудиторы обязаны доброжелательно относиться к другим аудиторами, воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии.

Аудитор должен воздерживаться от нелояльных действий в отношении коллеги при замене клиентом аудитора, содействовать вновь назначенному аудитору в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора.

Информирование вновь назначенного аудитора производится в письменной форме с соблюдением этических норм о конфиденциальности.

Вновь приглашенный аудитор, если такое приглашение сделано не по результатам конкурса, проведенного клиентом, прежде чем согласиться на предложение, обязан направить письменный запрос прежнему аудитору и убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа от него.

Вновь приглашенный аудитор, не получивший ответа от прежнего аудитора на свой запрос в течение приемлемого времени и, несмотря на предпринятые усилия, не имеющий информации об обстоятельствах, препятствующих его сотрудничеству с данным клиентом, имеет право дать положительный ответ на полученное предложение.

Аудитор имеет право в интересах своего клиента и с его согласия приглашать для оказания профессиональных услуг других аудиторов и иных специалистов. Отношения с другими аудиторами (специалистами), привлекаемыми дополнительно, должны быть деловыми и корректными.

Аудиторы (специалисты), дополнительно привлекаемые к оказанию услуг, обязаны воздерживаться от обсуждения с представителями клиента деловых и профессиональных качеств основных аудиторов, проявлять максимальную лояльность к пригласившим их коллегам.

#### **Отношения сотрудников с аудиторской фирмой.**

Аттестованные аудиторы, согласившиеся стать сотрудниками аудиторской фирмы, обязаны лояльно относиться к ней, всей своей деятельностью способствовать авторитету и дальнейшему развитию фирмы, поддерживать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и иными сотрудниками фирмы, руководителями и персоналом клиентов.

Взаимоотношения сотрудников и аудиторской фирмы должны основываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоянном совершенствовании организации аудиторских услуг, их профессионального содержания.

Аудиторская фирма обязана разрабатывать методы профессиональной деятельности, обобщать нормативные акты, снабжать ими своих сотрудников, постоянно заботиться о повышении их профессиональных знаний и качеств.

Аудиторы, сотрудничающие в аудиторской фирме, обязаны добросовестно выполнять свою работу, постоянно совершенствоваться профессионально, осторожно и взвешенно подходить к содержанию

документов, направляемых клиентам, во взаимоотношениях с ними руководствоваться профессиональными нормами и интересами фирмы.

Аттестованный аудитор, часто меняющий аудиторские фирмы, либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику.

#### **Разрешение этических конфликтов.**

Время от времени аудиторы сталкиваются с ситуациями, в которых возникают конфликты интересов. Причины могут быть разными, начиная от простых случаев различия во мнениях и заканчивая таким крайним случаем, как мошенничество, то есть прямое нарушение законодательства. Невозможно даже пытаться составить всеобъемлющий перечень ситуаций, при которых могут возникнуть конфликты интересов. Аудитор должен постоянно помнить о факторах, обуславливающих конфликты интересов, и быть начеку. Следует помнить, что открытое расхождение во мнениях аудитора и другого лица само по себе не составляет этической проблемы. Но факты и обстоятельства в каждом случае должны анализировать заинтересованные стороны.

В Кодексе признано, однако, что определенные факторы иногда возникают в тех случаях, когда обязанности аудитора вступают в противоречие с внутренними или внешними требованиями того или иного рода. К аудитору могут обратиться с просьбой совершить какие-то действия, не соответствующие техническим и профессиональным стандартам; может возникнуть проблема, связанная с лояльностью аудитора по отношению к его вышестоящему руководителю, с одной стороны, и с необходимостью соблюдать стандарты профессионального поведения – с другой; конфликт может возникнуть в случае обнародования вводящей в заблуждение информации, что может быть выгодным работодателю аудитора или его клиенту и, одновременно, выгодным или невыгодным для аудитора.

Применяя этические стандарты, аудиторы иногда сталкиваются с проблемой определения того, что является неэтичным поведением, или с проблемой разрешения этического конфликта. При наличии серьезных этических проблем и попытке разрешить таковые аудиторы должны следовать политике, принятой в нанявшей их организации. Если на основе такой политики решить проблему не удастся, нужно рассмотреть следующие варианты:

1. Можно обсудить проблему конфликта с непосредственным начальником.
2. Если участие непосредственного начальника не приводит к решению проблемы и аудитор намерен обратиться к управляющим более высокого звена, то непосредственный начальник должен быть уведомлен о таком решении.
3. Если аудитор считает, что непосредственный начальник вовлечен в конфликт, то он должен обратиться с этой проблемой к следующему уровню руководства.
4. Если непосредственным начальником аудитора является генеральный директор, то следующим уровнем для обсуждения проблемы может быть совет директоров либо управляющий комитет партнеров или акционеров.
5. В ряде случаев целесообразно обратиться за конфиденциальными консультациями и рекомендациями к независимому специалисту или к соответствующей профессиональной организации аудиторов, чтобы получить представление о возможных вариантах действий.
6. Если этический конфликт продолжается после того, как все возможности его решения на всех внутренних уровнях исчерпаны, в серьезных случаях (например, в случаях мошенничества) аудитору может не остаться ничего иного, как отказаться от работы и направить информационное письмо представителю такой организации.

Международная федерация бухгалтеров требует, чтобы профессиональные объединения, декларирующие следование основным принципам ее Кодекса этики, обеспечили бы для своих участников, сталкивающихся с этическими конфликтами, возможность обращаться в соответствующие органы и структуры таких профессиональных объединений за конфиденциальными консультациями и рекомендациями.

#### **Действия аудитора, несовместимые с профессиональной деятельностью.**

Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместима с оказанием профессиональных аудиторских услуг.

Занятия какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторам в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы.

Выполнение аудитором двух или более профессиональных услуг и заданий одновременно может рассматриваться как несовместимые действия.

## 6.3 Профессиональный бухгалтер и его статус.

### *Роль бухгалтера в условиях рыночной экономики.*

В современных условиях хозяйствования роль бухгалтера на предприятиях и в организациях неизменно возрастает. Рыночная экономика вызывает значительные изменения функций бухгалтера и расширение задач, стоящих перед ним. Из счетного работника, занимающегося констатацией фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета с целью составления достоверной отчетности, он постепенно превращается в «советника» руководителя практически по всем вопросам деятельности организации. Ни одно управленческое решение не обходится без согласования с главным бухгалтером, с целью определения как его эффективности, так и налоговых последствий.

Реформа **бухгалтерского учета** в стране, выделение и развитие управленческого учета, становление налогового учета, ориентация на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), нестабильность гражданского и налогового законодательства, заметно усложняют деятельность бухгалтера. В этих условиях возникает потребность в бухгалтерах-профессионалах, то есть специалистах, имеющих не только высшее образование и стаж работы, но и высокий уровень знаний последних изменений в области права, налогов и, конечно, бухгалтерского учета.

Это и определяет то, что само по себе высшее образование, полученное бухгалтером в вузе, еще не является гарантом его компетентности. Именно поэтому практически во всех странах с развитой рыночной экономикой существует статус «профессионального бухгалтера».

Профессиональные бухгалтеры по-разному называются в отдельных странах: в Англии – чартерные, во Франции – эксперты-бухгалтеры и т. п. В России до революции существовали присяжные бухгалтеры. Суть же этих названий одна: подтверждение своей компетентности, определяющее право бухгалтера заниматься своей профессией и гарантирующее акционерам, руководству организации и в конечном итоге государству квалифицированное применение законодательства на практике.

Все это и предопределило создание в России **Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России)**. Одной из целей ИПБ является организация послевузовского образования бухгалтеров (аттестации) и новой системы повышения квалификации бухгалтеров (переаттестации).

### *Задачи развития бухгалтерской профессии.*

В Программе реформирования **бухгалтерского учета** в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283, были поставлены две главные задачи: совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета и становление бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, подготовка и переподготовка бухгалтерских кадров.

Для решения второй задачи намечалось завершить первый этап проведения аттестации профессиональных бухгалтеров в 2000 году. Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России) проводит аттестацию профессиональных бухгалтеров, создавая тем самым основу для кадрового обеспечения реформы бухгалтерского учета в стране. Аттестация профессиональных бухгалтеров России осуществляется на добровольных началах. Закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ, с изменениями от 23.07.98 № 127 –ФЗ не предусматривает обязательного наличия аттестата у главного бухгалтера для подписания годового отчета организации. Однако, в проекте новой редакции Закона «О бухгалтерском учете» имеется отдельная статья «Аттестация профессиональных бухгалтеров», предусматривающая не только обязательность аттестации, но и определяющая порядок ее проведения, требования к кандидатам и т. д.

Несмотря на то, что данный проект федерального закона пока не утвержден, следует помнить о том, что Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности еще в сентябре 1998 г. был утвержден Перечень организаций, бухгалтерская отчетность которых подписывается аттестованным профессиональным бухгалтером, и видов бухгалтерских работ, осуществляемых при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера-члена ИПБ.

В апреле 2001 г. Правительством РФ были одобрены Меры по реализации в 2001 – 2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета, в соответствии с которыми подготовка, переподготовка и аттестация бухгалтерских кадров предусматривается по четырем уровням квалификации:

1. Бухгалтер с начальным профессиональным образованием (бухгалтер-счетовод).
2. Бухгалтер со средним специальным профессиональным образованием (по международным образовательным стандартам бухгалтер-техник).
3. Бухгалтер с высшим профессиональным образованием (бухгалтер-экономист).

4. Бухгалтер с дополнительным к высшему бухгалтерским образованием и практическими профессиональными навыками (профессиональный бухгалтер и аудитор).

Высшее специальное бухгалтерское образование – основа подготовки главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб и их заместителей. Для некоторых категорий организаций, прежде всего для открытых акционерных обществ, бухгалтерам-консультантам и экспертам для получения аттестата профессионального бухгалтера и аудитора требуется дополнительное (к высшему бухгалтерскому) образование. Профессиональный бухгалтер – новое явление в уровне профессиональной квалификации, связанное с потребностями рыночной экономики. Именно с подготовкой и аттестацией профессиональных бухгалтеров в Программе реформирования бухгалтерского учета связывается становление бухгалтерской профессии. В области развития бухгалтерской профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета предполагается:

1. Разработать программы подготовки и переподготовки сотрудников бухгалтерских служб, соответствующие современным требованиям к уровню профессиональной квалификации и дифференцированному подходу к формированию бухгалтерской отчетности.
2. Установить квалификационные требования к специалистам организаций, применяющих международные стандарты финансовой отчетности, а также к аудиторам и аудиторским организациям, осуществляющим оказание аудиторских услуг в указанных организациях.
3. Обеспечить окончание аттестации главных бухгалтеров организаций, попадающих под обязательный аудит, и иных бухгалтерских работников, осуществляющих оказание бухгалтерских услуг на профессиональном уровне.
4. Осуществлять контроль за соблюдением норм профессиональной этики.

### ***Статус профессионального бухгалтера.***

Утвержденное Решением Президентского Совета Института профессиональных бухгалтеров России новое Положение об аттестации Ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера, одобрено Минфином РФ.

Работа **ИПБ России** по организации в стране аттестации профессиональных бухгалтеров нашла поддержку правительства и создала технические, организационные и методологические основы для включения в проект Федерального закона «О бухгалтерском учете» статьи, в которой федеральный орган государственной власти (Минфин РФ) определяет «критерии видов организаций, бухгалтерская **отчетность** которых должна подписываться аттестованным главным бухгалтером, а также перечень видов бухгалтерских услуг, оказываемых аттестованным специалистом». В случае принятия новой редакции Закона «О бухгалтерском учете», будет обеспечена законодательная основа работы ИПБ России и определен **статус** профессионального бухгалтера.

После сдачи квалификационного экзамена и получения квалификационного аттестата, а также вступления в члены ИПБ России, аттестованный главный бухгалтер вправе подписывать финансовую отчетность организации, подлежащих **обязательной ежегодной аудиторской проверке**.

К ним относят:

1. Экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого АО независимо от числа их участников и размера уставного капитала.
2. Банки и другие кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты. К данной группе отнесены благотворительные и иные фонды (не инвестиционные), источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические объекты (трастовые компании).
3. Предприятия при наличии хотя бы одного из финансовых показателей деятельности экономического субъекта (кроме государственного или муниципального образования) в следующем размере:
  - Объем выручки от реализации продукции за год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.
  - Сумма активов баланса, превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.

Указанные минимальные размеры оплаты труда принимаются в среднегодовом исчислении.

Наличие аттестата профессионального бухгалтера обязательно также и при оказании услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, консультированию по применению нормативно-правовых и иных актов по вопросам бухгалтерского учета.

## **Квалификационные требования к профессиональным бухгалтерам.**

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского образования, применяемыми ИПБ России за ориентир, к профессиональным бухгалтерам предъявляются следующие **квалификационные требования**:

1. Знания.
2. Навыки.
3. Практический опыт работы.
4. Профессиональная этика.
5. Постоянное повышение квалификации.

Все эти требования реализуются в ходе процедуры аттестации специалистов бухгалтерского учета на получение звания «профессиональный бухгалтер» и ежегодной обязательной 40-часовой переаттестацией. Порядок проведения аттестации профессиональных бухгалтеров определен Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Специалисты со средним специальным экономическим образованием допускались к сдаче квалификационного экзамена на получение аттестата профессионального бухгалтера только до 31 декабря 2002г. При этом эти специалисты должны были иметь стаж работы в должности главного бухгалтера или руководителя финансовых служб на средних и крупных предприятиях не менее 5 лет.

Для специалистов, занимающих должности руководителей бухгалтерской или финансовой службы на средних и крупных предприятиях не менее 5 лет и имеющих высшее неэкономическое образование, срок допуска к квалификационным экзаменам на аттестат профессионального бухгалтера определен до 31 декабря 2004г.

В перспективе, с 2007г. к процедуре аттестации будут допускаться только лица, имеющие высшее бухгалтерское образование и стаж работы в должности главного бухгалтера (или зам. главного бухгалтера), руководителей финансовых служб (или зам. руководителей финансовых служб) на средних и крупных предприятиях не менее 3-х лет.

Наряду с главными бухгалтерами, руководителями финансовых служб и их заместителями к аттестации допускаются также специалисты, занимающие руководящие должности на крупных и средних предприятиях, требующие знания бухгалтерского учета, а также консультанты по бухгалтерскому учету. Таким образом, для профессионального бухгалтера высшее бухгалтерское образование в соответствии с международными стандартами бухгалтерского образования является пред квалификационным образованием.

Для допуска к экзаменам претендент должен иметь сертификат о прохождении обязательной дополнительной профессиональной подготовки по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, утвержденной ИПБ России в объеме 240 часов. В ходе обучения по Программе претенденты изучают основные (базовые) курсы: бухгалтерский учет, налогообложение, анализ финансовой деятельности, основы аудита, правовое регулирование хозяйственной деятельности – в количестве 200 часов и продвинутый курс – бухгалтерская (финансовая) отчетность и справочно-информационные бухгалтерские системы – по 20 часов.

Сертификат выдается Учебно-методическим центром (УМЦ), в котором претендент проходит обучение, по результатам письменно - устного выпускного экзамена.

Экзаменационный билет состоит из 4-х частей:

1. Бухгалтерский учет и основы аудита.
2. Экономический анализ.
3. Налогообложение.
4. Правовое регулирование хозяйственной деятельности.

Первая и вторая части билета включают теоретический вопрос и практическую задачу. Третья и четвертая части билета включают либо теоретический вопрос, либо практическую задачу.

На письменно-устный экзамен (на решение задач и подготовку к устному ответу на вопросы) отводится 3 астрономических часа.

Экзаменационная комиссия, назначаемая ТИПБ, определяет уровень знаний слушателей и дает им рекомендацию о допуске к завершающему письменному экзамену. Письменный экзамен организуется ТИПБ совместно с ИПБ России. Проверка результатов экзамена проводится в ИПБ России, в Москве, анонимно.

