



ВЫСШЕЕ  
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ  
ОБРАЗОВАНИЕ

*С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова*

# БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Рекомендовано Учебно-методическим объединением  
по образованию в области финансов, учета и мировой экономики.



Светлана Бычкова  
**Бухгалтерское дело**

«ЭКСМО»

2007

## **Бычкова С. М.**

Бухгалтерское дело / С. М. Бычкова — «Эксмо», 2007

Пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования. Рассмотрена сущность бухгалтерского дела, его содержание. Прослежена история формирования профессии современного бухгалтера и аудитора. Освещено современное состояние профессии в России. Особое внимание уделено анализу положения бухгалтерской службы в структуре управления организации и статусу этой службы. Определена специфика бухгалтерского учета и аудита в компьютерной среде. Приведены комплексный анализ и оценка хозяйственных операций как фактов хозяйственной жизни, рассмотрены методы минимизации таких рисков. Описаны подходы к оценке влияния хозяйственных ситуаций на финансовые результаты деятельности организации. Выявлены основные этапы аудита фактов хозяйственной жизни. Приведены практические примеры. В конце каждой главы даны ключевые слова, контрольные вопросы и задания. Для студентов, аспирантов, преподавателей экономических вузов, специалистов, получающих второе высшее образование, научных работников, а также тех, кто проходит аттестацию и повышение квалификации.

© Бычкова С. М., 2007

© Эксмо, 2007

# Содержание

Предисловие	5
ГЛАВА 1	7
1.1. Суть бухгалтерского учета	8
1.2. Объекты и метод бухгалтерского учета	10
1.3. Национальные принципы бухгалтерского учета	18
1.4. Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета	21
Ключевые слова	24
Контрольные вопросы и задания	25
ГЛАВА 2	26
2.1. Основание институтов присяжных бухгалтеров в Великобритании	26
Конец ознакомительного фрагмента.	28

# Светлана Михайловна Бычкова, Надежда Николаевна Макарова

## Бухгалтерское дело

### Предисловие

Интерес к содержанию бухгалтерского дела продиктован прежде всего введением одноименной дисциплины в международные и российские программы бухгалтерского образования, а также реформированием бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Поэтому авторы приняли решение следовать духу времени и написать учебное пособие, которое четко соответствовало бы требованиям Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования при подготовке специалистов по дисциплине «Бухгалтерское дело».

Пособие включает девять глав и содержит структурно-логические схемы, рисунки; в конце каждой главы приведены ключевые слова, а также контрольные вопросы и задания.

**Глава 1. Сущность бухгалтерского дела, его содержание.** Определены сущность бухгалтерского дела, суть бухгалтерского учета, его объекты и методы, национальные принципы учета. Приведена классификация законодательных и нормативных актов в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета.

**Глава 2. Формирование профессии современного бухгалтера и аудитора.** Рассмотрено зарождение институтов присяжных бухгалтеров в Великобритании, создание институтов профессиональных бухгалтеров в континентальной Европе и США, появление объединений бухгалтеров в дореволюционной России.

**Глава 3. Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.** Описаны особенности появления и развития профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов в современной России, существующие международные и российские профессиональные организации бухгалтеров, профессиональные аудиторские организации и их роль в регулировании аудиторской деятельности.

**Глава 4. Бухгалтерская служба в структуре управления организации и ее статус.** Установлены элементы организации учетного обеспечения процесса управления организацией, основы формирования структуры бухгалтерской службы. Определен статус бухгалтерской службы и главного бухгалтера, его права и обязанности.

**Глава 5. Специфика бухгалтерского учета и аудита в компьютерной среде.** Представлены компьютерные формы бухгалтерского учета, организация работы бухгалтерии при применении вычислительной техники, создание структуры компьютерной бухгалтерии. Охарактеризованы особенности аудита предприятий, применяющих компьютерные информационные системы.

**Глава 6. Хозяйственные ситуации (операции) – важнейший объект бухгалтерского дела, их комплексный анализ и оценка.** Рассмотрены хозяйственные операции как факты хозяйственной жизни: их понятие, классификация, типы. Проведен юридический анализ фактов хозяйственной жизни, дана оценка их налоговых последствий.

**Глава 7. Оценка рисков от отражения фактов хозяйственной жизни и методы их минимизации.** Приведено понятие предпринимательского риска, раскрыты существующие подходы к классификации рисков и методы их оценки. Выделены формы распределения и минимизации рисков. Показаны факторы, которые необходимо учитывать при оценке бухгалтерского риска.

**Глава 8. Оценка влияния хозяйственных ситуаций на финансовые результаты деятельности организации и выбор оптимального решения.** Изучены способы регулирования величины финансового результата, а также влияние недостатков и потерь от порчи ценностей на финансовый результат. Представлены варианты выбора способов бухгалтерского учета, порядок отражения в учете и отчетности.

**Глава 9. Проведение аудита фактов хозяйственной жизни.** Определены понятие и цели аудиторской деятельности. Рассмотрен процесс аудита основных средств, нематериальных активов, затрат на производство, готовой продукции и ее реализации, кассовых операций, финансовых вложений, расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами по кредитам, займам и средствам целевого финансирования, расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям, формирования финансового результата и распределения прибыли.

Учебное пособие может быть полезно студентам, аспирантам, практикующим бухгалтерам, руководителям организаций, научным работникам, преподавателям, специалистам, получающим второе высшее образование, а также для тех, кто проходит аттестацию и повышает квалификацию.

