ГАОУ ВО «ДАГЕСТАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА»

Кафедра «Бухучет – 2»

Муцалханова З.К.

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Введение в специальность»

для специальности СПО «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»

Махачкала – 2017

УДК 657
ББК 65.052.2 я 73

Составитель: Муцалханова Зухра Касимовна, старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет–2» Дагестанского государственного университета народного хозяйства.

Внутренний рецензент: Исаева Джамиля Гамзатовна, к.э.н., доцент, заведующая кафедрой «Бухучет–1» Дагестанского государственного университета народного хозяйства.

Внешний рецензент: Шахбанов Рамазан Бахмудович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» Дагестанского государственного университета.

Представитель работодателя: Куребеков Исамудин Джамалудинович, главный бухгалтер ОАО «Завод им.Гаджиева».

Муцалханова З.К. Учебно-методический комплекс по дисциплине «Введение в специальность» для специальности СПО «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» - Махачкала: ДГУНХ, 2017 - 166с.

Рекомендовано к утверждению и к изданию Учебно-методическим советом ДГУНХ, проректор по учебной работе ДГУНХ, председатель Учебно-методического совета, доктор экономических наук, профессор Казаватова Н.Ю.
31 августа 2017г.

Одобрено
Советом факультета «Бухгалтерский учет и аудит»,
Председатель Совета Махмудов А.Г.
30 августа 2017г.

Одобрено
кафедрой «Бухучет-2»,
протокол №1 от 29 августа 2017г.
зав.кафедрой,
к.э.н., доцент Бейбулатова З.М.

Печатается по решению Учебно-методического совета Дагестанского государственного университета народного хозяйства

Содержание

Аннотация …….....4
1. Цели преподавания дисциплины…….…6
2. Задачи преподавания дисциплины…….……..6
3. Рекомендации по изучению дисциплины…….....6
4. Требования к результатам освоения дисциплины……..….....7
5. Содержание теоретического материала по дисциплине……7
6. Лекционный материал по дисциплине…….....10
7. Задания для текущего контроля усвоения материала……156
8. Задания для итогового контроля усвоения материала…….…….....160
9. Обеспеченность основной и дополнительной учебной литературой..162

Аннотация

Для успешного ведения любого вида бизнеса налаженный бухгалтерский учет - важнейшее условие, поэтому потребность в квалифицированных специалистах в этой области возрастает. Современный квалифицированный бухгалтер, как в крупных организациях, так и на предприятиях малого бизнеса, помимо собственно учетных работ выполняет и ряд других функций, в том числе планирование и принятие решений, контроль, обзор и оценку деятельности предприятия, информирование руководства о потенциальных убытках или выгодах, проведение внутреннего аудита. Таким образом, изучение бухгалтерского учета предполагает умение анализировать бухгалтерскую информацию как основу для принятия экономически грамотных решений.

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Введение в специальность» предназначен для студентов специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)», целью создания которого является обучить студентов базовым профессиональным знаниям и навыкам в бухгалтерском учете, порядку работы бухгалтеров на предприятии. Он раскрывает сущность и содержание теоретических вопросов методологии и организации бухгалтерского учета на предприятиях различных форм собственности, бухгалтерских инструментов, помогает освоить информационно-аналитические возможности бухгалтерской отчетности.

В этой связи главной задачей изучения дисциплины является заинтересовать студентов более углубленно ее изучить во взаимосвязи с такими дисциплинами, как «Основы бухгалтерского учета», «Практический бухгалтерский учет имущества организации», «Практические основы бухгалтерского учета источников формирования имущества организации», «Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации», «Бухгалтерский финансовый учет» и др.

В результате изучения данной дисциплины студенты должны получить представление об основных проблемах, стоящих перед бухгалтерским учетом в России, приобрести первоначальные навыки анализа нормативно-правовых актов, освоить основные понятия и термины, позиционировать себя как специалиста в области бухгалтерского учета.

Содержание дисциплины определено с учетом того, что изучающие ее студенты не имеют базовой подготовки по специальности, в связи с чем основное внимание уделено понятиям, специализированной терминологии, разъяснению основных задач бухгалтерского учета.

В рамках данной дисциплины дается краткий обзор ее содержания, формирующее теоретическое и прикладное ядро

специальности и объясняющее их практическое значение для будущих бухгалтеров.

Программа предусматривает проведение лекционных занятий, на которых предполагается рассмотрение основных вопросов организации бухгалтерского учета.

Дисциплина «Введение в специальность» рассчитана на два семестра. Максимальная учебная нагрузка по дисциплине составляет 58 часов, в том числе на теоретическое обучение – 39 часов, самостоятельная работа – 19 часов.