В Положении об аттестации ассоциированных членов ИПБ России принята балльная система оценок для определения уровня подготовленности специалиста, дающая основание для выдачи ему аттестата профессионального бухгалтера.

В Положении установлено, что претендент должен набрать конкретное количество баллов, определенное ИПБ России. На аттестат профессионального бухгалтера может претендовать только тот, кто сдал экзамен по разделу программы «Бухгалтерский учет» на оценку не ниже чем «хорошо». Специалистам, которые не набрали необходимое количество баллов на право получения аттестата профессионального бухгалтера, но по количеству баллов сдали экзамен на оценку «удовлетворительно», то выдается специальный аттестат – аттестат бухгалтера-экономиста коммерческой организации в соответствии с Положением об аттестации ассоциированных членов ИПБ России, претендующих на получение квалификационного аттестата бухгалтера-экономиста коммерческой организации.

Ассоциированный член ИПБ России, получивший неудовлетворительную оценку по любой части письменно-устного или письменного экзаменов, либо набравшие по результатам двух экзаменов количество баллов менее чем определено Положением об оценке, имеет право на пересдачу соответствующих частей экзаменов в течение трех лет с даты вступления в члены ИПБ России. При этом в течение года допускается не более одной пересдачи.

Если претендент не согласен с результатами экзамена, он имеет право на апелляцию по результатам квалификационных экзаменов, с обязательным соблюдением установленной процедуры апелляции.

Аттестация профессиональных бухгалтеров предполагает не только их единовременную переподготовку, но и постоянное поддержание профессионального уровня. При этом подразумевается добровольное принятие на себя обязанностей, связанных с соблюдением Кодекса этики члена ИПБ России. Так, профессиональный бухгалтер – действительный член ИПБ России – добровольно обязуется ежегодно повышать свою квалификацию в объеме 40 часов и неукоснительно придерживаться этических норм. Невыполнение обязанностей, принятых на себя членом ИПБ России при его приеме в Институт, влечет за собой санкции вплоть до исключения действительного члена ИПБ России из Института, а это в свою очередь лишает профессионального бухгалтера возможности продлить свой аттестат на следующий период.

### ***Компетентность профессионального бухгалтера и задачи поддержки.***

Подготовка и аттестация профессиональных бухгалтеров и аудиторов – основное звено кадрового обеспечения реформирования бухгалтерского учета в организациях. Главный бухгалтер или руководитель финансовой службы, если они профессиональные бухгалтеры, сумеют правильно поставить бухгалтерское дело в своих отделах, обучить новому подходу к бухгалтерскому учету (адекватному рыночной экономике) своих подчиненных, организовать переподготовку и аттестацию бухгалтеров на соответствие занимаемой должности.

Бухгалтер, особенно главный, - это профессия, которая требует непрерывного повышения квалификации. Бухгалтер на предприятии – это один из немногих специалистов, который отвечает за правильность применения на практике законодательных актов.

Бухгалтер обязан знать налоговое и трудовое законодательство, Гражданский кодекс и многое другое. Сейчас, когда непрерывно совершенствуется законодательство в России в связи с переходом на международные стандарты, бухгалтер обязан особенно тщательно и скрупулезно изучать все нововведения.

Система послевузовского образования профессиональных бухгалтеров, разработанная ИПБ России, основана на международных принципах. При ее разработке учитывались положения, изложенные в рекомендациях Международной федерации бухгалтеров по вопросам международного образования. Основная цель повышения квалификации профессиональных бухгалтеров – обеспечить для общества гарантии того, что профессиональные бухгалтеры обладают специальными знаниями и профессиональными навыками, необходимыми для обеспечения услуг, которые они обязуются предоставить, и поэтому профессиональный бухгалтер обязан поддерживать и повышать уровень специальных знаний и профессиональных навыков. Система повышения квалификации должна помочь бухгалтеру применять новые методы, понимать экономические процессы и оценивать их взаимодействие на своих клиентов или работодателей и на свою собственную работу, а также выполнять имеющиеся обязанности и предъявляемые к ним требования.

При разработке программ подготовки и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров использовались также рекомендации Международной программы учебной подготовки профессиональных бухгалтеров, разработанной межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности, работающей под эгидой ООН.

В ходе подготовки к сдаче квалификационного экзамена бухгалтеры проходят обязательную 240-часовую подготовку по программе, утвержденной ИПБ России, и подтверждают свою компетентность, сдавая квалификационный экзамен. Изучение вопросов программы является не только дополнительным послевузовским образованием, но и повышением квалификации бухгалтера.

Наряду с собственно аттестацией и повышением квалификации профессиональных бухгалтеров ИПБ России разработал и осуществляет организацию непрерывного и постоянного контроля за уровнем (качеством) подготовки профессиональных бухгалтеров. Выполнение этой задачи предполагает создание такой системы повышения квалификации бухгалтеров и контроля ее функционирования, которая бы позволила наиболее полно обеспечить постоянный контроль качества подготовки профессиональных бухгалтеров.

Ежегодная переподготовка аттестованных профессиональных бухгалтеров предусматривает не только сам процесс обучения в УМЦ, аккредитованных при ИПБ России, но и постоянную методическую и организационную работу, которую должны проводить как ИПБ России, так и территориальные институты профессиональных бухгалтеров (ТИПБ).

Для поддержания компетентности профессионального бухгалтера на должном уровне ИПБ России предусмотрел необходимость ежегодной 40-часовой переподготовки по специально разработанным программам целого ряда спецкурсов.

Система повышения квалификации, которой наряду с **ИПБ России** будут объективно заниматься территориальные институты профессиональных бухгалтеров (ТИПБ), должна решить следующие задачи:

1. Подготовка и сертификация ежегодных 40-часовых программ повышения квалификации.
2. Организация процесса повышения квалификации.
3. Контроль за уровнем (качеством) проведения аттестации и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

В соответствии с Положением о повышении квалификации профессиональных бухгалтеров формами повышения квалификации могут быть не только прослушивание спецкурса, но и участие в специализированных семинарах, стажировка и публикация монографии, учебников, статей.

Проекты программ спецкурсов могут присылать в ИПБ России либо сами УМЦ, либо ТИПБ. Не возбраняется присылать для рассмотрения в ИПБ России и программы, разработанные отдельными специалистами.

Комитет по аттестации и повышению квалификации ИПБ России будет рассматривать эти программы и, в случае их соответствия современным требованиям – сертифицировать (присваивать номер, определять количество часов, публиковать программы в экономической прессе и т. П.) УМЦ и слушатель (профессиональный бухгалтер) имеют полное право выбора программ обучения.

Единственным ограничением для слушателей является то, что каждый из них в течение 5 лет не может повышать свою квалификацию по одной и той же программе.

Организацией процесса повышения квалификации будут в основном заниматься ТИПБ. Это достаточно большая работа. Она сопоставима по своей сложности и трудоемкости с организационной работой по аттестации бухгалтеров.

Вся организационная работа по повышению квалификации будет проводиться ИПБ бесплатно за счет членских взносов. Именно поэтому профессиональный бухгалтер, имеющий соответствующий аттестат, но не являющийся членом ИПБ, не сможет получить от ИПБ сертификаты, подтверждающие то, что он прошел необходимую для продления аттестата профессионального бухгалтера 40-часовую переподготовку.

## 6.4 Особенности ведения учета и аудита в компьютерной среде.

### *Этапы развития **автоматизации** бухгалтерского учета.*

Управление предприятием в современных условиях определяется как изменение состояния системы, ведущее к достижению поставленной цели. Система управления предприятием взаимодействует в постоянной взаимосвязи с внешней средой. Взаимосвязь осуществляется посредством информации, которая по потокам прямой связи передает цель функционирования, различные команды управления от системы более высокого уровня к системам низового звена, а по потокам обратной связи – все сведения, необходимые для регулирования информационного процесса. Управленческая информация обслуживает процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных благ. Важнейшей ее составляющей является экономическая информация, которая отражает производственно-финансовую деятельность любых экономических объектов с помощью системы натуральных, стоимостных показателей. При этом используются количественные величины, цифровые значения. Эта особенность экономической информации предопределяет возможность широкого применения для ее обработки вычислительной техники.

Основными причинами, предопределяющими применение вычислительной техники в организации бухгалтерского учета, являются большие объемы информации, многочисленные группировки, жесткие

сроки обработки, высокие требования к точности и достоверности. Бухгалтерские задачи ранее других экономических задач стали обрабатываться техническими средствами. Компьютеризация бухгалтерского учета тесно связана с вышеназванными причинами, позволяющими на этом пути выделить **два этапа – механизированный и автоматизированный**.

1-ый этап (50 – 60-е г.г.) – **механизированный** – характеризуется использованием электронно-механических перфорационных машин, организацией машинных станций на крупных предприятиях, где основную роль играла комплексная механизированная обработка учетных записей таблично - перфокарточной системе счетоводства на базе типовых программ.

Переход ко 2-му этапу – **автоматизированному** (с начала 70 г.г.) – был вызван появлением ЭВМ, приспособленных для решения задач в сфере экономики. Этап автоматизации насчитывает несколько периодов в своем развитии, зависящих в первую очередь от изменения форм взаимодействия машины и пользователя, а также режимов работы ЭВМ. Начальный период связан с централизованной обработкой бухгалтерских задач на вычислительном центре, где применялся однопрограммный режим работы ЭВМ. Бухгалтер имел возможности влиять на ход решения задачи. Оператор, получив учетную документацию, обрабатывал ее на ЭВМ по программе и возвращал пользователю бухгалтерские данные – ведомости аналитического и синтетического учета, на основании которых принимались управленческие решения. Развитие архитектуры ЭВМ и их операционных систем создали предпосылки для взаимодействия пользователя с программой. Получив результаты расчетов, он оперативно принимал решения о дальнейшей работе с программой.

Появление в начале 80-х г.г. ПЭВМ, обладавших высоким быстродействием, большой емкостью оперативной и внешней памяти на жестком магнитном диске, широким выбором внешних устройств ввода-вывода информации, ориентированных на выполнение функций формирования первичных документов и учетных регистров, позволило по-новому подойти к вопросам организации машинной обработки бухгалтерских задач. Начинается переход от централизованной обработки бухгалтерской информации на ВЦ предприятий к децентрализованной, предусматривающей установку ПЭВМ на рабочем месте бухгалтера. Важнейшим преимуществом АРМ является возможность использования компьютеров на малых и средних предприятиях. Это обеспечивает доступ небольших предприятий к электронной технике, что полностью исключалось при централизованной обработке информации. В условиях децентрализованной обработки появляется возможность решения отдельных учетных задач на автоматизированных местах бухгалтеров (АРМ) и передачи полученных результатов на компьютер более высокого уровня для составления сводных регистров бухгалтерского учета и отчетности.

### **Состав комплекса задач *автоматизированной системы бухгалтерского учета.***

Информационная система бухгалтерского учета традиционно включает следующие **комплексы задач**:

1. Учет основных средств.
2. Учет материальных ценностей.
3. Учет труда и заработной платы.
4. Учет готовой продукции.
5. Учет финансово-расчетных операций.
6. Учет затрат на производство.
7. Сводный учет.
8. Составление отчетности.

Комплекс задач содержит информацию о качественно однородных ресурсах предприятия. Организация автоматизированных рабочих мест на базе ПК, создание локальных вычислительных сетей предприятия выдвигают новые требования в организации информационной базы и формированию комплексов экономических задач. Появляются возможности создания системы распределенных баз данных, обмена информации между различными пользователями, автоматического формирования первичных документов в компьютере. Возникают межфункциональные комплексы задач управления. Новые версии программных продуктов по бухгалтерскому учету объединяют информацию комплексов различных участков учета.

Организация межфункционального комплекса может быть рассмотрена на примере программы «Материалы», основу которой составляет единая база данных, функционирующая в условиях локальной вычислительной сети предприятия. В процессе учета наличия и движения материальных ценностей задействованы специалисты трех подразделений: складов, бухгалтерии и отдела маркетинга. Программный комплекс включает три части: модуль кладовщика (склад), модуль бухгалтерии и модуль экономиста отдела маркетинга. Программный модуль кладовщика обеспечивает ведение картотеки склада,

регистрацию прихода-расхода материальных ценностей, бухгалтера – заполнение документов по движению материальных ценностей в части данных бухгалтерского учета, контроль операций по движению материалов, учет движения материалов в количественном и суммовом выражении, финансовые расчеты. Экономист отдела маркетинга ведет номенклатуру материальных ценностей, банк коммерческих предложений, формирование документов по движению материальных ценностей.

Информационные связи комплекса учетных задач позволяют выделить 3 фазы обработки, заложенные в основу машинных программ.

**На 1-ой фазе** производится первичный учет, составление первичных бухгалтерских документов, их обработка и составление ведомостей аналитического учета по каждому участку (например, по учету заработной платы составляется расчетно-платежная документация, своды начисленной и удержанной заработной платы и др.). Все операции преобразования выполняются на основании пакета прикладных программ конкретного участка учета или встроенным модулем в единую программу бухгалтерского учета.

**Второй фазой** обработки является составление проводок и их размещение в различные регистры аналитического и синтетического учета, журналы-ордера по номерам счетов. Компьютерная обработка позволяет полностью автоматизировать этот процесс, формируя проводки по окончании решения каждого участка учета.

**Третья фаза** обработки состоит в осуществлении сводного синтетического учета: оборотно-сальдовых ведомостей по счетам Главной книги, баланса и форм финансовой отчетности, что обеспечивается головным модулем машинной программы «Проводка – Главная книга – Баланс».

Существует информационный обмен между предприятием и внешней средой, который заключается в получении нормативных и методических материалов, а также передаче сводной финансовой отчетности заинтересованным организациям: вышестоящим, административным органам, налоговой инспекции, органам статистики, финансовым организациям и др. Для связи с банками широко используется межмашинный обмен информацией по системе «Клиент-Банк». Банк, который обслуживает расчетный счет предприятия, предлагает услуги по оперативному управлению расчетным счетом прямо из офиса.

### **Организация АРМ бухгалтера.**

Эффективное использование возрастающего объема экономической формации при наименьших затратах на ее получение возможно только на базе внедрения высокопроизводительной вычислительной техники. При этом важно автоматизировать учет таким образом, чтобы все операции по выписке, обработке и передаче первичных документов осуществлялись автоматически. В нашей стране функционирует государственная сеть вычислительных центров (ГСВЦ), которая объединяет автоматизированную систему управления (АСУ) различных уровней и базируется на использовании единой автоматизированной системы связи.

Вычислительные центры выступают базой для создания автоматизированных систем управления предприятием (АСУП) и отраслью. АСУ предполагает использование средств сбора и составления первичной информации, передачи, накопления, переработки информации, а также средств связи для выдачи командной информации на объект управления.

В настоящее время значительно повысилась эффективность автоматизации бухгалтерского учета; в частности, появилась возможность применения данных бухгалтерского учета для многоцелевого использования, в том числе и для принятия управленческих решений. Происходит объединение бухгалтерского учета с другими видами учета и подсистемами управления, а также его интеграция с отдельными функциями разных подсистем, основанная на многократном использовании однократно введенных первичных документов.

В условиях рыночной экономики, когда появилось много малых предприятий и фирм, крупные вычислительные центры потеряли свое главенствующее положение. При автоматизации управленческих функций произошла переориентация на использование микропроцессорной техники. В настоящее время рынок технических средств предполагает широкий выбор персональных компьютеров различной конфигурации на базе микропроцессоров (Intel Pentium, ADM), которые обладают высоким быстродействием, большой емкостью постоянной, оперативной и внешней памяти (магнитные и оптические диски, CD-ROM), а также различных видов мониторов, печатающих устройств, в том числе наиболее совершенных - лазерных и струйных принтеров, сканеров и т. д.