## ГЛАВА 1

### Сущность бухгалтерского дела, его содержание

В условиях развития и совершенствования рыночных отношений повышаются требования к оперативности и качеству принимаемых управленческих решений. Основанием для выработки таких решений являются данные о финансовом положении организации,<sup>1</sup> размере и структуре активов, находящихся в распоряжении организации, а также о состоянии ее собственного и заемного капитала. Эти данные формируются, обобщаются и группируются в процессе ведения бухгалтерского дела.

Основу бухгалтерского дела составляют: теория бухгалтерского учета (наука), прикладная бухгалтерская деятельность (практика) и собственно бухгалтер с необходимым этическим и профессиональным уровнем.

Сущность бухгалтерского дела заключается в изучении профессиональной деятельности специалистов в области бухгалтерского учета по сбору, регистрации, обобщению информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни, организации документооборота и хранения документов.

В бухгалтерском деле современная профессиональная деятельность бухгалтера рассматривается по всем ее направлениям – изучение теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, его ведение, составление отчетности; формирование учетной политики организации; контроль, анализ отчетных данных; участие в профессиональных организациях; повышение профессиональных и морально-этических качеств; по другим направлениям.

---

<sup>1</sup> В гражданском праве РФ термин «организация» употребляется как синоним понятия «юридическое лицо». Предприятие – по гражданскому законодательству РФ – особый объект гражданских прав, имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. Большой юридический словарь. Изд. 2-е, перераб. и доп. / Под ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крутских. М.: ИНФРА-М, 2004. В данной книге организация и предприятие используются как синонимы.

## 1.1. Суть бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Основные цели бухгалтерского учета – анализ, интерпретация и использование экономической информации для выявления тенденций развития организации, выбора альтернатив и принятия управленческих решений. Учетная информация используется на следующих уровнях управления: внутрихозяйственном (в производственных подразделениях – данные первичного и сводного учета), общехозяйственном (по организации в целом – данные текущего бухгалтерского учета, включая отчетность) и внешнем (используется в основном отчетность от текущей до годовой). Кроме информационной бухгалтерский учет выполняет контрольную функцию, суть которой сводится, во-первых, к иллюстрации выполнения организационного плана и оценке рентабельности каждой отрасли производства; во-вторых, к предотвращению недостатков в работе, нерационального использования ресурсов и, следовательно, к сохранности средств организации.

Перед бухгалтерским учетом стоят следующие основные задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) и внешним (инвесторам, поставщикам, кредиторам, налоговым, финансовым и банковским органам и др.) пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение соответствующих пользователей информацией для контроля соблюдения законодательства Российской Федерации при совершении в организации фактов хозяйственной жизни, наличия и движения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности организации;

- выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации;

- оценка фактического использования выявленных резервов.

Для выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, в ст. 8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сформулированы основные требования к его ведению:

- 1) оценка имущества в рублях;
- 2) отдельный учет собственного имущества и имущества других организаций;
- 3) непрерывность учета во времени;
- 4) ведение учета двойной записью в системе счетов;
- 5) соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета;
- 6) отражение фактов хозяйственной жизни на счетах без всякого изъятия;
- 7) отдельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

Реформирование бухгалтерского учета потребовало разделения бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовый и управленческий учет. С принятием главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в бухгалтерском учете появилась еще одна подсистема – налоговый учет.

В *финансовом учете* формируется информация по общим показателям деятельности организации, используемая как для внутреннего управления, так и для целей внешних пользо-

вателей. В функции финансового учета организации входят отражение всех активов (имущества), обязательств, собственного и заемного капитала, финансовых результатов деятельности организации и гарантированное раскрытие существенной финансовой информации в публичной отчетности.

В *управленческом учете* формируется внутренняя информация о деятельности организации, т. е. необходимая для управления организацией. В функции управленческого учета организации входят:

- планирование, прогнозирование, нормирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости продукции, а также прогнозирование, планирование и учет текущих расходов отчетного периода;
- планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, срокам, видам продукции, рынкам сбыта и другим параметрам;
- планирование и учет долгосрочных расходов на инвестиционную деятельность и капитальные вложения, а также анализ и контроль расходов по разным направлениям, сегментам, подразделениям и т. д.;
- создание внутренней количественной информации с целью управления хозяйственной деятельностью.

Ведение *налогового учета* в настоящее время предусмотрено в целях исчисления налога на прибыль.

Задачи ведения налогового учета определены ст. 313 НК РФ:

- формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения фактов хозяйственной жизни, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

## 1.2. Объекты и метод бухгалтерского учета

**Объектами бухгалтерского учета** являются:

- имущество организации (основные средства, материально-производственные запасы (МПЗ), нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства и др.);
- собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль);
- задолженность других организаций (дебиторская задолженность) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы);
- факты хозяйственной жизни, осуществляемые организациями в процессе их деятельности и вызывающие изменения в составе имущества и обязательств. Операции являются фактами хозяйственной жизни и могут быть двусторонними, т. е. совершаться между независимыми партнерами (например, при купле-продаже), и односторонними (потери от стихийных бедствий, амортизация основных средств и т. д.).

**Метод бухгалтерского учета** – совокупность способов и приемов, с помощью которых постигается предмет (объекты) бухгалтерского учета, т. е. элементов метода бухгалтерского учета. На рис. 1.1 представлены элементы метода бухгалтерского учета.