1. Цели преподавания дисциплины

Основная цель преподавания дисциплины «Введение в специальность» - познакомить студентов с условиями и процессом зарождения учета, его развитием в различных странах, ролью и функциями в современном мире, состоянием и перспективами его дальнейшего развития совершенствования, повышением роли в жизни общества.

Также целью преподавания дисциплины «Введение в специальность» является доведение до студентов информации об основах и порядке ведения бухгалтерского учета на предприятиях отраслей народного хозяйства.

2. Задачи преподавания дисциплины

В ходе изучения дисциплины «Введение в специальность» ставятся и решаются следующие задачи:

- изучение ключевых понятий, основных принципов, приемов бухгалтерского учета;
- приобретение базовых специальных знаний в области бухгалтерского учета;
- подготовка и предоставление достоверной информации о деятельности предприятия, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- приобретение навыков для дальнейшего совершенствования знаний в области бухгалтерского учета;
-организация документооборота;
- изучение номенклатуры дел.

3. Рекомендации по изучению дисциплины

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Введение в специальность» составлен в соответствии с программой подготовки специалистов среднего звена по специальности 38.02.01 «Экономика и

бухгалтерский учет (по отраслям)» СПО. Освоение данной дисциплины необходимо обучающемуся для успешного изучения следующих дисциплин и междисциплинарных курсов ППССЗ по специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»: «Основы бухгалтерского учета», «Практический бухгалтерский учет имущества организации», «Практические основы бухгалтерского учета источников формирования имущества организации», «Бухгалтерская технология проведения и оформления инвентаризации». Ко всем темам приведены вопросы для самостоятельного изучения.

4. Требования к результатам освоения дисциплины

Процесс изучения дисциплины направлен на формирование следующих компетенций, предусмотренных ФГОС СПО по специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»:

В результате успешного изучения дисциплины «Введение в специальность» студент должен приобрести:

- умение пользоваться первоисточниками и освоить первичные навыки самостоятельной работы;
- умение применять современные методы работы в информационном пространстве;
- умение формировать системно-ориентированную информационную базу;
- знания по организации учебной и научной работы в вузе;
- навыки формулирования предложений по определенному научному направлению и оформления результатов в виде реферата.

5. Содержание теоретического материала по дисциплине

№ п/п	Тема и развернутый план	Количество часов
1.	Тема 1. История бухгалтерского учета, как объект изучения 1. История возникновения бухгалтерского учета 2. Бухгалтерский учет, как наука 3. Цели и задачи бухгалтерского учета	2
2.	Тема 2.Зарубежные школы бухгалтерского учета 1. Хозяйственный учет в Древнем мире 2. Учет в эпоху Средневековья 3. Учет в Западной Европе в XVI-XIX веках	6
3.	Тема 3**.** Русская бухгалтерская школа 1. Учет в Средневековой Руси до XVIII века	6

	2. Бухгалтерский учет в России в XVIII- XIX веке 3. Бухгалтерский учет в России в XX веке 4. Развитие учета в современной России	
4.	Тема 4. Бухгалтерский учет как необходимость в современных условиях 1. Сущность бухгалтерского учета и его особенности 2.Основные функции бухгалтерского учета, его роль и значение в системе управления 3. Пользователи бухгалтерской информацией и специфика их потребностей в ней	4
5.	Тема 5.Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета 1. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета 2. Основополагающие принципы бухгалтерского учета	2
6.	Тема 6. Документооборот в бухгалтерии 1. Понятие документооборота и основные его этапы 2. Прием, регистрация документов 3. Хранение документов 4. График документооборота 5. Контроль над исполнением документов	6
7.	Тема 7.Организация бухгалтерского учета 1. Общие принципы построения бухгалтерского учета в организациях 2.Бухгалтерская профессия и профессиональная деятельность 3. Профессиональная этика работников бухгалтерии 4. Бухгалтерский аппарат, его структура и функции 5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера 6. Правовой статус бухгалтерской службы	5
8.	Тема 8. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета 1.Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета 2.Система нормативного регулирования бухгалтерского учета 3.Учетная политика организации	4
9.	Тема 9. Особенности организации учета на зарубежных предприятиях	4

	1. Роль и задачи бухгалтерского учета 2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики 3. Классификация моделей бухгалтерского учета 4. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом	
	Итого:	**39**

6. Лекционный материал по дисциплине

Тема 1. История бухгалтерского учета, как объект изучения

Вопрос 1. История возникновения бухгалтерского учета
Вопрос 2. Бухгалтерский учет, как наука
Вопрос 3. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета

1. История возникновения бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет зародился в эпоху итальянского Возрождения. Изобретение двойной записи дало толчок дальнейшему развитию частного капитала, создавшего благосостояние для жизни и творчества человеческого общества. Система двойной записи появилась в XIII-XIV вв.; пользовались ею в некоторых торговых центрах Северной Италии. Первым систематизировать учет начал францисканский монах Лука Пачоли, создавший свой великий труд «Трактат о счетах и записях» (1494г.), в котором он раскрыл смысл учетных записей.