Персональные компьютеры обеспечивают формирование первичных документов и учетных регистров, что дает возможность организовать автоматизированное рабочее место (АРМ) с использованием диалогового режима. АРМ организуется на базе персонального компьютера (ПК), который может использоваться либо автономно, либо во взаимосвязи с другими ЭВМ:

1. В первом случае организуется АРМ с **замкнутым** циклом обработки данных.
2. Во втором - информационный обмен обеспечивается между отдельными АРМ на уровне документа, машинного носителя или автоматический информационный обмен на уровне создания **локальной вычислительной сети**.

При проектировании и создании АРМ бухгалтера можно выделить два основных вида обеспечения: **техническое и программное**. **Стадия технического обеспечения** - приобретение персонального компьютера и создание условий для его рационального и эффективного применения (комплектация необходимой периферией). **Программное обеспечение** - это тот инструментарий, с помощью которого бухгалтер на своем рабочем месте, оснащенном ПК, может вести весь процесс обработки данных, начиная с ввода в машину информации и заканчивая получением регистров бухгалтерского учета.

С вводом в эксплуатацию АРМ бухгалтера на базе ПК происходит распределение функций и операций между бухгалтером и персональным компьютером. **Бухгалтер выполняет операции:**

1. По сбору первичных документов.
2. Контролю их достоверности.
3. Подготовке для машинной обработки.
4. Вводу данных в ПК и записи их на носители (диски, дискеты).
5. Управлению их обработки на машине.
6. Получению регистров выходной информации.
7. Контролю, анализу и регулированию расчетов.

Все вычислительные и группировочные операции, выборку, формирование и хранение информационных массивов, а также печать выходных ведомостей выполняет ПК.

Кроме того, использование в качестве технического средства АРМ бухгалтера современных персональных ЭВМ дает возможность одновременно с децентрализованной обработкой учетных данных обеспечить интеграцию информационной базы, сократить время обработки; ликвидировать разрыв во времени между хозяйственным процессом, получением первичной информации, ее обработкой и выдачей итоговой информации.

**Локальные сети** обеспечивают доступ к более мощным ЭВМ и общим базам данных, а также распределение баз данных по сети. Локальные сети могут иметь различную типологию построения, объединять однотипные и разнотипные ЭВМ:

1. Наиболее часто используется так называемая **звездообразная организация** локальной сети, когда одна микро-ЭВМ выполняет роль управляющей и к ней подключаются подчиненные АРМы на базе микро-ЭВМ. Таким образом можно организовать многоуровневую систему обработки данных на базе использования различных типов ЭВМ и операционных систем.
2. При организации АРМ бухгалтера используются также **сети с кольцевым подключением** микро-ЭВМ или через общую шину. Если микро-ЭВМ кольцевой сети выполняет управляющие функции, то она может обеспечить информационно-вычислительное обслуживание определенного участка учета.

Объединение микро-ЭВМ в локальную вычислительную сеть в пределах одного предприятия дает возможность использовать их в качестве средства построения взаимосвязанных АРМ, обеспечивающих полную автоматизацию бухгалтерского учета. АРМ бухгалтера организуется по функциональному признаку и охватывает участки учета основных средств, материальных ценностей, труда и заработной платы, финансово-расчетных операций, затраты на производство готовой продукции, а также сводный учет и отчетность.

### ***Информационное обеспечение компьютерной обработки учетных данных бухгалтерского учета.***

Информационное обеспечение компьютерной обработки данных бухгалтерского учета состоит из **внемашинного и внутримашинного**.

Основными носителями **внешней** информации при автоматизированной обработке являются входные и выходные документы, то есть носители информации утвержденной формы, имеющие юридическую силу. Входная документация содержит первичную необработанную информацию, отражающую состояние объекта управления; заполняется вручную либо при помощи технических средств. Выходная документация включает сводные, сгруппированные данные, полученные в результате автоматизированной обработки, и изготавливается, главным образом на печатающих устройствах.

**Внутримашинное информационное обеспечение** включает все виды специально организованной информации, представленной в форме, удобной для восприятия техническими средствами. Это файлы, базы и банки данных, базы знаний, а также их системы. Информация записывается на магнитном диске в

памяти компьютера. По содержанию внутримашинное информационное обеспечение представляет собой совокупность фактических сведений, используемых в хозяйственной деятельности объекта. Его состав и структура определяется способами организации файлов, баз и банков данных, взаимодействием между ними, развитием их во времени.

Пофайловая организация информационного обеспечения состоит в формировании различных массивов. Классифицировать их можно по различным признакам:

1. По смысловому содержанию.
2. По способам использования.
3. По назначению.
4. По организации.
5. По роли в машинной обработке и технологии использования массивы классифицируются следующим образом:
6. Постоянные массивы.
7. Текущие (переменные) массивы.
8. Промежуточные массивы.
9. Выходные массивы.
10. Хранимые массивы.
11. Поисковые (информационные) массивы.
12. Служебные массивы.

Все виды массивов составляют информационный фонд компьютерной системы, представляющей собой динамичную совокупность взаимосвязанных элементов информации. Для поиска файлов на магнитном диске создаются каталоги. Каталоги представляют собой оглавление диска, в который записываются краткие сведения о файле.

База данных – это специальным образом организованное хранение информационных ресурсов в виде интегрированной совокупности файлов, обеспечивающее удобное взаимодействие между ними и быстрый доступ к данным.

Банк данных – автоматизированная система, составляющая совокупность информационных, программных технических средств и персонала, обеспечивающих хранение, накопление, обновление, поиск и выдачу данных. Главными составляющими данных являются база данных и программный продукт, называемый системой управления базой данных.

Главными показателями баз и банков данных являются конечные пользователи, то есть специалисты, ведущие различные участки учетной работы. Их состав неоднороден, они различаются по классификации, степени профессионализма, уровню в системе управления: например, главный бухгалтер, бухгалтер и т. д. Удовлетворение их информационных потребностей – это решение большого числа проблем в организации внутримашинного информационного обеспечения. Специальную группу пользователей банком данных образуют прикладные программисты, обычно они играют роль посредников между базой данных и конечными пользователями, так как создают удобные пользовательские программы на языках системы управления базами данных. Централизованный характер управления данными вызывает необходимость администрирования такой сложной системы как банк данных.

Преимущества работы с банком данных для пользователя окупают затраты и издержки на его создание, поскольку:

1. Повышается производительность работы пользователей, достигается эффективное удовлетворение их информационных потребностей.
2. Централизованное управление данными освобождает прикладных программистов от организации данных, обеспечивает независимость прикладных программ от данных.
3. Развитая организация базы данных позволяет выполнять разнообразные нерегламентированные запросы, новые предложения.
4. Снижаются затраты не только на создание и хранение данных, но и на их поддержание в аккуратном и динамичном состоянии, уменьшаются потоки данных, циркулирующих в системе, сокращается их избыточных и дублирование.

Как банк, так и база данных могут быть сосредоточены на одном компьютере или распределены между несколькими компьютерами. Для того, чтобы данные одного исполнителя были доступны другим или наоборот, эти компьютеры должны быть соединены в единую вычислительную систему с помощью вычислительных сетей. Состав информационной многоуровневой распределенной базы данных определяется в ходе составления рабочего проекта компьютеризированной информационной системы предприятия. В типовых проектах, как правило, предусматривается состав базы данных, единых для всех предприятий (план счетов бухгалтерского учета, виды оплат и удержаний по заработной плате, виды

операций движения материалов, типовые проводки и т. д.). Пользователь по своему усмотрению может вносить изменения в эти массивы, создавая другие базовые массивы, состав которых определяется отдельным пользователем и заполняется им вручную (подразделения, сотрудники, материалы и др.).

К информационному обеспечению бухгалтерского учета относятся ряд типовых отечественных информационно – справочных систем (ИСС): СПС «КонсультантПлюс», «Гарант», «Налоги России», «Юридический справочник» и др.

В настоящее время на рынке информационно – справочных систем работает довольно много компаний – создателей ИСС и очень большое число сервисных фирм, осуществляющих поставку и текущее обслуживание компьютерных правовых баз. Наиболее известны в России следующие продукты и разработавшие их компании:

1. «Гарант» (НПП «Гарант –Сервис»).
2. «КонсультантПлюс» (Компания «Консультант Плюс»).
3. «Кодекс» (Центр компьютерных разработок).

В числе систем, созданных государственными предприятиями для обеспечения потребностей в правовой информации государственных ведомств, следует отметить:

1. «Система» (НТЦ «Система» при ФАПСИ).  
Кроме того, на российском рынке представлены такие системы, как:
2. «Эталон» (НЦ ПИ при Министерстве юстиции РФ).
3. «ЮСИС» (фирма «Интралекс»).
4. «Юридический мир» (издательство «Дело и право»).
5. «Референт» (фирма «Референт – Сервис»).
6. «Ваше право» и «Юристконсульт» (фирма «Информационные системы и технологии»).
7. Системы «1С: Кодекс», «1С: Гарант», «1С: Эталон» (фирма «1С»).

Степень распространенности продуктов той или иной компании на российском рынке весьма различна и в настоящее время точно оценить ее не представляется возможным, а данные, иногда публикуемые самими компаниями, могут быть довольно субъективными. Тем не менее среди частных компьютерных фирм, которые разрабатывают и предлагают на рынке правовые базы, можно выделить несколько наиболее популярных компаний: «КонсультантПлюс» и «Гарант».

#### **СПС «КонсультантПлюс».**

СПС «КонсультантПлюс» разработана АО «Консультант Плюс» и внедряется с 1992 г. За первые три года с основания Сети «КонсультантПлюс» были выпущены такие системы, как «РегиональныеВыпуски», «ДеловыеБумаги», «КонсультантБухгалтер», «КонсультантПлюс: ВерсияПроф», «КонсультантПлюс: БазоваяВерсия», «КонсультантПлюс: МосковскийВыпуск». Уже тогда все информационные банки (ИБ) «КонсультантПлюс» актуализировались по уникальной технологии «кусочного» пополнения и обладали такой передовой на тот момент возможностью, как гипертекст. Итоги почти трехлетнего развития Сети были подведены на втором семинаре региональных информационных центров Сети, которых к 1995 г. насчитывалось 230, а установленных у пользователей систем было 30 000.

#### **Основные этапы развития Сети «КонсультантПлюс».**

##### **1995 год.**

Начало перевода всех DOS-версий систем «КонсультантПлюс» под графическую оболочку Microsoft Windows. Ввод 5-ой версии программной оболочки «КонсультантПлюс». В этой версии реализованы: гипертекст, новый тематический рубрикатор, папки и закладки пользователя. Выпущена система «КонсультантАрбитраж» (сегодня ИБ «СудебнаяПрактика»).

##### **1996 год.**

Выпущены: информационный комплекс «Эксперт», ИБ «Россия-СНГ» (ИБ «МеждународноеПраво»), сводный банк «РегиональноеЗаконодательство»; введена телекоммуникационная передача данных в РИЦ.

##### **1997 год.**

Выпущена система «КонсультантФинансист». Компания «КонсультантПлюс» одержала победу в тендере на разработку нового классификатора правовых актов РФ. Создана новая 32-разрядная Windows-версия 6.0. Системы «КонсультантПлюс» прошли тестирование Microsoft и получили первый логотип «Designed For Microsoft Windows NT and Windows 95».

##### **1998 год.**

Вышла в свет версия 6.10 с новыми возможностями, которая прошла сертификацию на совместимость с Windows NT и 98. Сеть «КонсультантПлюс» провела первую Программу поддержки российского бухгалтера, в ходе которой 25 000 бухгалтеров бесплатно получили спецвыпуск системы «НалогиБухучет».

### **1999 год.**

Стартовала Программа бесплатного обучения пользователей работе с системами «КонсультантПлюс». Выпущен в свет учебник «Введение в правовую информатику». В системах появилась новая услуга – «БизнесСправочник». Завершена работа над классификатором правовых актов РФ, который позднее был одобрен Президентом РФ.

### **2000 год.**

В системах «КонсультантПлюс» - полмиллиона документов. Запущен масштабный проект «КонсультантПлюс» - системы по документам ФАС. «КонсультантПлюс» выпускает журнал для бухгалтеров – «Главная книга». Выпущены сразу три системы : «ДокументыСССР», «КорреспонденцияСчетов», «КомментарииЗаконодательства». На www-сервере «КонсультантПлюс» в свободном доступе открыт банк данных «Копии правовых актов: Российская Федерация». Документы банка представлены в графическом формате. Система «КонсультантПлюс» первой из российских программ получила логотип «Certified for Microsoft Windows – Windows 2000 Professional».

### **2001 год.**

Выпущен банк данных «Строительные нормативы». Появился информационный блок Приложение «БухгалтерскиеИздания». К концу года выпущена версия «КонсультантПлюс 7.0», в которой осуществлены многие принципиально новые возможности, востребованные пользователями. В свободном доступе открыт банк данных «Библиотека копий официальных публикаций правовых актов», созданный в рамках совместного некоммерческого проекта издательства «Юридическая литература» и компании «Консультант Плюс».

### **2002 год.**

Сети «КонсультантПлюс» - 10 лет! В этом юбилейном году версия «КонсультантПлюс 7.0» первой из российских программ получает логотип «Designed for Microsoft Windows XP». Компания «Консультант Плюс» принимает участие в создании нового сайта президента России. Выпущены система «Законопроекты», а также некоммерческий продукт для средних школ – «КонсультантПлюс: СредняяШкола». Итогом этого юбилейного года для Сети «КонсультантПлюс» стало преодоление отметки в миллион документов, включенных в СПС «КонсультантПлюс».

### **2003 год.**

Выпущена тренинго-тестирующая система «КонсультантПлюс» - электронный учебно-методический материал. Началось промышленное тестирование принципиально новой Технологии 3000. Введен новый стандарт качества сервисного обслуживания пользователей. «КонсультантПлюс» очередной раз побеждает в рейтинге «Компьютерная Элита». У пользователей установлено 500 000 систем «КонсультантПлюс»! Начало перевода всех пользователей на Технологию 3000.

Таким образом, с начала 2001 г. компания «Консультант Плюс» устойчиво занимает одну из лидирующих позиций на территории России. Сеть компании «Консультант Плюс» объединяет более 300 региональных информационных центров, производящих поставку СПС, сервисное обслуживание и передачу информации пользователям.

Нормативные акты поступают в «Консультант Плюс» на бумажных носителях непосредственно из Администрации Президента РФ, Правительства РФ, Минфина России и других официальных органов власти. Документы вводятся в системы только с официальных текстов. Копии всех официальных текстов хранятся в архиве компании «Консультант Плюс» и в случае необходимости могут быть предоставлены пользователю. Каждый новый документ включается в системы «КонсультантПлюс» только после специальной многоуровневой проверки на соответствие оригиналу.

Все системы семейства «КонсультантПлюс» можно разделить на четыре группы: справочные правовые системы по федеральному, региональному законодательству, по международному праву и справочные системы поддержки принятия решений. В каждой программе «КонсультантПлюс» имеется перечень всех справочных правовых баз с указанием примерного количества документов в базе на определенную дату.

В семействе «КонсультантПлюс» есть универсальная справочная правовая система, содержащая все нормативные акты РФ, - система «КонсультантПлюс: ВерсияПроф». Пользователь может приобрести и поставить на сопровождение любое количество баз. Продажа систем производится в любом наборе, как локальные, так и сетевые с сохранением одновременного поиска по нескольким базам и межбазовых гипертекстовых ссылок. Сопровождение каждой базы осуществляется с выбранной пользователем периодичностью.

В большом и многоплановом семействе «КонсультантПлюс» особое место занимает система «КонсультантБухгалтер: ВерсияПроф». Данная система предназначена для предприятий, использующих при ведении бухгалтерского учета общий план счетов. В «КонсультантБухгалтере» впервые были

представлены нормативные документы, консультации сотрудников государственных и аудиторских фирм по вопросам бухучета и налогообложения, а также схемы учета хозяйственных операций.