Кратко рассмотрим приведенные на рис. 1.1 элементы метода бухгалтерского учета.

**Документация и инвентаризация.** Все факты хозяйственной жизни, осуществляемые организацией, оформляются оправдательными (первичными) документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Применение унифицированной первичной документации позволяет избежать разнобоя на первоначальном этапе организации бухгалтерского учета и облегчить внедрение компьютерного учета.

Первичные документы должны иметь ряд обязательных реквизитов: наименование документа, код формы, дату составления, наименование организации, фамилии и инициалы должностных лиц и подписи лиц, составивших документ, содержание факта хозяйственной жизни, его количественную характеристику в натуральном и денежном выражении и др.

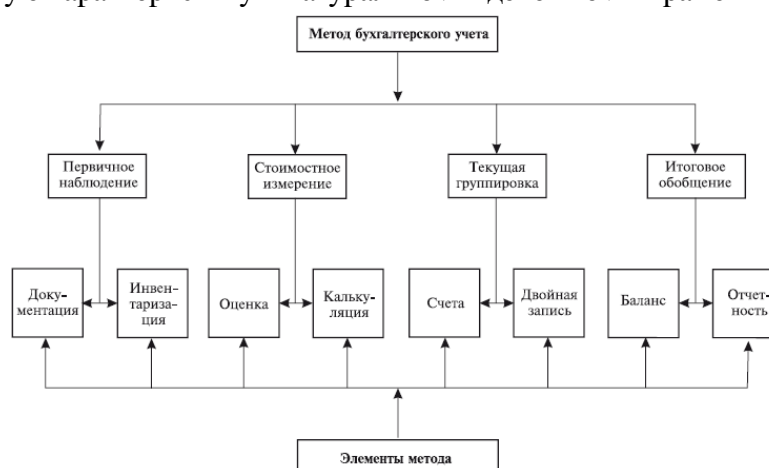


Рис. 1.1. Элементы метода бухгалтерского учета

Обращение документов в организации осуществляется в соответствии с утвержденным графиком документооборота. Под **документооборотом** подразумевается движение документов от момента их составления в данной организации или получения со стороны до сдачи в архив после обработки и систематизации. В графике документооборота указываются сроки составления, представления и обработки первичных документов, регистрации и группировки учетных данных с указанием ответственных лиц. Также могут быть отражены сроки выполне-

ния учетных работ с указанием ответственных лиц. Такой план-график составляется главным бухгалтером организации и после утверждения руководителем становится обязательным для исполнения.

Информация из первичных документов переносится в регистры бухгалтерского учета. Под **регистрами** в бухгалтерском учете понимают различные виды таблиц, в которые заносят данные из первичной документации. Регистры подразделяют по трем основаниям: назначению (хронологические, систематические и комбинированные), обобщению данных (интегрированные, дифференцированные), внешнему виду (книжки, карточки, свободные листы, машинные носители). В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, отражения на счетах учета и в бухгалтерской отчетности. Они должны быть защищены от несанкционированных исправлений. В случаях исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета их подтверждают подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. Содержание регистров бухгалтерского учета является коммерческой тайной.

**Инвентаризация** как элемент метода бухгалтерского учета позволяет посредством проверки выявить фактическое наличие материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств на определенную дату путем их подсчета, измерения, оценки, а также определить состояние расчетов организации и провести сверку полученных данных с данными бухгалтерского учета. Результатом является или подтверждение данных бухгалтерского учета, или обнаружение неучтенных ценностей либо допущенных потерь, хищений, недостач. Поэтому при помощи инвентаризации контролируется сохранность материальных ценностей и денежных средств, проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. Данные инвентаризации используются для уточнения и корректировки бухгалтерских записей.

Инвентаризации подлежит все имущество организаций независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств, а также производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в ее бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия основных и оборотных средств в целом и по ответственным за их сохранность лицам;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств;
- установление причин, вызывающих расхождения фактического наличия средств с данными бухгалтерского учета.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, кроме случаев, когда инвентаризация обязательна. На основании п. 2 ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» инвентаризация обязательна:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Кроме того, инвентаризацию отдельных видов имущества имеет право проводить налоговая инспекция при выездных проверках.

Для проведения инвентаризации создается комиссия из представителей администрации, работников бухгалтерии и материально ответственных лиц. По окончании инвентаризации каждое материально ответственное лицо дает расписку, что все ценности, отмеченные в описи, проверены в его присутствии, приняты им на ответственное хранение и нет никаких претензий к комиссии. Инвентаризационные ведомости передаются в бухгалтерию для сопоставления действительных остатков с остатками по данным бухгалтерского учета. По результатам инвентаризации составляется сличительная ведомость, в которой отражаются данные результатов инвентаризации, причем выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета фиксируются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишки имущества приходуются и соответствующая сумма относится на финансовые результаты организации;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на затраты производства или расходы, сверх норм – на виновных лиц. В тех случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, суммы недостачи и материального ущерба списывают на финансовые результаты организации.

Документация и инвентаризация являются приемами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

**Оценка и калькуляция.** По мнению Я.В. Соколова, «оценка есть способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. Она выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов и представляет собой воплощение принципа квантификации» [104, с. 197].

Отражая факты хозяйственной деятельности в документе, бухгалтер осуществляет *оценку хозяйственных процессов, имущества и обязательств*. Согласно п. 99 раздела «Принципы» [82, с. 57] «оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках».

Оценка активов организации в соответствии с международными стандартами проводится на основе:

- фактической стоимости приобретения;
- восстановительной стоимости, т. е. стоимости соответствующего вида активов в современных условиях его воспроизводства;
- возможной цены продажи исходя из нормальной конъюнктуры рынка в обычных условиях его функционирования;
- дисконтной стоимости, т. е. суммы экономических выгод, которые предполагается получить от конкретного актива в будущем.

Правильность оценки имущества важна для построения всей системы бухгалтерского учета, поэтому оценка должна быть реальной и устанавливаться по единым правилам. Например, первоначальная стоимость приобретенных основных средств формируется с учетом затрат, связанных с их приобретением, а основные средства, полученные безвозмездно, оцениваются по реальной рыночной стоимости.

Основной оценкой имущества и обязательств является фактическая себестоимость. В зависимости от ее величины формируется отпускная цена на реализацию.

Другие способы оценки зависят от видов имущества и обязательств. Так, основные средства наряду с первоначальной стоимостью учитываются по остаточной и восстановительной стоимости. Остаточная стоимость используется в учете для исчисления реальной оценки основных средств, т. е. из первоначальной стоимости вычитается сумма амортизации основ-

ных средств. Восстановительная стоимость характеризует современные издержки, их фактическую себестоимость. По истечении определенного времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, которые приобретаются или создаются в современных условиях. Для устранения этих отклонений организация может путем периодической переоценки определять восстановительную стоимость объектов.

При оприходовании МПЗ необходимо решить вопрос об их оценке: по фактической или учетной себестоимости, т. е. по нормативной или плановой себестоимости с обязательным исчислением к концу отчетного месяца фактической себестоимости заготовления МПЗ. Стоимостная оценка списания материальных запасов проводится одним из следующих методов: по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости, себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Отложенные налоговые активы отражаются в учете в оценке суммы, полученной как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

В бухгалтерском учете при исчислении стоимости объектов используется метод калькулирования, сама же калькуляция состоит из процессов сбора, обработки экономической информации, применения особых группировок затрат, используемых для разных целей, а не только для оценки стоимости имущества. Таким образом, оценка и калькуляция выступают как отдельные элементы метода бухгалтерского учета, теснее взаимодействуя, чем другие элементы.

**Калькуляция** – это способ расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг), которая служит основой ценообразования реализованной продукции.

С помощью калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, МПЗ, отдельных видов произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и обоснованности цен на продукцию. Контрольное значение оценки и калькуляции заключается в определении наиболее благоприятной цены, которая не должна быть заниженной или завышенной, что диктуется условиями рынка.

Состав и содержание калькуляционных статей могут определяться типовыми методическими рекомендациями.

**Счета и двойная запись.** Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных фактов хозяйственной жизни. На каждый вид имущества и его источников открывается отдельный счет. Различают два вида счетов: активные и пассивные. Свое название они получили от названия сторон баланса и отражают их содержание. Так, **активные счета** предназначены для учета имущества организации по его составу и размещению, **пассивные счета** – для учета обязательств организации. Строение счетов независимо от их вида одинаково: счет – это двусторонняя таблица, левая сторона которой – **дебет**, а правая – **кредит**. Для большей части счетов характерно наличие **остатка (сальдо)** на начало и конец месяца и **оборотов за месяц** по дебету и кредиту. В бухгалтерском учете существуют счета, на которых учитываются одновременно и имущество организации, и источники его формирования, – **активно-пассивные**.

Сумма каждого факта хозяйственной жизни записывается на счетах дважды (по дебету одного счета и кредиту другого счета), что и называется **двойной записью**. Такая запись обеспечивает взаимосвязанное отражение фактов хозяйственной жизни организации в бухгалтерском учете. Кроме того, правильность ее применения имеет большое контрольное значение, так как требует обязательной тождественности итогов записей на счетах.

По способу экономической группировки и обобщения учетных данных активные и пассивные счета бухгалтерского учета делятся на синтетические и аналитические. Соответственно учет, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета, называется синтетическим, на аналитических счетах – аналитическим.

**Синтетические** счета предназначены для учета информации в обобщенном виде объектов бухгалтерского учета в едином денежном измерителе (выражении). В однородных объектах бухгалтерского учета выделяются отдельные группы по свойствам и назначению, которые учитываются на субсчетах. **Субсчета** представляют собой промежуточную группировку аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. На основе данных синтетического учета заполняются формы бухгалтерской отчетности, прежде всего баланса.

Однако для осуществления оперативного управления и руководства работой организации, контроля и планирования финансовых, материальных и иных ресурсов, контроля за сохранностью всех видов имущества, учета затрат на производство, организации расчетов с рабочими и служащими, поставщиками, бюджетом требуются детальные, подробные данные, характеризующие все стороны работы организации. Счета, предназначенные для отражения детальных данных по каждому учитываемому объекту, называются **аналитическими**.

Между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами существует определенная взаимосвязь: остатки одного синтетического счета должны быть равны сумме остатков всех аналитических счетов, открытых в дополнение к синтетическому счету; суммы оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета должны быть равны суммам оборотов соответственно по дебету и кредиту всех аналитических счетов, открытых в дополнение к синтетическому счету.

Факты хозяйственной жизни могут регистрироваться в бухгалтерском учете в хронологическом и систематическом порядке.