Процесс непрерывного реформирования экономики, постоянное столкновение политических, межведомственных, территориальных интересов привели к чрезвычайной запутанности нормативной базы. В наибольшей степени это коснулось законодательства в области финансов. Причем ответственность за неверно принятое решение в этой сфере деятельности наиболее высока. Именно поэтому бухгалтеры являются одной из основных категорий пользователей справочных правовых баз.

Система «КонсультантБухгалтер: ВерсияПроф» состоит из информационных банков: «НормативныеДокументы», «ВопросыОтветы», «КорреспонденцияСчетов».

Информационный банк «НормативныеДокументы» содержит документы федерального законодательства, для него отбираются все правовые документы федерального уровня, которые могут понадобиться бухгалтеру любой квалификации для решения вопросов, связанных с налогообложением и бухучетом. Основу этого банка составляют документы, устанавливающие порядок налогообложения и правила ведения бухгалтерского учета в России. В него включены Налоговый кодекс РФ, Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и многие другие документы.

Кроме того, здесь представлены практически все федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, вводящие на территории РФ налоги и сборы и устанавливающие порядок их применения.

Во все системы «КонсультантПлюс» по федеральному законодательству включен «Календарь Бухгалтера», находящийся в разделе «Справочная информация», выпускаемый ежеквартально, в котором отражена информация о сроках уплаты и представлении расчетов по налогам, сборам и платежам, а также о сроках подачи форм федеральной статотчетности.

Специалисту, работающему в области налогообложения и финансов, важны не только нормативные документы, но и консультации, обобщающие практику применения законодательства.

Система «КонсультантПлюс: ВопросыОтветы» содержит консультации по налогообложению и бухгалтерскому учету. Она дает пользователю возможность всегда иметь под рукой тысячи консультаций, описывающих большинство типичных ситуаций, возникающих в хозяйственной деятельности предприятий или организаций, сравнивать различные мнения по конкретной тематике, высказываемые как авторами, представляющими официальную точку зрения различных государственных ведомств, так и независимыми экспертами.

Информационная база «КорреспонденцияСчетов» содержит около 20 тыс. проводок. А что может быть важнее проводок для бухгалтера? Здесь нашли отражение основные схемы учета, то есть последовательность проводок финансово-хозяйственных операций, примеры со ссылками на нормативные документы.

Все базы «КонсультантПлюс» связаны между собой через гипертекстовые ссылки, позволяющие нажатием клавиши моментально перейти, например, из текста консультации в текст нормативного документа, на который ссылается автор ответа. Самое главное, что дает гипертекст пользователям «КонсультантБухгалтера», - это возможность без дополнительных усилий проследить логику рассуждений автора, быстро просматривая по ходу чтения консультации нормативные акты, используемые им для аргументации своей позиции по тому или иному вопросу. Надо отметить, что только компьютерные системы могут предоставить такую возможность. Технология обновления информационного банка пользователя позволяет провести его быстро, без больших материальных и временных затрат (без полной замены БД).

### **Информационно-справочная система «Гарант».**

Другая популярная среди пользователей компьютерная фирма-разработчик информационно-справочных систем – научно-производственное предприятие (НПП) «Гарант-Сервис».

Нормативные акты поступают в компанию «Гарант» непосредственно из Администрации Президента РФ, Правительства РФ, Минфина России, ЦБ РФ, Государственного таможенного комитета РФ и других официальных источников как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

Информационно-справочная программа «Гарант» распространяется с 1990 г. и вполне заслужено пользуется широкой популярностью у большого числа пользователей на рынке ИСС. В системе «Гарант» имеются следующие виды поиска : по реквизитам, ситуации, источнику опубликования, классификатору, словарю терминов.

ИСС «Гарант» содержит документы, необходимые для работы руководителей, бухгалтеров, юристов, аудиторов, финансистов, а также работников строительной, медицинской и фармацевтической отраслей.

В системе «Гарант» имеется целая группа малых и больших информационно-правовых блоков. Из них пользователь может выбрать необходимые ему по роду деятельности и составить индивидуальный комплект, в котором будет осуществляться сквозной поиск документов. Комплект «Гарант-Максимум» включает все блоки по федеральному законодательству и один блок регионального. В данный комплект входят документы по всем разделам законодательства: уголовное, административное и международное право, а также судебная и арбитражная практика и многое другое.

Некоторые специальные информационные блоки не имеют на сегодняшний день аналогов в других ИСС. Среди них «Законодательство в схемах», «проекты законов», «Комментарии к законодательству», «Законодательство России на английском языке».

Компания «Гарант» производит первичную установку и дальнейшее сопровождение комплектов. Пользователь может приобрести один комплект или несколько. По желанию пользователя устанавливаются:

1. Вариант поставки комплекта – локальный, сетевой однопользовательский, сетевой многопользовательский.
2. Периодичность получения новых текущих версий: от ежедневного до ежеквартального.
3. Способ обновления комплекта: личное, с курьером, почтовое, по телекоммуникационным сетям.
4. Вид носителей информации для предоставления текущих обновлений версий системы «Гарант»: переносной HDD, CD-ROM, или ZIP-диски.

При обновлении комплекта производится полная актуализация информационного банка данных. Таким образом, пользователь всегда работает с актуальной версией документа, но при желании может перейти по ссылке в предыдущую редакцию.

Существующие специализированные комплексы ориентированы на: руководящий состав, бухгалтеров, аудиторов, финансистов, юристов и т. д.

Комплекты «Гарант»:

1. «Гарант-Бухгалтер» состоит из трех малых блоков: «Налоги, бухучет, предпринимательство. Россия», «Налоги, бухучет, предпринимательство. Москва» (в регионах – малая база по законодательству данного региона) и «Вопросы и ответы по налогам и бухучету».
2. «Гарант-Главный Бухгалтер» состоит из трех больших блоков: «Законодательство России», «Московское законодательство», «Бухучет и аудит: разъяснения и консультации».
3. «Гарант-Главный БухгалтерПроф» включает три больших блока: «Законодательство России», «Московское законодательство», «Бухучет и аудит: разъяснения и консультации» и два малых: «Законодательство в схемах. Налоги, бухучет» и «Формы правовых документов».
4. Комплект «Гарант-Финансовый Директор» состоит из пяти больших блоков: «Законодательство России», «Московское законодательство», «Бухучет и аудит: разъяснения и консультации», «Банковское законодательство», «Законодательство в схемах» и два малых: «Толковый словарь «Финансы, налоги, бухучет» и «Формы правовых документов».
5. Комплект «Гарант-Максимум» содержит все блоки по федеральному законодательству и один блок по региональному законодательству.

Кроме того, в комплекты бесплатно, по желанию пользователя, записывается блок «Архивы Гаранта».

В 2001 г. компания «Гарант» совместно с «КонсэкоПресс» разработала и начала активно внедрять интересный проект – «Законодательство в схемах», который уже содержит около 2000 схем, а также «Законодательство в схемах. Налоги, бухучет», который на сегодняшний день содержит порядка 1000 схем и таблиц.

Довольно часто возникает ситуация, когда при обращении к той или иной ИСС пользователю известна только рассматриваемая проблема, а информации о формальных реквизитах документа нет. В таких случаях без мощной системы поиска по ситуации найти нужную нору права практически невозможно. В ИСС «Гарант» эту задачу решает двухуровневый словарь ключевых слов («Энциклопедия ситуаций»). Пользователь получает конкретные фрагменты документов, соответствующие запросу.

В системе «Гарант» предусмотрена возможность отбора группы **документов** в соответствии с условиями, определенными пользователем. Данная функция называется фильтрацией. Вы можете использовать ее отдельно (при работе со списками документов, респондентов или корреспондентов), а также совместно с любым видом поиска (по реквизитам, по ситуации и т. д.). Также в системе имеется «Толковый Словарь «Бизнес и Право», содержащий основные бизнес-термины (на русском и английском языках), их толкования и перечисления названий документов, в которых эти термины присутствуют.

«Гарант» ставит целью создание удобства в работе своих пользователей и при этом стремится максимизировать объем юридической обработки информации.

## **Характеристика бухгалтерского программного обеспечения.**

Важным элементом реализации технологии обработки учетных задач является его **программное обеспечение**. Российский рынок бухгалтерского программного обеспечения стремительно развивается. Достаточно большое количество фирм занимается созданием бухгалтерских программ и техническим сопровождением своих продуктов.

Можно выделить 3 этапа в развитии отечественного рынка бухгалтерских программ.

**1 этап** относится к первой половине 80-х г.г., когда поток персональных компьютеров из-за рубежа сопровождался переносом ряда программ с больших ЭВМ и созданием «программ – самоделок».

**Второй этап** связан с рождением в начале 90-х г.г. большого числа коммерческих структур, что привело к необходимости создания программного обеспечения для ведения простой бухгалтерии. Спрос рынка был удовлетворен рядом фирм, сумевших быстро и достаточно успешно, откликнуться на его потребности. Наибольшее признание получили бухгалтерские программы фирм: «1С» (1С: Бухгалтерия), «Хакерс – Дизайн» (Финансы без проблем), «ДИЦ» (Турбо Бухгалтер). Многие группы программистов разрабатывают в это время различные программы «под заказ». В дальнейшем наиболее успешные из этих разработок появились на рынке, в том числе программные продукты фирмы «Инфософт», «ПоритетСофт», «Инфин», «Парус», «Атлант Информ» и др.

**Третий этап** развития программного обеспечения относится к концу 90-х г.г. и связан с переходом от упрощенного учета к профессиональному, в том числе управленческому учету. В современных разработках серьезное внимание уделяется возможности работы в компьютерных сетях, накоплению статистики, работе с несколькими планами счетов, анализу финансово-хозяйственной деятельности. В настоящее время рынок программных средств **автоматизации** бухгалтерского учета продолжает интенсивно развиваться.

Наиболее распространенные в России следующие программные продукты автоматизации бухгалтерского учета:

### **Программа «1С:Бухгалтерия».**

«1С:Бухгалтерия» позволяет автоматизировать ведение всех разделов **бухгалтерского учета**:

1. Операции по банку и кассе.
2. **Основные средства и нематериальные активы.**
3. Материалы.
4. Товары и услуги, выполнение работ.
5. Учет производства продукции.
6. Учет валютных операций.
7. Взаиморасчеты с организациями.
8. Расчеты с подотчетными лицами.
9. Расчеты по зарплате.
10. Расчеты с бюджетом.
11. Другие разделы учета.
12. При реализации программы использовались гибкие возможности учета:
13. Использование нескольких планов счетов одновременно.
14. Многоуровневые планы счетов.
15. Многомерный аналитический учет.
16. Многоуровневый аналитический учет.
17. Количественный учет.
18. Многовалютный учет по неограниченному числу валют.
19. Ведение на одном компьютере учета для нескольких предприятий.
20. Ведение консолидированного учета.
21. Учет импортных товаров в разрезе ГТД (автоматический подбор необходимых номеров ГТД при выписке счетов-фактур).

Программа позволяет выполнять ввод, хранение и печать любых первичных документов.

«1С:Бухгалтерия» позволяет автоматизировать подготовку любых первичных **документов**:

1. Платежные поручения.
2. Счета на оплату и счета-фактуры.
3. Приходные и расходные кассовые ордера.
4. Акты, накладные, требования, доверенности.
5. Другие документы.

Средства работы с документами позволяют организовать ввод документов, их произвольное распределение по журналам и поиск любого документа по различным критериям: номеру, дате, сумме, контрагенту.

«1С: Бухгалтерия» включает набор стандартных отчетов, позволяющих получить информацию за произвольный период, в различных разрезах и с необходимой степенью детализации.

Отчеты по синтетическому учету:

1. Оборотно-сальдовая ведомость.
2. Шахматная ведомость.
3. Главная книга.
4. Журнал-ордер и ведомость по счету.
5. Анализ счета – за период и по датам.
6. Карточка счета.

Отчеты по аналитическому учету:

1. Оборотно-сальдовая ведомость по счету в разрезе объектов аналитического учета.
2. Журнал-ордер в разрезе объектов аналитики.
3. Анализ счета в разрезе объектов аналитики.
4. Отчет «Диаграмма» - позволяет представить бухгалтерскую информацию в графическом виде.

Отчеты по разделам учета:

1. Анализ объекта аналитики по счетам.
2. Карточка операций по объекту аналитики.
3. Кассовая книга.
4. Книги продаж и покупок.
5. Отчеты по ОС и НМА.
6. Отчеты по заработной плате и т. д.

Кроме того, программа «1С: Бухгалтерия» формирует регламентированную отчетность:

1. Ввод, заполнение и печать бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, а также отчетов в фонды..
2. В «Ручном» режиме заполнения отчетов бухгалтер вводит основные показатели, а программа рассчитывает все итоговые и производные показатели.
3. В автоматическом режиме программа заполняет отчеты на основании введенных за период хозяйственных операций.
4. Перед формированием отчетов специальный режим позволяет проверить состояние учета и выявить ошибки бухгалтера, не позволяющие правильно составить отчетность.
5. Режим расшифровки позволяет получить «обоснование» заполненных автоматически показателей вплоть до каждого первичного документа и хозяйственной операции.
6. Формы отчетности ежеквартально обновляются фирмой «1С» и бесплатно предоставляются зарегистрированным пользователям.

В комплект поставки программы кроме основной Типовой конфигурации входит также «Упрощенная конфигурация». Ее применение целесообразно в следующих случаях:

1. Когда на предприятии ведется достаточно простой учет и не требуется высокий уровень автоматизации ведения учета.
2. Когда предполагается существенно перестраивать структуру учета по отношению к методологии, заложенной в типовой конфигурации.
3. Когда программа используется в целях освоения, а также для организации учебного процесса по обучению бухгалтерскому учету и работе с «1С: Бухгалтерией».

«1С: Бухгалтерия» является готовым решением, позволяющим вести учет без дополнительных доработок и настроек.

Кроме того, она может быть адаптирована к любым особенностям учета на конкретном предприятии. В состав системы входит Конфигуратор, который позволяет:

1. Настраивать систему на различные виды учета и реализовать любую методологию учета.
2. Редактировать свойства справочников: изменять состав хранимой информации, количество уровней вложенности, тип кода (числовой, текстовый) и другие.
3. Создавать новые справочники произвольной структуры.
4. Настраивать внешний вид и поведение форм для ввода информации.
5. Редактировать существующие и создавать новые необходимые документы любой структуры.
6. Изменять экранные и печатные формы документов.

7. Создавать новые журналы для работы с документами и произвольно перераспределять документы по журналам.
8. Редактировать формы и алгоритмы формирования стандартных отчетов.
9. Создавать любые дополнительные отчеты и процедуры обработки информации.
10. Описывать поведение элементов системы на встроенном языке.

Основное назначение средств работы с распределенными информационными базами – организация единой системы автоматизированного учета на предприятиях, имеющих территориально удаленные объекты: филиалы, склады, магазины, пункты приема заказов и иные подобные подразделения, не связанные локальной сетью:

1. Ведение неограниченного количества автономно работающих информационных баз.
2. Полная или выборочная синхронизация данных.
3. Настройка состава синхронизируемых данных.
4. Произвольный порядок и способ передачи изменений.

Использование средств управления распределенными информационными базами не ограничивает действия пользователей системы. Все изменения данных система отслеживает автоматически и передает их в соответствии с описанными правилами синхронизации.

«1С: Бухгалтерия» включает разнообразные сервисные возможности:

1. Контроль корректности вводимых проводок.
2. Табло счетов (оперативный просмотр итогов по счетам).
3. Проверка возможности удаления «неиспользуемых» бухгалтерских счетов, объектов аналитики, документов.
4. Вызов компьютерного видеокурса.
5. Вызов справочной системы с диска информационно-технологического сопровождения (ИТС) или «1С:ГАРАНТ правовая поддержка».
6. Управление правилами округления сумм.

В «1С: Бухгалтерии» довольно удобный пользовательский интерфейс:

Путеводитель по конфигурации предназначен для быстрого освоения программы бухгалтером. Он позволяет ознакомиться с порядком использования программы по конкретным разделам учета и тут же выполнить необходимые действия.