На основании **хронологической записи** происходит отражение фактов хозяйственной жизни независимо от содержания в последовательности их совершения во времени и оформления документами. Для этого разработаны специальные бланки, формы журналов регистрации фактов хозяйственной жизни.

**Систематическая запись** предусматривает регистрацию тех же фактов хозяйственной жизни, но согласно их содержанию, на счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи, т. е. сумма каждого факта хозяйственной жизни записывается по дебету одного и кредиту другого счета. Сумма оборотов по дебету всех счетов за отчетный месяц должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов и одновременно общей сумме по журналу регистрации фактов хозяйственной жизни. На практике для обобщения и сверки данных применяются оборотные ведомости, данные которых позволяют проверить правильность и взаимосвязь хронологических и систематических записей синтетического и аналитического учета.

В связи с особенностями деятельности организации правильное использование плана счетов бухгалтерского учета имеет большое значение для отражения выполняемых ею производственных и финансовых операций.

Планом счетов бухгалтерского учета называют систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. Министерством финансов рекомендовано использовать на всей территории России единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

На основе Плана счетов и Инструкции по его применению каждая организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, который включает перечень используемых синтетических и аналитических счетов. Дополнять принятый план счетов отдельными синтетическими счетами организация может только по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Инструкция по применению плана счетов раскрывает экономическое содержание и назначение каждого счета, определяет порядок ведения синтетического учета, содержит типовую схему корреспонденции счетов.

План счетов состоит из восьми разделов с отдельно выделенными счетами забалансового учета. Сначала представлены разделы счетов имущества и хозяйственных процессов (с I по VI), затем разделы счетов источников этого имущества (VII и VIII). Основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов. В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни.

**Баланс и отчетность.** Баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам формирования в денежном выражении на определенную дату.

По своему строению баланс представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой – **актив** – отражает совокупность имущественных средств организации, а правая – **пассив** – отражает величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации, форму участия в создании имущества.

Баланс составляется по данным, имеющимся на счетах бухгалтерского учета, и позволяет постоянно сопоставлять активы организации с требованиями (обязательствами) за полученные организацией ресурсы (активы), т. е. пассивами.

Итог актива баланса всегда равен итогу пассива баланса так как обе стороны баланса показывают одно и то же имущество, но сгруппированное по разным признакам: в активе – по вещественному составу и функциональной роли, т. е. в чем оно размещено (основные средства, нематериальные активы, оборудование, капитальные вложения, материалы, готовая продукция, денежные средства и т. д.) и какую функцию выполняет в организации; в пассиве – как обязательства, причем одни из них являются обязательствами перед собственниками организации, другие – перед третьими лицами (кредиторами, банками и др.). Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой бухгалтерского баланса**. Значения показателей бухгалтерского баланса приводятся в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин (п. 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н).

Актив и пассив баланса подразделяются на **разделы**, а разделы – на статьи. **Статьями бухгалтерского баланса** называются отдельные показатели актива или пассива, характеризующие виды средств, прав на эти ценности и одновременно капитал, вложенный в хозяйственную деятельность организации определенными хозяйствующими субъектами.

Согласно законодательству все организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность и являющиеся юридическими лицами, независимо от форм собственности (включая организации с иностранными инвестициями), составляют **бухгалтерский баланс** по единой форме. Статьи баланса заполняются на основе данных **Главной книги**. Ряд статей баланса составляется с привлечением данных аналитического учета (ведомостей, журналов-ордеров или иных аналогичных по назначению регистров). Счета, отражающие состояние расчетов, должны быть показаны в балансе в развернутом виде: дебетовое сальдо по субсчетам представлено в активе, кредитовое – в пассиве. Все статьи баланса отражаются на начало и на конец отчетного периода.

Статьи актива баланса расположены в порядке возрастающей ликвидности, и актив баланса включает следующие разделы.

**Раздел «Внеоборотные активы»** состоит из данных о нематериальных активах, основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложениях, отложенных налоговых активах, прочих внеоборотных активах. Объединение этих активов обусловлено тем, что, возникнув в организации в некой материально-вещественной

форме как результат определенных сделок, они сохраняют до конца существования эту форму, как правило, в течение длительного срока (более одного года) и принадлежность к наименее мобильным (внеоборотным) активам.

**Раздел «Оборотные активы»** содержит группы статей активов: запасы, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения и денежные средства. По группе статей «Запасы» отражаются сведения об остатках сырья, основных вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатах, таре, затратах на незавершенное производство, расходах будущих периодов, готовой продукции и товарах и т. п. Кроме того, в этом разделе отражаются статьи, характеризующие величину «входного» НДС по приобретенным ценностям, которая еще не возмещена из бюджета, состояние дебиторской задолженности организации, ее краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги и прочие доходные активы, а также наличие денежных средств на счетах в банках и других оборотных активов.

Пассив баланса определяется как сумма обязательств организации. Статьи пассива располагаются по возрастающей срочности возврата. Пассив баланса включает три раздела.

**Раздел «Капитал и резервы»** отражает данные о собственных источниках средств в различных группировках, включающих разные по экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов организации: уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

**Раздел «Долгосрочные обязательства»** предназначен для отражения остатков на отчетную дату привлеченных организацией долгосрочных кредитов банков и прочих займов. Задолженность по полученным долгосрочным займам и кредитам должна быть показана с учетом причитающихся к уплате на конец отчетного периода процентов. В этом же разделе представляются данные о величине отложенных налоговых обязательств (часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах).