Режим комментирования проведения документов (формирование проводок). В процессе автоматического формирования проводок документами программа информирует пользователя о том, почему были сформированы те или иные проводки.

«Советы дня» подскажут эффективные приемы работы и удобные возможности системы.

Настраиваемые панели инструментов позволяют быстро получать доступ к часто используемым функциям программы.

Подробная контекстно-зависимая помощь сообщит о допустимых действиях во всех режимах работы программы.

«1С: Бухгалтерия» включает готовые режимы для обмена бухгалтерской информацией с другими программами системы «1С: Предприятие» и содержит разнообразные средства для связи с другими программами:

1. Возможность импорта и экспорта информации через текстовые файлы позволит обмениваться данными практически с любой программой.
2. Встроенный язык содержит средства работы с файлами формата DBF.

«1С: Бухгалтерия» поддерживает современные средства интеграции приложений: OLE, OLE Automation и DDE. Использование этих средств позволяет:

1. Управлять работой других программ, используя встроенный язык, например, форматировать отчеты и графики в Microsoft Excel.
2. Получать доступ к данным «1С: Бухгалтерии» из других программ.
3. Вставлять в документы и отчеты «1С: Бухгалтерии» объекты, созданные другими программами, например, помещать в первичные документы логотип фирмы.
4. Размещать в документах и отчетах рисунки и графики.

«1С: Бухгалтерия» включает средства, позволяющие администратору системы:

1. Вести список пользователей системы.
2. Назначать пользователям пароли на вход в систему.
3. Назначать пользователям права на доступ к информации, обрабатываемой системой.
4. Формировать индивидуальные пользовательские интерфейсы, включающие меню и панели инструментов.

5. Просматривать список работающих пользователей.
6. Получать историю работы пользователей.

Для предприятий с различным количеством совершаемых хозяйственных операций фирма «1С» предлагает разные версии программы «1С: Бухгалтерия»:

1. Однопользовательская версия.
2. Сетевая версия.
3. Версия для SQL (клиент-сервер).

При изменении законодательства и методологии учета выпускаются обновления конфигурации, которые бесплатно распространяются среди зарегистрированных пользователей. Режим обновления позволяет загрузить новые возможности без потери введенных пользователем данных.

Программа «Турбо Бухгалтер».

«Турбо Бухгалтер» - универсальная программа **автоматизации** бухгалтерского учета и делопроизводства предприятий. Она обеспечивает:

1. Ведение синтетического и аналитического, в том числе многовалютного учета.
2. Автоматизированное составление, хранение и печать первичных бухгалтерских **документов** и форм **отчетности**.
3. Настройку рабочего плана счетов, типовых операций, аналитического учета, форм первичных документов, форм отчетности и др.
4. Ведение учета на нескольких рабочих местах и ведение нескольких бухгалтерий на одном компьютере.

Программа «Турбо бухгалтер» совместима с другими компьютерными программами, что достигается за счет импорта проводок и операций.

При значительном количестве учитываемых операций программа позволяет организовать обработку информации на нескольких рабочих местах в локальной сети. Если рабочие места бухгалтеров не соединены каналами связи, то работа между ними может быть разделена с помощью организации нескольких журналов хозяйственных операций (для каждого бухгалтера – своего). Для обобщения информации осуществляется копирование при помощи дискет журналов на компьютер главного бухгалтера и их включение в общий журнал операций.

Схема ведения учета с помощью программы «Турбо Бухгалтер» состоит в следующем. **Хозяйственные операции** регистрируются посредством введения в журнал операций или с помощью режима типовых операций. При необходимости формируются первичные бухгалтерские документы, а затем программой генерируются типовые для данного документа проводки и вводятся в журнал. Справочники аналитических признаков типовых операций формируются заранее в соответствии с принятой на предприятии системой бухгалтерского учета. Данные первичных документов хранятся в картотеках и могут использоваться при составлении различных отчетов. По записям в журнале операций программа формирует различные внутренние отчеты:

1. Оборотные ведомости.
2. Оборотно-аналитические ведомости.
3. Журналы-ордера.
4. Главную книгу и т. д.

На основании журнала можно также получить регламентированные внешние отчеты, а также отчеты произвольной формы, созданные пользователем:

1. Баланс.
2. Расчеты по налогам и др.

Существует также возможность используя встроенный язык создавать достаточно сложные алгоритмы обработки информации в бланках, журналах, картотеках.

**Программный комплекс «БЭСТ».**

**Программный комплекс «БЭСТ»** (бухгалтерия, экономика и статистика) разработан фирмой «Интеллект – Сервис» и предназначен для автоматизации деятельности бухгалтерии, начиная с формирования первичной документации вплоть до Главной книги и набора бланков финансовой отчетности. На основе обобщенных данных пакет выполняет функции экономического анализа хозяйственной деятельности и формирования статистической отчетности по предприятию. Программа «БЭСТ» может быть применена на средних и малых предприятиях, в локальном варианте на предприятиях с объемом операций не более 40-50 в день. Обычно это предприятия с численностью 250 – 300 чел. Сетевая версия программы может использоваться на предприятиях с численностью 2000 – 2500 чел.

Программа «БЭСТ» обеспечивает:

1. Ведение сплошного учета, т.е. адекватное отражение каждой хозяйственной операции в рамках системы.
2. Непрерывность учета.
3. Организацию взаимосвязанного учета.
4. Осуществление многовалютного учета, многоуровневого разветвленного складского учета.

Данная программа представляет собой набор программных модулей, каждый из которых может функционировать как независимо, так и в составе комплекса. При всех условиях необходимо наличие модулей настройки ведения главной книги, так как только в них осуществляется привязка программы к компьютеру и настройка плана счетов.

Программа БЭСТ состоит из следующих подсистем (модулей):

**Модуль настройки и системных утилит.** В нем устанавливается начальная дата эксплуатации, настройка аппаратных средств, поддерживаются функции сервисного обслуживания баз данных и резервного копирования информации.

**Модуль «АРМ главного бухгалтера».** Здесь выполняется формирование и ведение всей системы синтетического и аналитического учета и общих системных классификаторов. Выполняются также функции учета хозяйственных операций, экспорт и импорт данных, формирование всей сводной отчетности и аналитических ведомостей.

**Модуль «Касса, подотчетные лица»** реализует возможность одновременного ведения нескольких касс, в том числе и валютной. В нем составляется регистр кассовых документов, формируется отчет кассира, распечатывается весь комплекс кассовых документов и документов по расчетам с подотчетными лицами.

**Модуль «Расчетные и валютные счета»** обеспечивает учет операций по расчетным, валютным и специальным счетам, а также учет кредитов. В нем формируются платежные документы (платежные поручения, требования-поручения и др.).

**Модуль. «Основные средства и нематериальные активы».** Здесь выполняется учет основных средств и нематериальных активов. Аналитический учет ведется в натуральном и стоимостном выражении в разрезе групп объектов, подразделений и материально ответственных лиц.

**Модуль «Управление закупками».** В нем осуществляется учет производственных запасов. Аналитический учет ведется по счетам, группам, объектам учета и складским помещениям. По этому модулю формируется более 30 аналитических отчетов.

**Модуль «Склад товаров и готовой продукции»** предполагает учет товаров и готовой продукции аналогично модулю «Управление закупками».

**Модуль «Управление продажами»** обеспечивает ведение учета заказов по предприятию, степени их выполнения, расчетов с клиентами, выписку расчетных документов на оплату и отгрузку, учет операций по комиссионной торговле и посреднических операций. Этот модуль напрямую связан с модулем «Склад товаров и готовой продукции».

**Модуль «Заработная плата»** реализован в двух вариантах: полный набор по всем системам оплаты и упрощенная форма (для предприятий с повременной оплатой труда). В нем ведутся лицевые счета по сотрудникам предприятий, имеется возможность настройки списка начислений (удержаний); формирования расчетно-платежных ведомостей, индивидуальных расчетных листов, расходных кассовых ордеров, налоговой и сводной отчетности по заработной плате.

**Другие модули.**

**Комплексная информационная система «ГАЛАКТИКА».**

Комплексная информационная система (КИС) «Галактика» предназначена для автоматизации всего спектра финансово-хозяйственной деятельности средних и крупных предприятий.

Масштабируемость и универсальность системы «Галактика» позволяет применять ее для предприятий различных отраслей (производство, торговля и оказание услуг), различного масштаба - от 20 сотрудников до нескольких тысяч работающих, различной структуры (холдинги, разветвленные сети предприятий, удаленные филиалы или, наоборот, территориально сосредоточенная компания).

КИС «Галактика» позволяет наладить эффективное управление материальными, человеческими и финансовыми ресурсами на предприятии. Основные блоки, из которых состоит система - это «Финансовый контур», «Контур логистики», «Контур бухгалтерского учета», «Контур управления производством», «Контур управления персоналом», «Контур управления взаимоотношениями с клиентами», «Контур администрирования».

Система предназначена в первую очередь руководителям предприятия, но нужна всем подразделениям компании. Решение охватывает всю организационную структуру предприятия, предоставляя каждому менеджеру удобный инструмент и эффективные рычаги управления.

Грамотное использование системы «Галактика» позволяет значительно увеличить эффективность управления предприятием, улучшить экономические показатели деятельности.

Система «Галактика» позволяет решать в автоматизированном режиме задачи планирования, оперативного управления, контроля результатов и корректировки планов, т.е. поддерживает так называемую «петлю управления».

С точки зрения решаемых задач систему «Галактика» можно условно разделить на несколько функциональных контуров. При этом модульность построения системы допускает как изолированное использование отдельных ее составляющих, так и их произвольные комбинации, диктуемые производственно-экономической необходимостью, а также интеграцию с существующими программными наработками.

**Контур управления персоналом** предназначен для автоматизированного учета кадров и выполнения вычислительных процедур, связанных с оплатой труда персонала предприятий.

**Управление персоналом.** Модуль обеспечивает процесс формирования, хранения и корректировки штатного расписания и личных карточек сотрудников предприятия по подразделениям, а также получение широкого спектра отчетов по штатному расписанию и кадрам. Ведение картотеки осуществляется путем формирования типовых приказов о приеме на работу, перемещении по службе, увольнении, предоставлении отпусков и формирование записей о нетрудоспособности.

**Заработная плата.** Модуль предназначен для автоматизации учетных и вычислительных процедур, связанных с оплатой труда персонала предприятий при повременной и сдельной формах оплаты. Предусмотрена передача данных о сотрудниках из модуля «Управление персоналом».

**Контур управления финансами** обеспечивает решение задач финансового менеджмента, предоставляет набор средств для управления бюджетом, ведения платежного календаря и финансового анализа.

**Управление бюджетом.** Модуль позволяет финансовым руководителям осуществлять планирование деятельности предприятий с помощью экономически обоснованных планов с точки зрения их реализуемости и эффективности.

**Платежный календарь.** Модуль предназначен для решения задач оперативного финансового менеджмента. Он является инструментом планирования и контроля исполнения финансовых обязательств, обеспечения абсолютной ликвидности предприятия, минимизации риска неплатежеспособности.

**Финансовый анализ.** Модуль ориентирован на предприятия всех форм собственности, в том числе и с особенностями предоставления отчетности по международным стандартам. Основной задачей модуля является оценка финансового состояния предприятия и выявление перспектив его дальнейшего развития.

**Контур бухгалтерского учета** – функционально полная система ведения бухгалтерского учета на предприятиях любой формы собственности и видов деятельности. Единое информационное пространство системы обеспечивает автоматическое отражение в бухгалтерском контуре всех хозяйственных операций. Механизм типовых хозяйственных операций - универсальное средство для формирования проводок.

**Касса.** В данном модуле выполняется формирование приходных и расходных кассовых документов, а также реализован учет полного цикла операций с подотчетными лицами.

**Финансово-расчетные операции (ФРО).** Модуль обеспечивает автоматизацию учета безналичных расчетов, валютных операций, а также содержит полный комплект бухгалтерских отчетов.

**Материальные ценности.** Модуль обеспечивает ведение складских документов и их распечатку по установленным формам; автоматизированное проведение операций инвентаризации, переоценки, внутреннего перемещения. Несколько сотен отчетных форм позволяют получить достоверную и полную информацию о состоянии складских запасов в любой момент времени.

**Основные средства и нематериальные активы.** Модули обеспечивают автоматизированное выполнение операций по учету наличия, износа, движения, а также по переоценке объектов основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА) предприятия.

**Хозяйственные операции.** Механизм типовых **хозяйственных операций** позволяет автоматизировать процедуру выполнения бухгалтерских проводок по хозяйственным документам. Реализована возможность формирования групповых проводок, уточнения сумм и отмены ошибочных проводок. Расчет сумм проводок выполняется по описанным пользователем алгоритмам.

**Бухгалтерская отчетность.** Модуль предназначен для формирования бухгалтерской отчетности итогового характера. В комплект поставки системы включаются типовые формы для годового бухгалтерского отчета и расчета налогов. Кроме того, предоставляется возможность создавать собственные формы для произвольных бухгалтерских и экономических отчетов.

**Консолидация.** Модуль предназначен для получения обобщенной (консолидированной) финансовой и бухгалтерской **отчетности** по корпорации.

**Векселя и кредиты.** Модуль предназначен для учета операций с векселями и другими ценными бумагами (ЦБ), а также операций кредитования.

**Фактические затраты.** Модуль ориентирован на использование в производственном секторе бухгалтерии предприятия и позволяет рассчитать свод фактических производственных затрат, фактическое исполнение смет накладных расходов, калькуляции фактической себестоимости единиц продукции.

**Контур логистики** охватывает разнообразные задачи, связанные с организацией и управлением производственной и коммерческой деятельностью предприятия.

**Управление договорами.** Этот модуль предназначен для автоматизации бизнес-процедур, связанных с заключением, исполнением и учетом договоров и контрактов, и может использоваться для автоматизации договорной деятельности во многих отраслях промышленности, транспорта торговли и т.д.

**Управление снабжением и Управление сбытом.** Эти модули позволяют осуществлять управление получением и реализацией материальных ценностей, услуг на основании счетов на закупку и продажу. По документам-основаниям автоматически формируются как товарные, так и финансовые сопроводительные документы. Разнообразные отчеты позволяют контролировать исполнение документов-оснований, в том числе, в интерактивном режиме.

**Складской учет.** Модуль обеспечивает ведение складских документов и их распечатку по установленным формам; автоматизированное проведение операций инвентаризации, переоценки, внутреннего перемещения. Несколько сот отчетных форм позволяют получить достоверную и полную информацию о состоянии складских запасов в любой момент времени.

**Поставщики, получатели.** Модуль предназначен для контроля за исполнением расчетов с контрагентами.

**Производство.** Модуль позволяет вести учет движения материальных ценностей (сырья, полуфабрикатов, готовой продукции) в процессе производства.

**Контур управления производством** позволяет автоматизировать техническую под готовку производства, технико-экономическое планирование на предприятиях различных отраслей промышленности, таких как: машиностроение и приборостроение; легкая, пищевая, химическая, горнорудная промышленность; черная и цветная металлургия.

**Техническая подготовка производства (ТПП).** Качество и полнота технической подготовки производства определяют в конечном итоге качество планирования и управления процессом производства. Модуль ТПП предназначен для использования в конструкторских отделах, службах технической документации, технологических, планово-экономических и планово-диспетчерских службах предприятия.

**Технико-экономическое планирование (ТЭП).** Основное назначение модуля - автоматизация формирования плана производства и производственных программ, расчет потребностей в материальных и трудовых ресурсах, калькуляция плановой себестоимости выпускаемой продукции.

**Убавление ремонтами.** Модуль предназначен для планирования ремонтных работ на предприятии и расчета фактических затрат на их проведение.

**Контур отраслевых и специализированных решений** осуществляет учет сырья, переданного для переработки сторонней организации, а также полученной от этой организации готовой продукции, также включает решение для автотранспортных предприятий; предприятий розничной торговли; организаций, где необходимо вести учет специальной и форменной одежды.