**Раздел «Краткосрочные обязательства»** содержит информацию о состоянии расчетов по краткосрочным кредитам банков и займам, а также о наличии кредиторской задолженности организации, из суммы которой отдельно выделяются суммы задолженности перед поставщиками и подрядчиками, персоналом организации, государственными внебюджетными фондами, по налогам и сборам и прочим краткосрочным пассивов. К этому разделу относятся статьи «Доходы будущих периодов» и «Резервы предстоящих расходов».

Бухгалтерский баланс является информационной основой анализа финансового состояния организации.

Итоговые данные обо всей хозяйственной деятельности организации за определенный период (месяц, квартал, год) необходимо систематизировать; такое итоговое обобщение проводится в бухгалтерской отчетности.

**Бухгалтерская отчетность** как элемент метода бухгалтерского учета является завершающим этапом учетного процесса. Отчетностью согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» считается «единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам» [12]. Бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала года.

При составлении бухгалтерской отчетности используются такие основные понятия, как:

- 1) «отчетный период» – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;
- 2) «отчетная дата» – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

По периодичности составления бухгалтерскую отчетность делят на две группы: **промежуточная** отчетность и **годовая** отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает в себя месячную, квартальную, полугодовую отчетность и отчетность за девять месяцев.

Для составления бухгалтерской отчетности *отчетной датой* считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год *отчетным годом* является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

Основным источником информации об организации, особенно для внешних пользователей, является отчетность.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организацией, кроме кредитных, страховых и бюджетных организаций, установлены ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Типовые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Минфином России.

Состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности различен. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- 1) бухгалтерский баланс (форма № 1);
- 2) отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

Годовой отчет любой организации включает в себя следующие документы:

- 1) «бухгалтерский баланс» (форма № 1);
- 2) «отчет о прибылях и убытках» (форма № 2);
- 3) «отчет об изменениях капитала» (форма № 3);
- 4) «отчет о движении денежных средств» (форма № 4);
- 5) «приложение к бухгалтерскому балансу» (форма № 5);
- 6) «отчет о целевом использовании полученных средств» (для некоммерческих организаций) (форма № 6);
- 7) пояснительную записку к бухгалтерскому отчету;
- 8) итоговую часть аудиторского заключения.

### 1.3. Национальные принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет является одной из наиболее важных подсистем управленческой системы, и его главная задача – формирование полной и достоверной бухгалтерской информации для внутренних и внешних пользователей. Тем самым бухгалтерский учет становится важнейшим средством коммуникации для всех участников рынка.

В современных условиях финансовая отчетность организации базируется на обобщении данных бухгалтерского учета и во многом ориентирована на удовлетворение информационных потребностей внешних пользователей. *Для целей внутреннего управления* служит система управленческого учета.

Администрация пользуется самой разнообразной внутренней учетной информацией на всех этапах процесса управления: при планировании, прогнозировании, контроле, анализе, регулировании. Действия администрации направлены на обеспечение платежеспособности и финансовой устойчивости организации.

Собственников, учредителей и акционеров организации в основном интересуют прибыль, размер чистых активов и ликвидность (соотношение платежных средств и обязательств).

Менеджерам требуется информация о прибыли, сумме денежных средств, себестоимости и прибыльности производства отдельных видов продукции (работ, услуг) и т. д.

*Внешних пользователей бухгалтерской информации* можно разделить на три группы: с прямым финансовым интересом, косвенным финансовым интересом и без финансового интереса (рис. 1.2).<sup>2</sup> Они используют информацию отчетного характера и, как правило, не применяют моделирование бизнес-процессов (в отличие от внутренних пользователей), а оценивают в целом эффективность работы организаций.



Рис. 1.2. Классификация внешних пользователей бухгалтерской информации организаций

Группу *пользователей с прямым финансовым интересом* объединяет желание получить сведения, позволяющие определить возможные сроки возврата предоставленных организации займов и инвестиций.

<sup>2</sup> При построении данной схемы, а также при последующем описании интересов внешних пользователей бухгалтерской информации использованы следующие материалы: Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003; Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004; Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.; Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. Изд. 4-е, перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2001; Новодворский В.Д., Хорт А.Н. Цели и сущность бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1996. № 10. С. 19–21.

Инвесторы хотят получать данные, необходимые для беспристрастного суждения о доходности и рисковости предполагаемых или вложенных инвестиций, возможности и целесообразности использования этих инвестиций, способности организации выплачивать дивиденды, вероятности возникновения риска, связанного с инвестициями и доходом на них.

Кредитующие банки заинтересованы в информации об обеспеченности предоставленных кредитов и займов. Предметом интереса указанной группы пользователей является анализ финансового положения организации, ее платежеспособность, соотношение собственных и заемных средств, состояние оборотного капитала, т. е. показатели, которые позволяют прогнозировать своевременное погашение предоставленных займов и выплату соответствующих процентов и т. д.

**Пользователи с косвенным финансовым интересом** в целом заинтересованы в финансовой стабильности организации.

Налоговые органы отслеживают информацию о правильности расчетов и своевременности уплаты налогов.

Финансовые органы заинтересованы в получении данных, свидетельствующих о поступлении средств от организации в федеральный и местный бюджеты, с целью корректировок государственной и региональной политики и системы налогообложения.

Поставщики знакомятся с финансовыми отчетами для оценки платежеспособности организации. Чем больше зависимость поставщика от организации как клиента, тем он более детально изучает финансовые результаты ее деятельности.

Покупатели хотят знать о продолжительности деятельности, т. е. устойчивости работы организации.

Обслуживающие банки, используя финансовую информацию, оценивают возможности заключения договоров по расчетным операциям и страхованию.

Профессиональные союзы анализируют отчетные данные с целью определения экономической жизнеспособности организации в плане занятости и оплаты труда [79, с. 96].

Страховые организации заинтересованы в стабильном положении организации. Проводимый ими анализ направлен на оценку возможностей рисков неблагоприятных последствий, а именно наступления страховых случаев, и выплаты организацией страховых взносов.

Общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

**Пользователи без финансового интереса** используют учетную информацию с целью формирования сводных показателей регионального, отраслевого и народно-хозяйственного уровня (органы статистики); проверки правомерности и законности совершаемых операций (аудиторские фирмы, арбитраж).

Таким образом, бухгалтерская информация должна отражать методологическую концепцию, реализуемую путем применения в учете следующих принципов: имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности, полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности, денежной единицы, отдельного отражения.

В настоящее время принципы бухгалтерского учета являются составной частью методологических приемов.

Отечественные учетные принципы (см. табл. 1.1), называемые требованиями и допущениями, закреплены законодательно в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденном приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.

*Таблица 1.1*

### **Перечень и краткая характеристика допущений и требований**

Наименование	Сущность	Нормативный документ
<i>Допущения</i>		
Имущественной обособленности	Имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других юридических лиц	П. 2 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 1 п. 6 ПБУ 1/98
Непрерывности деятельности	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	П. 3 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 2 п. 6 ПБУ 1/98
Последовательности применения учетной политики	Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому	Подп. 3 п. 6 ПБУ 1/98
Временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	Подп. 4 п. 6 ПБУ 1/98
<i>Требования</i>		
Полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности	П. 1 ст. 1 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 1 п. 7 ПБУ 1/98
Своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности	П. 5 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 2 п. 7 ПБУ 1/98
Осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов	Подп. 3 п. 7 ПБУ 1/98
Приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования	Подп. 4 п. 7 ПБУ 1/98
Непротиворечивости	Соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	П. 4 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 5 п. 7 ПБУ 1/98
Рациональности	Рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и размера организации	Подп. 6 п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»
Денежной единицы	Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в рублях	П. 1 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»
Раздельного отражения	В бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно	П. 6 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»

Выполнение допущений и требований, приведенных в таблице, – одно из условий соблюдения российского законодательства, так как они являются составной частью системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

## 1.4. Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета

Нормативное регулирование бухгалтерского учета проводится по четырем уровням.

**Первый (законодательный) уровень** составляют законы Российской Федерации, постановления Правительства РФ, указы Президента РФ, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета в организациях. Документами этого уровня, в частности, являются:

- Гражданский кодекс Российской Федерации, в котором закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимого признака юридического лица, обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета и др.;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете», которым устанавливаются единые методологические основы бухгалтерского учета на территории Российской Федерации для всех юридических лиц, а также определяется порядок организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской информации пользователям.
- Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

**Второй (нормативный) уровень** представлен положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, в которых содержатся базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их и определения внутренней деятельности:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н (ред. от 30.12.1999);
- ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утвержденное приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167;
- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н; (ред. от 18.09.2006)
- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (ред. от 26.03.2006);
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (ред. от 27.11.2006);
- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н;
- ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», утвержденное приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 27.11.2006);
- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (ред. от 27.11.2006);
- ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», утвержденное приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 5н (ред. от 30.03.2001);

- ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утвержденное приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденное приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», утвержденное приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н (ред. от 18.09.2006);
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н;
- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н (ред. от 27.11.2006);
- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н (ред. от 18.09.2006).

Документами этого уровня устанавливаются обязательные правовые нормы бухгалтерского учета, которые будут однозначно интерпретированы всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности.

**Третий (методический) уровень** определяется документами, в которых возможные бухгалтерские приемы приведены с примерами раскрытия конкретного механизма применения к определенному виду деятельности. К ним относятся методические указания по ведению учета, инструкции, рекомендации, принимаемые Минфином России, федеральными органами исполнительной власти. Важнейшими документами этого уровня являются:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 18.09.2006);
- Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации, утвержденные приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (ред. от 26.03.2007);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 № 91н (ред. от 27.11.2006);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н;
- Приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н (ред. от 18.09.2006) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденный постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26 (ред. от 05.01.2004).

**Четвертый уровень** представлен рабочими документами (документы внутренней регламентации) организации, формирующими ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах. Они разрабатываются самой организацией или консультацион-

ными фирмами по ее заказу. Документами этого уровня являются приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов или операций. Эти документы носят вспомогательный характер, их основная цель сводится к технической реализации учетного процесса.

Приведенная классификация законодательных и нормативных актов условна и основана на их юридической значимости (в зависимости от того, какой из двух документов, противоречащих один другому, подлежит выполнению).

Совершенствование нормативного регулирования должно осуществляться в направлении приведения к международным требованиям норм бухгалтерского учета, гражданского и налогового законодательства, а также других отраслей права.

Гармонизация национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности предполагает также изменения в подготовке и повышении квалификации специалистов в области бухгалтерского учета.