**Консигнация.** Модуль предназначен для управления операциями с товаром, принятым либо переданным на реализацию.

**Давальческое сырье.** Модуль предназначен для учета сырья, переданного для переработки сторонней организации, а также полученной от этой организации готовой продукции.

**Розничная торговля.** Учет товаров в розничной торговле имеет ряд особенностей, связанных с формированием различных составляющих отпускной цены и отражением их на соответствующих счетах бухгалтерского учета, а также формированием отчетов. Все эти особенности учтены при разработке модуля «Розничная торговля», который выполняет функции учета товаров в подразделениях розничной торговли (в сущности, это аналог модуля «Складской учет») и осуществляет связь программного обеспечения, используемого на кассовых аппаратах, с остальными модулями «Галактики».

**Автотранспорт.** Модуль предназначен для учета и анализа работы автотранспорта как на предприятиях, обеспечивающих перевозку грузов собственными средствами, так и на автотранспортных предприятиях, оказывающих услуги по перевозке грузов и пассажиров.

**Сервисное обслуживание.** Модуль предназначен для учета оказываемых услуг по ремонту и усовершенствованию изделий заказчика.

**Спецодежда.** Модуль является функциональной надстройкой модуля МБП и предназначен для учета наличия и выдачи специальной и форменной одежды (СФО) на промышленных предприятиях, в таможенных службах и воинских частях.

**Контур управления взаимоотношениями с клиентами** ориентирован на сотрудников отделов сбыта, технической поддержки, маркетинга, которые непосредственно взаимодействуют с клиентами, ответственны за регистрацию контактов с клиентами, продаж, сделок и договоров на гарантийное и абонентское обслуживание.

**«Клиент» и «Управление рекламными кампаниями».** Модули предназначены для сотрудников отделов сбыта, технической поддержки и маркетинга, которые непосредственно взаимодействуют с клиентами, ответственны за регистрацию контактов с клиентами, продаж, сделок и договоров на гарантийное и абонентское обслуживание и не имеют специальной подготовки в области программирования. Формируемая модулями агрегированная отчетность предназначена для менеджеров предприятий: начальников отделов сбыта и маркетинга и, возможно, президента или исполнительного директора.

**Контур администрирования** - набор сервисных средств для квалифицированного пользователя и программиста, обеспечивающих администрирование базы данных, корпоративный обмен данными, обмен документами с внешними информационными системами, а также проектирование пользовательского интерфейса и отчетов.

### ***Выбор информационных технологий и программ.***

Компьютер как физический объект (hardware) не решает все проблемы. Необходимо иметь также программы (software), которые помогут обеспечить эффективное функционирование предприятия во всех аспектах - в производстве (производительность), менеджменте, бухгалтерском учете, финансах, делопроизводстве и т. д. Для достижения гарантированного успеха при автоматизации бухгалтерского дела необходимо наличие следующих **семи факторов**:

1. Система, которую выбирают, должна удовлетворять следующим **требованиям**:
  - быть адаптируемой, то есть ее можно приспособить для существующего бизнеса и модифицировать, если время от времени меняются внутренние и внешние условия его функционирования;
  - быть хорошо документированной и легкой в использовании;
  - иметь поддержку и сопровождение со стороны местного представительства производителя программ, которое в состоянии профессионально и в срок отвечать на все вопросы пользователя.
2. Перед переходом на автоматизированную систему необходимо иметь хорошо отлаженную систему бухгалтерского учета с ручной обработкой.
3. Один из сотрудников фирмы должен нести полную ответственность за проект.
4. Весь персонал, так или иначе связанный с проектом (включая даже тех, кто будет вводить данные), должен участвовать как в планировании, так и во внедрении системы.
5. Директор фирмы обязан знать весь проект в деталях.
6. Менеджер по внедрению должен определять приоритет задач и быть готовым к их поэтапному выполнению.
7. Фирма должна спланировать бюджет для закупки необходимых компьютерных и программных средств в соответствии с уровнем ожидаемых результатов.

Рынок программных продуктов по **автоматизации** бухгалтерского учета непрерывно меняется, причем это касается структуры как предложения, так и спроса. Такие перемены обусловлены ростом уровня компьютерной подготовки специалистов-бухгалтеров, потребностями развивающихся малых предприятий, а также появлением более совершенного технического обеспечения по доступным ценам. Зачастую пользователю предлагаются десятки и сотни программных продуктов одного назначения, значительно отличающихся друг от друга по качеству и по цене. При этом как цена, так и количество продаж зачастую мало зависят от реального качества программного продукта. Это создает серьезную проблему для потенциальных пользователей. Перед ними стоит задача сориентироваться в многообразии программных продуктов и сделать правильный выбор.

Если бы разработчики программ заранее, еще до начала проектирования имели возможность получить достоверные данные о потребительских свойствах существующих программных продуктов, то вряд ли возникла необходимость наводнять рынок слишком большим числом программ одного назначения, несопоставимых по качеству.

При этом если бы покупатель мог сам оценить качество программного продукта, сравнить экономическую эффективность предлагаемых программных средств, провести оценку достоверности

информации, содержащейся в рекламных сведениях, то наверняка было бы меньше разочарования после покупки программных продуктов данного направления.

Такая ситуация не выгодна никому:

1. Ни самому продавцу, поскольку производить и предлагать рынку программные средства с заведомо худшими эксплуатационными возможностями бессмысленно, ибо слишком велики затраты на их разработку и слишком велик риск, что они не окупятся.
2. Ситуация не выгодна и обществу, которое несет при этом прямые и косвенные убытки. Произведенный, но не востребованный покупателем программный продукт, не имеет остаточной потребительской стоимости, его нельзя продать на запчасти, переплавить и т. д. Общество не получает отдачи от затрат интеллектуальных и финансовых средств, отвлеченных из других сфер.

Чтобы сделать правильный выбор, пользователю важно знать **основные показатели потребительского качества программных продуктов**. Известно множество показателей, используемых для характеристики качества разрабатываемых программ. Наиболее важные из них следующие:

1. Функциональная полнота.
2. Завершенность разработки.
3. Быстродействие.
4. Уровень требований к комплексу технических средств.
5. Возможность перенастройки на новые условия применения.
6. Возможность работы в сети.
7. Качество предоставляемой поддержки и сервиса.
8. Трудоемкость освоения и внедрения.
9. Качество пользовательского интерфейса.
10. Требования к уровню квалификации пользователя.
11. Удобство копирования и вывода информации.
12. Наличие и качество средств защиты от несанкционированного доступа.
13. Качество документации.

Каждый из названных показателей в зависимости от вида программного продукта может иметь разный удельный вес и разделяться на более мелкие составляющие.

Наглядное представление о параметрах перехода к компьютеризированной обработке данных представлено на рисунке:

### Основные параметры, учитываемые при выборе информационных технологий.

Влияние компьютеризированной обработки данных на бухгалтерский учет  
и аудит завершенной отчетности

Организационные изменения
Необходимые технические средства
Персонал
Централизация данных и разделение обязанностей
Методы подтверждения

Наглядность информации
Наглядность вводимой информации
Наглядность обработки данных
Наглядность отслеживания операций

Возможность появления ошибок
Уменьшение степени вовлечения персонала
Единообразие обработки информации
Несанкционированный доступ
Потери данных

## ***Разработка мероприятий по переходу на автоматизированную систему учета.***

Автоматизация бухгалтерского учета требует решения следующих **задач**:

1. Правильно выбрать необходимые программные средства, что весьма сложно в условиях их большого многообразия и отсутствия достаточной информации об их возможностях и достоинствах.
2. Формирование комплекса необходимых технических средств; определение их количества, учета технических и эксплуатационных характеристик, способа размещения, объема обрабатываемых данных, технологии автоматизированной обработки.

Бухгалтерский учет характеризуется рядом особенностей, которые предъявляют свои, специфические требования, как к используемым программным средствам, так и к возможностям вычислительной техники. К таким **особенностям** относятся следующие:

1. Система бухгалтерского учета охватывает весь производственный процесс предприятия, поэтому совокупность учитываемых явлений, факторов и процессов имеет разнообразный характер, а учетные информационные массивы содержат большое количество различных элементов. Это предполагает значительный объем постоянной и переменной информации, следовательно, используемые ЭВМ должны обладать большой памятью.
2. Алгоритмы обработки информации включают как несложные арифметические действия, так и сложные логические операции.
3. Между различными учетными объектами существуют сложные связи. Это означает, что осуществляемые хозяйственные операции имеют много измерений, каждое из которых должно своевременно отражаться в учете и быть доступным одновременно для различных структурных подразделений предприятия. Следовательно, ЭВМ должны обладать системой поддержки и возможностью управления большими динамическими массивами.
4. Система бухгалтерского учета призвана регистрировать все явления и факторы, которые вызывают изменения средств предприятия и их источников при условии, что информация возникает в различных местах. Используемые для этого технические средства должны обладать конкретными, а не универсальными возможностями; их следует размещать в местах возникновения и регистрации информации.

Автоматизация учетного процесса не только обеспечивает ряд общих преимуществ, но **частично изменяет и саму методику бухгалтерского учета**. В частности, это проявляется в следующем:

1. При внедрении системы автоматизированного документирования, в рамках которой первичный документ создается на машинном носителе (а в случае необходимости - его копия создается на бумажном носителе), появляется возможность одновременно с разработкой документа формировать типовые бухгалтерские проводки, что значительно сокращает учетный процесс и позволяет своевременно создавать необходимые отчеты.
2. Повышается аналитичность расчетов за счет возможности добавления к отдельным бухгалтерским счетам дополнительных признаков аналитики, в результате чего на этих счетах, кроме учетных данных, могут отражаться плановые или нормативные показатели.
3. Ускоряется процесс калькулирования за счет увеличения скорости, выполнения арифметических расчетов, повышается аналитичность информации калькуляционных листов благодаря одновременному привлечению большого круга статей.
4. Быстрее происходит процесс формирования бухгалтерской отчетности и, следовательно, сокращается отчетный период. Баланс, в случае необходимости, можно по запросу формировать ежедневно, еженедельно. Повышается достоверность и аналитичность отчетности.

Перевод бухгалтерского учета на автоматизированную форму одновременно с увеличением скорости учетного процесса, обеспечением простоты и доступности при работе с документами становится важным элементом учетной политики любого предприятия.

## Примеры организационных изменений в учете и аудите при переходе к компьютеризированной обработке данных.

Наименование	Примеры
Необходимые технические средства.	Выбор и приобретение компьютеров и бухгалтерских программ (ППП), наиболее соответствующих потребностям и финансовым возможностям предприятия-клиента.
Персонал.	Один ППП требует самого минимального обучения бухгалтера, а для эксплуатации других полномасштабных ППП нужна квалифицированная команда системных администраторов и прикладных программистов, операторов, а также операторов по контролю за данными.
Централизация данных и разделение обязанностей.	Возможны изменения организационной структуры бухгалтерии. Можно обрабатывать и тщательно контролировать данные в одном отделе, однако это потенциально ослабляет контрольные возможности сотрудников из других подразделений, в том числе для сравнения и анализа результатов.
Методы подтверждения.	Автоматическое подтверждение (санкционирование) некоторых типовых операций, например, удержания из всех видов заработка и начисления на них взносов во внебюджетные фонды.

Процесс создания программного продукта, период обладания правами на него и его модификации, защиты от «пиратского» использования в совокупности составляют понятие **«жизненный цикл программного продукта»**, который вовлекает в себя определенный круг участников. В частности, к ним относятся:

1. Авторы - постановщики задания.
2. Непосредственные исполнители задания.
3. Инвестор, на чьи средства создается продукт.
4. Фирма-правообладатель.
5. Дилеры, копирующие и распространяющие программу.
6. Конечные пользователи и иные участники.
7. Налоговые инспекторы.
8. Таможенники.
9. Бухгалтеры-пользователи.

Каждый из указанных участников обладает или хочет обладать определенными правами на создаваемый программный продукт, в силу чего между ними возникает целая система взаимоотношений, интересов, пожеланий и претензий. В настоящее время в России только начала создаваться нормативно-правовая база отношений в сфере интеллектуальной собственности и появился ряд организаций, профессионально занимающихся авторскими правами на программные продукты. Право на результаты интеллектуальной деятельности - это **исключительное право**. Чтобы некий объект по закону считался объектом творческой деятельности и подпадал под защиту исключительного права, ему должна быть свойственна или новизна решения, или оригинальность формы.

Специально для компьютерных программ и баз данных разработана процедура их регистрации. Согласно Закону Российской Федерации «Об авторском праве и смежных правах» от 09.07.93 № 5351-1 (с измен от 19.07.95) к **авторскому праву** относятся отношения, возникающие в связи с правами на программные продукты и базы данных, а Закон Российской Федерации «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных» от 23.09.92 № 3523-1 (с измен, от 24.12.2002) регулирует возникающие в этой сфере гражданско-правовые отношения.

Однако существует **большой класс объектов интеллектуальной собственности (ОИС), которые оказались «не охваченными»** вышеназванными законами. К таким объектам относятся: идеи, принципы, методики обучения, алгоритмы, принципы организации интерфейса, выбор программного инструментария и др. Законодательством не предусмотрена регистрация этих ОИС, они не охраняются патентами, на них не выдаются свидетельства. Не возбраняются их свободные заимствования и использование.

Тем не менее, в ряде случаев методики, алгоритмы и другие подобные достижения человеческой мысли все-таки можно защитить от незаконного использования, создав для них режим **«коммерческой**

**тайны».** Понятие коммерческой тайны («ноу-хау», «производственный секрет») присутствует с недавнего времени и в российском законодательстве. Оно позволяет авторам не только сохранять свои секреты, но и преследовать по закону тех, кто на них посягает. Одновременное применение норм авторского права и положений о коммерческой тайне помогает защитить программный продукт не только как текст, но и более глубоко - как комплексное интеллектуальное достижение.

Окупаемость и целесообразность приобретения конкретного программного продукта можно оценить, если известны стоимость самого программного средства и затраты на его освоение и эксплуатацию (амортизационные отчисления по техническим средствам, амортизация самого программного продукта, затраты на оплату труда операторов и персонала, обеспечивающих функционирование программного средства и др.).

Например, если система **документооборота** на предприятии автоматизирована (полностью или частично), необходимо оценить экономический эффект от этого мероприятия, проанализировав надежность хранения документов на магнитных носителях, возникшие дополнительные затраты на осуществление документооборота, степень освобождения работников бухгалтерии и других служб от работ по созданию и обработке документов.

В качестве базы для сравнения трудоемкости учетных работ рекомендуется использовать Межотраслевые укрупненные нормативы времени на работы по бухгалтерскому учету и финансовой деятельности в бюджетных организациях, утвержденные постановлением Минтруда России от 26.09-95 № 56. Отдельные нормативы, действующие при условии выполнения учетных работ вручную, приведены в таблице:

Наименование видов работ.	Содержание работ.	Единица измерения.	Нормативы времени, мин.
Учет наличия основных средств при проведении инвентаризации.	Выписка данных о наличии основных средств в инвентаризационной ведомости основных средств.	Инвентаризационная ведомость или инвентарная карточка учета, одна позиция.	3
Учет движения основных средств: 1) вновь выстроенных; 2) безвозмездно полученных; 3) изготовленных хозяйственным способом.	Ведение картотеки основных средств и учет их движения в оборотной ведомости по учету движения основных средств. Анализ полученных результатов в мемориальном ордере соответствующей формы.	Карточка, одна запись в ведомость, мемориальный ордер.	10-25
Учет операций по выбытию и перемещению основных средств.	Запись в накопительную ведомость (мемориальный ордер) по каждому документу.	Ведомость, одна позиция	15
Учет амортизации основных средств.	Составление оборотной ведомости по износу основных средств. Запись суммы износа в мемориальном ордере, в книге «Журнал-главная».	Запись в книгу, одна позиция.	15
Учет оприходования готовых изделий и продукции, переданной из производства на склад.	Отражение поступления готовых изделий и продукции, переданной из производства на склад. Ведение книги складского учета готовых изделий. Сверка данных бухгалтерского и складского учета.	Книга учета, одна позиция.	20

Учет реализации готовых изделий и продукции подсобных хозяйств.	Оприходование готовых изделий и продукции подсобных хозяйств с помощью актов приемки или других документов. Аналитический учет по наименованию, количеству, стоимости и местам хранения на карточках соответствующих форм.	Карточка, одна позиция.	15
Учет корректировки разницы между плановой и фактической себестоимостью.	Корректировка плановой себестоимости в конце года до фактической себестоимости на сумму реализованной продукции. Расчет экономии плановой себестоимости.	Карточка, одна позиция.	15
Учет получения от поставщика оборудования и строительных материалов для строительства, приобретения животных для откорма, материалов и продуктов питания	Аналитический учет оборудования и строительных материалов по наименованиям материалов, количеству и стоимости на карточках соответствующей формы, приобретенного молодняка по видам и возрастным группам в книгах учета животных соответствующей формы, продуктов питания в оборотных ведомостях.	Журнал, одна позиция.	4-6
Учет списания оборудования, строительных материалов, материалов длительного пользования; списание недостач и потерь материалов за счет учреждения.	Списание оборудования, строительных материалов, материалов длительного пользования. Учет недостачи и потерь материалов и продуктов питания согласно актам списания.	Карточка, книга учета, одна позиция.	6
Учет прямых расходов по производству продукции и по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ.	Аналитический учет по научно-исследовательским и конструкторским работам ведется по темам и статьям расходов на многографных карточках.	Многографные карточки, одна позиция.	20
Учет выдачи со склада материалов и спецоборудования на производство продукции и выполнение научно-исследовательских работ по хоздоговорам.	Регистрация документации на отпуск со склада материалов и спецоборудования на производство продукции и выполнение научно-исследовательских работ. Отражение отпуска материалов в журнале учета материалов. Сверка данных бухгалтерского и складского учета.	Журнал, одна позиция.	5

Учет начисления заработной платы производственному персоналу, административно-управленческому и обслуживающему персоналу.	Обработка первичных документов. Удержание начисленного аванса, составление расчетных ведомостей заработной платы по всем категориям промышленно-производственного персонала: начисление премий, расчет оплаты отпусков, расчет листков нетрудоспособности, учет удержаний по исполнительным листам, учет выдачи депонированной заработной платы, учет фонда заработной платы.	Ведомость, одна позиция. Форма отчетности, одна позиция.	3-30 30
Учет распределения накладных расходов по отдельным видам производства и заказам.	Расчет суммы накладных расходов, отражение бухгалтерских операций по учету и распределению накладных расходов в ведомостях и мемориальных ордерах соответствующей формы.	Ведомость, одна позиция.	15
Учет реализации услуг, оказанных производственными мастерскими.	Отражение бухгалтерских операций по учету реализации услуг, оказанных производственными мастерскими, в ведомостях и мемориальном ордере соответствующей формы.	Ведомость, мемориальный ордер, одна позиция.	5
Учет расчетов, отражающих удержание налогов в бюджет.	Формирование оборотных ведомостей по счетам, отражающим расчеты с бюджетом по удержанным суммам налогов.	Ведомость, одна позиция.	5
Учет счетов на оплату поставщику за материальные ценности, оборудование, строительные материалы для нового строительства и оказания услуг.	Обработка документов, служащих основанием для осуществления различных операций с поставщиками за материальные ценности, оборудование, строительные материалы для нового строительства и оказания услуг. Формирование оборотов по счетам и расчетов с дебиторами и кредиторами в мемориальном ордере соответствующей формы.	Мемориальный ордер, одна позиция.	10
Учет поступления средств на расчетные счета.	Аналитический учет поступлений средств на текущие счета организации.	Карточка, одна позиция.	10
Учет расчетов с поставщиками, подрядчиками и заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги.	Обработка документов, служащих основанием для осуществления расчетных операций с поставщиками, подрядчиками, заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги. Формирование оборотов по указанным счетам. Ведение учета расчетов с поставщиками, подрядчиками и заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги в мемориальном ордере соответствующей формы.	Ведомость, Мемориальный ордер, одна позиция.	7

Учет расчетов с подотчетными лицами.	Обработка документов, служащих основанием для осуществления расчетных операций с дебиторами и кредиторами. Формирование оборотов по счетам, отражающим расчеты с дебиторами и кредиторами. Ведение учета в мемориальных ордерах соответствующей формы.	Мемориальный ордер, одна позиция.	8
Учет расчетов с рабочими, служащими и стипендиатами.	Составление ведомостей по начислению взносов, пособий, стипендий в установленном порядке, в установленные сроки. Учет расходов в мемориальных ордерах соответствующей формы.	Мемориальный ордер, одна позиция.	5
Учет реализации продукции, изделий и выполненных работ: 1) производственных (учебных) мастерских; 2) подсобных (учебных) сельских хозяйств; 3) научно-исследовательских работ по договорам	Обработка соответствующей документации по сдаче продукции. Отражение бухгалтерских операций по учету реализации продукции Сверка бухгалтерского и складского учета.	Мемориальный ордер, одна позиция.	6 4
Учет прибылей и убытков.	Формирование данных по расчету сумм прибылей (убытков). Подготовка данных к заполнению форм отчетности.	Ведомость, одна позиция.	6
Учет забалансовых счетов		Ведомость, одна позиция.	20
Оформление платежных документов в банке.	Сдача платежных документов, соответствующая их обработка, получение копий из отделений банка.	Одно оформление платежных документов в банке.	20
Составление ежедневного кассового отчета	Внесение в данную форму отчета всей необходимой информации.	Один кассовый отчет.	30
Бухгалтерская отчетность	Составление отчета по соответствующей форме.	Одна страница.	15
Составление Главной книги.	Составление Главной книги за отчетный период.	Одна страница.	20

## **Общие принципы автоматизации аудита.**

Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Проведение аудита с помощью компьютеров» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 протокол № 1) предусмотрены следующие требования к используемым в аудите программным средствам:

1. Анализ содержания формируемой в бухгалтерии экономического субъекта базы данных, если таковая существует и доступна.
2. Контроль показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета экономического субъекта.
3. Тестирование алгоритмов, используемых в автоматизированной системе бухгалтерского учета.
4. Контроль соответствия показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности, данным бухгалтерских регистров или базы данных, формируемой в бухгалтерии при обработке первичных документов.
5. Использование возможностей поисково-справочных информационных систем в области нормативных и законодательных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и аудит в Российской Федерации.
6. Формирование аудиторской документации (рабочей и итоговой).

Следует отметить тот факт, что на рынке компьютерных программ сегодня присутствует только три специализированных продукта, направленных на решение задач аудита: «Помощник аудитора» компании «ДИЦ» и «Экспресс-аудит», «Ассистент аудитора» консалтинговой группы «Термика» (Москва), что свидетельствует об отсутствии общепринятых принципов автоматизации аудита.

В известных публикациях по автоматизации аудита прослеживаются два принципиально различающихся подхода.

**Первый** предполагает использование набора тестов (рабочих таблиц), ориентированных на ввод констатирующей информации (типа «да», «нет») о соблюдении тех или иных правил бухгалтерского учета. При этом бухгалтерская информация клиента полностью или частично игнорируется. Такой путь может привести к существенному риску пропуска ошибок.

**Второй** подход ориентирован на первичную информацию клиента, в которой отражены хозяйственные операции на синтетическом и аналитическом уровне. В этом случае требуются существенные затраты времени на ввод данных клиента.

Наиболее правильно гибкое сочетание упомянутых подходов, позволяющее формировать окончательное мнение аудитора как на основе тестов (рабочих таблиц), так и на основе оценки достоверности первичной бухгалтерской информации клиента.

## **Организационные и технические особенности проведения аудита с использованием программных средств.**

Очевидно, что рабочим инструментом аудитора при проведении проверки является компьютер. Программа должна быть сетевой, а все данные храниться в единой базе, к которой пользователи системы должны иметь авторизованный доступ соответствующего уровня. Наряду с операционной системой Windows 95/98 и выше на каждом компьютере желательно иметь браузер Internet Explorer версии не ниже 5.0.

Вход в систему должен быть авторизован, чтобы в процессе работы можно было автоматически отслеживать, кто, когда и какие данные вносил (изменял). Пользователям предоставляют разные права по работе с системой, которые в простом варианте делятся на два уровня: руководитель проверки и аудитор. Вся информация, записанная в базу данных (БД), должна быть доступна одновременно всем членам аудиторской группы.

Таким образом, организационная схема работы аудиторской групп может выглядеть следующим образом:

### **Схема работы аудиторской группы.**



### ***Подготовительный этап проведения аудиторской проверки.***

Здесь выполняются следующие **мероприятия**:

1. Изучается и записывается в базу данных информация о клиенте: данные Главной книги, показатели бухгалтерской отчетности и другая доступная информация.
2. На основе полученной информации проводятся предварительный финансовый анализ, оценка уровня существенности и аудиторского риска.
3. С учетом полученных результатов разрабатывается общий план аудита и распределяются обязанности между членами аудиторской группы.

Далее аудиторы в соответствии с полученным заданием самостоятельно выполняют следующие **работы**:

1. Проводят анализ бухгалтерских записей по Главной книге с целью выявления некорректных и нетипичных операций по порученным им разделам.
2. Определяют уровень существенности по своим разделам.
3. Разрабатывают программы аудита по разделам с учетом особенностей экономического субъекта и полученной о нем информации (анализ отчетности и Главной книги).
4. В соответствии с базой правил самостоятельно формируют рабочие таблицы по разделам для тестирования выполнения правил бухгалтерского учета и записывают их в БД, составляя локальную базу правил для своих разделов.

На основе записанных в базу данных показателей бухгалтерской отчетности все расчеты по анализу финансового положения клиента могут выполняться сразу же, однако, до выражения окончательного мнения о достоверности проверяемой отчетности пользоваться этими результатами надо с осторожностью.

Большим удобством при проведении проверки оказывается доступность каждому аудитору данных отчетности и Главной книги непосредственно на своем рабочем месте (компьютере). Просмотр данных может вестись одновременно всеми членами группы, и система должна строиться с учетом того, чтобы они не мешали работе друг друга.

По окончании подготовительного этапа можно приступить непосредственно к проверке.

### ***Проведение аудиторской проверки.***

После выполнения мероприятий подготовительного этапа аудитор приступает к проведению проверки своего раздела. Очевидно, что результатом его работы должно быть выражение мнения о достоверности комплекса учетных задач, проверка которого ему поручена в соответствии с общим планом аудита. Разумеется, мнение должно быть обоснованным и выражено в форме, принятой внутренними стандартами аудиторской фирмы. Общая схема работы аудитора может содержать следующие **этапы**:

1. Планирование.
2. Изучение исходной информации.
3. Выражение мнения аудитора.
4. Составление отчета руководителю.

В ходе проверки аудитор исследует некоторую совокупности хозяйственных операций (величина совокупности определяется внутрифирменными стандартами). При традиционной (неавтоматизированной) технологии аудитор самостоятельно решает, каким справочно-информационным обеспечением он будет пользоваться, как и где будет фиксировать проверенные операции и выполняемые им аудиторские процедуры. Эти вопросы должны регулироваться внутрифирменными стандартами аудита, однако следует отметить, что даже если они должным образом регламентируют эти процессы, как правило, проверка и ее документирование все равно обособлены технологически. Автоматизация же позволяет их совместить.

Исследуя отдельную хозяйственную операцию, аудитор должен иметь следующие **возможности**:

1. В ходе работы обращаться к сформированной на подготовительном этапе локальной базе правил по своему разделу.
2. Регистрировать в базе данных все проверенные операции и свои комментарии по ним.
3. Регистрировать допущенные ошибки и нарушения по рассматриваемой хозяйственной операции, используя справочник типовых бухгалтерских ошибок. В случае выявления ошибки, отсутствующей в справочнике, его можно оперативно пополнить.
4. Регистрировать в локальной базе правил своего раздела собственные профессиональные суждения о соблюдении (несоблюдении) отдельных правил бухгалтерского учета, при необходимости записывая комментарии.

Таким образом, вся информация по каждому элементу проверяемой совокупности должна записываться в базу данных непосредственно в момент выражения, аудитором частного мнения по

проверенной операции. Как правило, в случаях несложных нарушений запись информации об одной операции занимает у опытного аудитора не более 1-2 минут.

### ***Завершающий этап аудиторской проверки.***

Здесь аудитор производит оценку и анализ полученной в ходе аудита информации. Автоматизация позволяет ему производить оценку существенности выявленных нарушений по проверяемой совокупности в любой момент времени. Модулем обработки и оценки должен быстро производиться расчет существенности выявленных нарушений на основе данных:

1. О принятом уровне существенности.
2. О проверенных операциях.
3. О сумме выявленных нарушений по счету.
4. О величине проверяемой совокупности (по данным Главной книги).

Одновременно с этим должна формироваться справка о количестве и характере так называемых качественных нарушений по проверенному разделу, т.е. нарушений, не влияющих на сальдо проверяемого счета или по которым невозможно определить величину искажения отчетности. Примером может служить отсутствие расшифровки подписей должностных лиц.

Кроме того, в любой момент может быть затребован и получен отчет о выявленных нарушениях по заданному разделу (счету). Такой отчет обычно содержит перечень хозяйственных операций, в которых были выявлены нарушения, структурированный по видам нарушений. Применительно к каждому виду нарушений рассчитываются сумма нарушений по каждой операции и общая величина нарушения. На основе полученных отчетов аудитор выражает свое мнение о достоверности раздела.

Итогом проверки раздела для аудитора является выражение мнения о достоверности проверенного раздела, документирование проведенной проверки и подготовка отчета руководителю.

Руководителю проверки также должны быть доступны отчеты аудиторов по всем разделам аудита, а кроме того, необходимо иметь и сводные отчеты о результатах проверки экономического субъекта в целом.

Стандартом «Документирование аудита» предусмотрены лишь общие правила документирования проверки. Конкретные формы отчетных документов о проведении аудита должны быть установлены внутренними стандартами аудиторской фирмы. Вот, например, некоторые возможные отчеты, которые могут быть приняты в качестве стандартных при документировании проверки:

1. План и программа аудита.
2. Сводная справка о финансовом положении экономического субъекта.
3. Главная книга с комментариями - выводит результаты анализа бухгалтерских записей в Главной книге с замечаниями и комментариями аудиторов.
4. Оценка существенности нарушений по счету - расчет существенности выявленных суммовых нарушений по проверенному разделу (счету).
5. Сводный отчет о достоверности проверенных разделов общего плана аудита.
6. Отчет о выявленных нарушениях по проверенным операциям.
7. Отчет о выявленных нарушениях по счету.
8. Отчет об использовании рабочего времени и др.

Для вывода отчетов на просмотр может использоваться, к примеру, Internet Explorer, далее отчет может быть напечатан или открыт в MS Word для дальнейшего редактирования. Внешний вид отчетов настраивается и или модифицируется пользователем.

В принципе любая информация, записанная в базу данных, может документироваться, должна быть доступна средствам построения стандартных отчетов или передана через буфер обмена в MS Word или другие приложения.

### ***Преимущества автоматизации аудиторской деятельности.***

В ходе проверки аудитор находится в принципиально иной информационной среде, чем при обычных методах проведения аудита. Каждому аудитору должна быть доступна информация, содержащаяся и бухгалтерской отчетности и Главной книге клиента, а также результаты ее обработки.

Собранная в ходе проверки всеми членами аудиторской группы информация должна записываться в единую базу данных, а результате вся она доступна всем членам группы, что дает возможность аудитору (руководителю проверки) использовать результаты работы своих коллег.