## **Ключевые слова**

Внешние пользователи Нормативное регулирование Объекты бухгалтерского учета Подсистемы бухгалтерского учета Принципы бухгалтерского учета Профессиональная деятельность бухгалтера Элементы метода бухгалтерского учета

## **Контрольные вопросы и задания**

- 1.** В чем состоит основа и сущность бухгалтерского дела?
- 2.** Назовите основные подсистемы бухгалтерского учета, их главные цели и задачи.
- 3.** Что такое метод бухгалтерского учета?
- 4.** Дайте общую характеристику элементов метода бухгалтерского учета.
- 5.** Перечислите основные принципы ведения бухгалтерского учета и раскройте их сущность.
- 6.** Какими нормативными документами установлены основные принципы ведения бухгалтерского учета?
- 7.** Что представляет собой нормативное регулирование бухгалтерского учета?

## **ГЛАВА 2**

### **Формирование профессии современного бухгалтера и аудитора**

#### **2.1. Основание институтов присяжных бухгалтеров в Великобритании**

Родиной современного бухгалтерского учета является Италия, однако профессия бухгалтера имеет иное происхождение. Раньше, чем в других странах, бухгалтеры получили официальное подтверждение своей квалификации в Шотландии и Англии.

Рождению популярной ныне профессии предшествовало приобретение элементарных навыков коммерческих расчетов и ведения учетных книг. В XVI–XVII вв. их пришлось освоить многим людям, так или иначе связанным с торговлей, доходным и процветающим в то время делом. К XVIII в. ведение счетов стало настолько признанным и почтенным занятием, что никто уже не сомневался в его необходимости.

Принято выделять источники возникновения профессии бухгалтера.

Первый источник – открытие школ и написание книг, посвященных счетоводству. Преподаватели школ, овладев предметом, впоследствии брались за приведение в порядок купеческих книг и счетов.

Второй источник развития бухгалтерской профессии – область права. В конце XVII – начале XVIII в. шотландские суды были вынуждены рассматривать множество дел о несостоятельности купцов и землевладельцев. С 1696 г., даты принятия Устава о банкротстве, в этих делах на законных основаниях стали участвовать бухгалтеры, в обязанности которых входило изучение обстоятельств дела и передача описей документов лорду-судье. Этот обычай укоренился настолько, что одного и того же человека могли назвать как стряпчим, так и бухгалтером.

Третий источник – купеческая деловая практика. В конце XVIII – начале XIX в., когда по Европе прокатилась очередная волна банкротств, управление имуществом неплатежеспособных должников все чаще начали поручать купцам, а наиболее уважаемые из них становились гарантами кредиторов. Тогда вошло в обиход словосочетание «купец и бухгалтер».

Когда спрос на бухгалтерские услуги возрос настолько, что можно стало, владея искусством ведения счетов, зарабатывать на жизнь, появились люди, которые выбирали для себя исключительно это занятие. Вначале их было немного. В первом городском справочнике Эдинбурга, изданном в 1773 г., указывались имена семерых бухгалтеров. В Глазго первый подобный справочник появился в 1783 г., и в нем были упомянуты шестеро бухгалтеров. Очевидно, что бухгалтерская практика постепенно становилась источником стабильного дохода: в 1805 г. справочник Эдинбурга содержал уже 17 фамилий лиц, посвятивших себя этому делу [32, с. 259].

Область деятельности шотландского бухгалтера XVIII в. была обширной. Помимо услуг по ведению счетов он мог в поисках заработка выполнять и другие поручения, включая проведение аукционов и дилерство по широкому ассортименту товаров.

Со второй четверти XIX в. наибольший доход шотландским бухгалтерам стало приносить участие в делах о банкротствах. Оживление в экономике после окончания войны с Наполеоном (1815) сопровождалось массовым акционерным учредительством. Часть вновь созданных компаний неизбежно разорялась, поэтому хорошо оплачиваемые услуги бухгалтеров-стряпчих пользовались в то время спросом.

В XIX в. открылось еще одно поле деятельности для бухгалтеров – страхование. Пока не было отдельной профессии актуария, и управляющими первых страховых компаний становились бухгалтеры.

К середине XIX в. труд бухгалтеров в Шотландии был признан и по достоинству оценен обществом, однако использовать по отношению к такому труду термин «профессия» было еще преждевременно. История развития бухгалтерской профессии в Шотландии тесно связана с созданием общественных объединений бухгалтеров. Первое из них – Общество бухгалтеров Эдинбурга (The Society of Accountants in Edinburgh – SAE) было зарегистрировано Королевской грамотой, датированной 23 октября 1854 г. Пять месяцев спустя другой королевской грамотой был утвержден Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow – IAAG). Далее по их примеру королевской грамотой от 18 марта 1867 г. было утверждено Общество бухгалтеров в Абердине (The Society of Accountants in Aberdeen – SAA). Участники всех трех обществ стали присяжными бухгалтерами Шотландии.

Дарованные шотландским обществам Королевские грамоты давали право членам этих обществ использовать особый титул «присяжный бухгалтер», обозначаемый буквами «С.А.» (Chartered Accountant, от английского наименования королевской грамоты – Royal Chart). Они же наделяли общества бухгалтеров правом проводить вступительные и иные экзамены для желающих стать членами корпорации, а также формировать комитет экзаменаторов.

На экзамене нужно было показать знания элементарных принципов Закона о банкротстве, счетоводства и бухгалтерии, практики доверительного управления состояниями, управления имением по найму и решениям судебных органов и элементарных принципов арифметики и алгебры. Экзаменаторами являлись члены советов институтов.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.