В международной практике применяются два подхода к организации аудита: пообъектный и циклический. При **пообъектном подходе** хозяйственные операции исследуются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Здесь одна и та же хозяйственная операция может исследоваться несколько раз разными экспертами, что как минимум

нерационально с точки зрения снижения затрат на проведение аудита. При **циклическом подходе** объектом аудиторского исследования являются взаимосвязи между объектами учета, образующиеся при проведении хозяйственных операций.

Исследуя, как проведены в учете хозяйственные операции, аудитор выражает частное мнение о достоверности отражения каждой проверяемой операции как минимум по двум счетам рабочего плана счетов. Частные мнения аудитора фиксируются в базе данных.

Например, один аудитор отслеживает расчеты с поставщиками, а второй - учет основных средств. При проверке расчетов с поставщиками будет неизбежно рассмотрена правомерность отражения оборотов по дебету счета 08 «Капитальные вложения». В то же время аудитором, проверяющим основные средства, будут рассмотрены операции, отражаемые по кредиту счета 08. Их мнения запишутся в базу данных, и аудитор, проверяющий достоверность отражения в учете капитальных вложений, при выражении собственного мнения использует и результаты проверки смежных разделов, что, несомненно, повысит качество проверки. Исходя из особенностей проверяемого экономического субъекта, руководитель проверки может принять решение о сплошной проверке операций, отражаемых бухгалтерскими записями: Дебет - 08 Кредит - 60; Дебет - 01 Кредит - 08, а также Дебет - 04 Кредит - 08- В этом случае счет 08 также будет проверен сплошным порядком, усилиями двух (трех) аудиторов.

В качестве аналогичного примера следует отметить счета затрат: счета 20, 23, 25, 26, на которых собирается очень большой объем информации, полученной при аудите других разделов.

Принятый способ обработки информации является и хорошим средством контроля качества аудита. В случае если аудитор отмечает факт нарушения по какой-либо хозяйственной операции, зафиксированное им нарушение повлияет, как правило, на оценку достоверности и по другому разделу, который проверяет другой специалист. Он в свою очередь может согласиться или не согласиться с мнением коллеги. В этом случае они самостоятельно разрешают возникшее противоречие, а при необходимости обращаются к руководителю проверки.

Аналогично обстоит дело и с заполнением базы правил (тестовых таблиц) по выполнению правил бухгалтерского учета. Если разные аудиторы выразили противоположное мнение по одному из правил, программа должна выдать руководителю проверки необходимое сообщение.

Таким образом, программа может автоматически поддерживать целостность и непротиворечивость собранной в ходе аудита информации, обеспечивая руководителю проверки вывод обобщенных данных по экономическому субъекту в целом с возможностью их детализации до уровня отдельной хозяйственной операции.

В программе также целесообразно предусмотреть:

1. Автоматическое формирование данных о затраченном аудиторами рабочем времени.
2. Сведение к минимуму процесса документирования.
3. Абсолютную воспроизводимость полученных в ходе аудита результатов.

## Глоссарий.

**Автоматизированная (таблично-автоматизированная) форма** – форма учета, основанная на использовании ЭВМ.

**Активы** – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

**Акционерное общество** – это общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций, участники АО (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

**Аффилированные лица** – юридические и физические лица, способные оказать влияние на деятельность АО.

**Автономная некоммерческая организация** – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов в целях предоставления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта.

**Бухгалтерский баланс** – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе предприятия по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату, как правило, на 1-е число месяца.

**Бухгалтерское дело** – это профессиональная деятельность бухгалтера во всех ее проявлениях: ведение учета, составление отчетности, формирование учетной политики организации, контроль, анализ отчетных данных, участие в профессиональных организациях.

**Благотворительная деятельность** – это добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

**Бухгалтерский учет** – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

**Благотворительной организацией** – является неправительственная (негосударственная и немунципальная) некоммерческая организация, созданная для осуществления благотворительной деятельности в интересах общества в целом или отдельных категорий лиц.

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

**Верифицируемость** – контроль информации.

**Временная определенность фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)** – факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в том отчетном периоде, когда они имели место, независимо от времени движения денежных средств, связанных с этими фактами.

**Готовая продукция** – составная часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам.

**Государственная корпорация** – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная РФ на основе имущественного вноса и созданная для осуществления социальных, управленческих и других общественно полезных функций

**Двойная запись** – отражение каждой хозяйственной операции в одинаковой сумме по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

**Дебиторская задолженность** – долги предприятий и лиц данному хозяйству.

**Дебиторы** – юридические и физические лица – должники организации.

**Денежные средства** – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

**Добавочный капитал** – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения средств сверх уставного капитала, изменения стоимости активов или их безвозмездного получения.

**Документация** – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

**Документооборот** – этапы движения документов от создания до передачи в архив.

**Документы (первичные, сводные).** Первичные документы предназначены для оформления хозяйственных операций. Сводные документы обобщают информацию однородных первичных документов.

**Долгосрочные активы** – часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

**Долгосрочные финансовые вложения** – вложения денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

**Долгосрочные обязательства** – это задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

**Допущения** – это базовые принципы бухгалтерского учета.

**Заем** – это взятые в долг деньги или имущество у других организаций (кроме банков) с обязательным возвратом.

**Имущественная обособленность** – имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

**Инвентаризация** – это способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета.

**Интерпретируемость информации** – учетная информация должна быть ясной и подвергаться истолкованию и анализу.

**ИПБ России** – это некоммерческое партнерство, которое объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов (руководители и ведущие специалисты бухгалтерских служб предприятий, аудиторских служб, профессорско-преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалисты финансового менеджмента).

**Калькуляция** – это способ группировки затрат и определения себестоимости.

**Капитальные вложения** – затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

**Краткосрочные обязательства** – это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

**Краткосрочные финансовые вложения** – вложения денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

**Кредит** – предоставление в долг товаров или денег.

**Кредитор** – физическое или юридическое лицо, в пользу которого организация должна осуществлять платеж либо выполнить определенные действия.

**Коммерческая организация** – организация, основной целью деятельности которой является получение прибыли.

**Коммерческая тайна** – это сведения, связанные с коммерческой деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с ГК РФ и федеральными законами.

**Кредиторская задолженность** – обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги и по прочим операциям, то есть долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

**Незавершенное производство** – это продукция, не прошедшая всех стадий, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

**Некоммерческой организацией** – является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

**Некоммерческое партнерство** – основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении некоммерческой деятельности.

**Нематериальные активы** – средства хозяйства, не обладающие материальными или физическими свойствами, обеспечивающие возможность получения дохода постоянно или в течение длительного времени.

**Непрерывность учета** – бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ; сама организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

**Непротиворечивость информации** – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

**Объекты бухгалтерского учета** – это имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации, а также результаты деятельности предприятия.

**Общественные и религиозные организации (объединения)** – добровольные объединения граждан на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Такие организации вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, соответствующую целям, для достижения которых они созданы.

**Общественное объединение** – добровольное, самоуправляемое, некоммерческое формирование, созданное по инициативе граждан, объединившихся на основе общности интересов для реализации общих целей, указанных в уставе общественного объединения.

**Общество с дополнительной ответственностью** – это учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных размеров (согласно учредительным документам), участники несут субсидиарную ответственность по обязательствам общества своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества.

**Общество с ограниченной ответственностью** – это учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

**Осмотрительность** – большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов.

**Основные средства** – часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

**Отчетность предприятия** – это система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия за определенный период.

**Оценка** – это способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников.

**Полное товарищество**, - это товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом.

**Представительства ИПБ** – это обособленные подразделения, находящиеся вне Института, представляющие интересы ИПБ и осуществляющие защиту его интересов в месте своего нахождения.

**Приоритетность содержания перед формой** – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

**Производственный кооператив (артель)** – это добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом или ином участии и объединении его членами имущественных паевых взносов.

**Потребительский кооператив** – добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

**Расходы будущих периодов** – это затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

**Рациональность** – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

**Реквизит** – показатель документа.

**Система счетов и двойная запись** – это прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также с помощью системы счетов (синтетических и аналитических) с применением метода двойной записи.

**Собственный капитал** – часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли.

**Сомнительный долг** – это дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

**Сплошная регистрация (требование полноты)** – все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

**Товарищество на вере (коммандитное товарищество)** – это товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (коммандитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности.

**Унитарное предприятие** – это коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество является неделимым и не может быть распределено по вкладам, в том числе между работниками предприятия.

**Учреждение** – некоммерческая организация созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных функций и финансируемая полностью или частично этим собственником.

Филиалы ИПБ – это обособленные подразделения института, которые расположены вне места нахождения ИПБ, и осуществляют все функции Института, в том числе функции представительства.

Фонд – не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами или юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные и другие общественно полезные цели.

Целостность информации – учетные данные составляют единую систему, обеспечивающую управление хозяйственными процессами.

Хозяйственная операция, - это операция, которая характеризует отдельное хозяйственное действие (факт), вызывающий изменения в составе, размещении имущества и источниках его образования.

Хозяйственное товарищество или общество — коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

## Литература

1. Береславцева Н. А., Медведева О. В., Нор-аверян Г. Г. Бухгалтерское дело: Учебное пособие. – М.: Приор-издат, 2004. – 160 с.
2. Бухгалтерское дело: Учебное пособие / Под ред. Н. Н. Хахоновой – Москва: ИЦК «МарТ»; Ростов н/Д; Издательский центр «МарТ», 2003. – 304 с.
3. Верховцев А. В. Делопроизводство в кадровой службе. М.: ИНФРА-М, 1999.
4. Гнездилова М. О. Учетная политика для целей налогообложения / Бухгалтерское приложение «Экономика и жизнь», 2002. № 6. С. 5 – 21.
5. Давыдова Э. Н., Рыбаков А. Е. Делопроизводство: Учебно-практ. рук-во. Минск: Тетра Системс, 2000.
6. Дэниэлс Д. Д., Радеба Ли Х. Международный бизнес. М., 1998.
7. Карзаева Н. Н. Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации. М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Климова М. А. Бухгалтерское дело: Учебное пособие. – М.: Издательство РИОР; 2004. – 96 с.
9. Климова М. А. Документооборот в бухгалтерском учете: Производственно-практ. изд-е. М.: Налоговый вестник, 2002.
10. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие, М.: ИНФРА\_М, 2003. – 640с.
11. Куперштейн В. Современные информационные технологии в делопроизводстве и управлении. СПб.: БХВ – Санкт-Петербург, 2000.
12. Куприянова Г. И. Кадровое делопроизводство на компьютере: Составление документов, ведение учета, организация работы. Учебное пособие. М.: КУДИЦ-ОБРАЗ, 2001.
13. Николаева А. С. Учетная политика организации на 2001 г. М.: Аналитика-Пресс, 2001.
14. Орлов М. П., Крейнина Е. В. Сборник «Главный бухгалтер» / Деловой портфель бухгалтера – права, обязанности, ответственность. М.: КАДИС, 2002.
15. Патрушина С. М., Веретенникова Е. Г., Савельева Н. Г. Компьютер в работе бухгалтера. Ростов-на-Дону: Издательский центр «МарТ», 2001.
16. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, 2-е изд. М.: Финансы и статистика. Серия по бухгалтерскому учету и аудиту, 1994.
17. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности. М.: ЮНИТИ, 2000.
18. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. М.: Аналитика-Пресс, 1998.
19. Чаадаев С. Г. Правовая бухгалтерия. М., 2001.
20. Яковлев А. С. Учетная политика на предприятии // Главбух. 2002. № 2. С. 2 – 27.

## Нормативные акты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая (в ред. от 23.12.2003). Федеральный закон от 30.11.94 № 51-ФЗ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая (в ред. от 23.12.2003). Федеральный закон от 26.01.96 № 14-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть третья. Федеральный закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть первая (в ред. от 23.12.2003). Федеральный закон от 31.07.98 № 146-ФЗ.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (в ред. от 23.12.2003). Федеральный закон от 05.03.2000 № 117-ФЗ.
6. Указ Президента Российской Федерации «Об утверждении перечня сведений конфиденциального характера» от 06.03.97 № 188.
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ (в ред. от 30.06.2003).
8. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ (в ред. от 30.12.2001).
9. Федеральный закон «Об информации, информатизации и защите информации» от 20.02.95 № 24-ФЗ (в ред. от 10.01.2003).
10. Закон Российской Федерации «Об авторском праве и смежных правах» от 09.07.93 № 5351-1 (в ред. от 19.07.95).
11. И. Закон Российской Федерации «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных» от 23.09.92 № 3523-1 (в ред. от 24.12.2002).

12. Закон Российской Федерации «Основы законодательства Российской Федерации об Архивном фонде Российской Федерации и архивах» от 07.07.93 № 5341-1.
13. Закон Российской Федерации «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22.03.91 № 948-1 (в ред. от 09.10.2002).
14. Постановление ФКЦБ «Об утверждении Положения о лицензировании различных видов профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации» от 23.11.98 № 50 (в ред. от 13.11.2002).
15. Постановление Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг» от 19.06.98 № 24 (в ред. от 13.11.2002).
16. Сборник тарифно-квалификационных характеристик по общеотраслевым должностям служащих, утвержденный постановлением Минтруда РФ от 06.06.96 № 32 (в ред. от 02.02.2002).
17. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденный постановлением Минтруда РФ от 21.08.98 № 37 (в ред. от 12.11.2003).
18. Положение о постоянном повышении квалификации и продлении квалификационного аттестата профессионального бухгалтера, утвержденное президентом совета Института профессиональных бухгалтеров России (протокол от 23.06.99 № 22).
19. Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров от 15.02.96 № 16-00-26-02.
20. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное письмом Минфина СССР от 29.07.83 № 105.
21. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. приказа Минфина России от 24.03.2000 № 31н). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 № 34н.
22. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/98 (в ред. приказа Минфина России от 30.12.99 № 107н). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.98 № 60н.
23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.94 № 167.
24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н.
25. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.
26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н.
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. от 18.05.2002). Утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
28. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина России от 25.11.98 № 56н.
29. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н.
30. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (в ред. от 30.03.2001). Утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 №32н.
31. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (в ред. от 30.03.2001). Утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 №33н.
32. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (в ред. от 30.03.2001). Утверждено приказом Минфина России от 13.01.2000 № 5н.
33. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н.
34. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.
35. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н.
36. Положение по бухгалтерскому учету «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н.
37. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 №66н.

38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н.
39. положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.
40. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002. № 126н.
41. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н.
42. Порядок пересчета задолженности налогоплательщиков (налоговых агентов) по уплате пени по налогам и сборам. Утвержден приказом МНС РФ от 03.09.99 № АП-3-09/290.
43. Порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пеней, подлежащих зачислению в федеральный бюджет. Утвержден приказом Минфина РФ от 30.09.99 № 64н.
44. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.96, протокол № 6).
45. Приказ Государственной архивной службы России (Росархив) «Примерное положение о постоянно действующей экспертной комиссии учреждения, организации, предприятия» от 19.01.95 № 2.
46. Приказ Росархива «Примерное положение о центральной экспертной комиссии (ЦЭК) министерства (ведомства) Российской Федерации» от 17.03.98 № 19.
47. Приказ ГТК РФ «Об утверждении Порядка организации проверки финансово-хозяйственной деятельности таможенного брокера» от 31.08.2000 № 784 (в ред. от 25.06.2002).
48. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 07.05.2003).
49. Письмо МНС РФ «О предоставлении сведений о руководителе и главном (старшем) бухгалтере организации» от 06.09.2000 № ВГ-6-12/717.
50. Межотраслевые укрупненные нормативы времени на работы по бухгалтерскому учету и финансовой деятельности в бюджетных организациях, утвержденные постановлением Минтруда России от 26.09.95 № 56.
51. ГОСТ 51141-98 «Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения».
52. ГОСТ Р 6.30-2003, утв. Постановлением Госстандарта России от 03.03.2003 № 65-ст «Государственный стандарт Российской Федерации. Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов».
53. ГОСТ 17914-72 «Обложки дел длительного хранения. Типы, размеры, технические требования».