В отличие от современного бухгалтерский учет того периода обеспечивал информацией единоличного собственника, все данные содержались в секрете; тогда не существовало границы между собственностью и имуществом организации; не было понятий отчетного периода и действующей организации; наличие множества денежных единиц затрудняло использование двойной бухгалтерии. Отсюда записи в учетном регистре носили описательный характер с содержанием сведений о товаре (вес, размер, единица измерения и цена).

Последователи Луки Пачоли распространили применение систематизированного учета в различных отраслях: Альвизе Казанова (1558г.) - в судостроении; А. диПиетро (1586г.) - монастырском хозяйстве и банках; Д.А.Маскетти (1610г.) - в промышленности; ЛюдовикоФлори (1636г.) - в госпиталях и государственных организациях; БастианоВентури (1655г.) - в сельском хозяйстве.

В 1581 г. было создано в Венеции первое в истории общество бухгалтеров.

К концу XIX в. система бухгалтерского учета, основы которого заложил Лука Пачоли, претерпела изменения. С развитием общественного производства появились компании, отделенные от собственника; сформировался акционерный капитал; произошло разделение капитала и прибыли; возникло понятие «действующее предприятие»; начали работать фондовые биржи; дальнейшее развитие получили промышленность и

торговля. В результате работа бухгалтера выделилась в самостоятельную профессию.

Если в 1773г. в справочнике Эдинбурга насчитывалось всего семь бухгалтеров, то к началу XIX века в справочниках крупных городов Англии и Шотландии их было более пятидесяти. Принятый в 1844г. закон о компаниях предусматривал обязательную аудиторскую проверку обанкротившихся фирм. И уже в 1854 г. в Эдинбурге было организовано Общество бухгалтеров.

Позднее такие ассоциации стали появляться в отдельных штатах; в созданной в 1896 г. ассоциации в штате Нью-Йорк члены общества именовались «дипломированными общественными (присяжными) бухгалтерами». В 1917г. ассоциация общественных бухгалтеров преобразовалась в Американский институт бухгалтеров со строгими квалифицированными требованиями, но без обладания сертификатом. Позднее появляется Американское общество дипломированных общественных бухгалтеров с наличием сертификата. В 1936г. оба общества слились, а в 1957г. получили название Американский институт присяжных бухгалтеров. В Америке, кроме того, существуют и другие бухгалтерские организации.

Государственные преобразования в России, коснувшиеся всех сфер экономики, включая финансы, связаны с именем Петра Великого. В XVII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Не избежала коренного изменения и постановка учета. Уже в 1710г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» появилось малопонятное слово «бухгалтер». В это время учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714г. Положения этого документа были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали:

- своевременности записи и чтобы «счет был скорый»;
- строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Огромным событием в истории Российского учета стало издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722г., который оказал огромное влияние на всю систему отечественного бухгалтерского учета, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Так в России появляются понятия двойной записи и бухгалтерские счета.

В России бухгалтерский учет как наука получил свое развитие в первой половине XIX века. Его основоположниками стали: К.И.Арнольд, И.Н.Ахметов, Э.А.Мудров, А.М.Вольф, Е.Е.Сиверс и др.

Первые учебники по бухгалтерскому учету появились в России в XIX в. В 1831г. К.Кларком и В.Немчиновым было издано учебное пособие «Счетная наука»; в 1866 г. преподаватель коммерческого училища в Санкт-Петербурге. П.Рейнборт издает «Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам», состоящий из теоретических и практических частей; в 1883г. А.Прокофьев - преподаватель бухгалтерии в Московском техническом училище и коммерческой арифметики в Московской практической академии коммерческих наук - издает «Курс двойной бухгалтерии». В 1888г. профессиональный бухгалтер А.М.Фольф начал выпускать журнал «Счетоводство»; в 1892г. выдающийся бухгалтер Е.Е.Сиверс предложил понимать под счетоводством практическую деятельность, а под счетоведением - науку об учете. В 1906г. в Санкт-Петербурге выходит книга И. Максимова «Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных организациях».

Огромным событием в истории Российского учета стало издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722г., который оказал огромное влияние на всю систему отечественного бухгалтерского учета, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Так в России появляются понятия двойной записи и бухгалтерские счета.

Развитие бухгалтерского учета как науки нашло отражение в работах видных ученых XX века.

2. Бухгалтерский учет как наука

Как было отмечено, четвертый этап бухгалтерского учета характеризуется тем, что он стал наукой. И хотя это, очевидно, тем не менее, еще есть бухгалтеры, занимающие видное положение в профессиональных кругах, которые утверждают, что бухгалтерия слишком примитивное ремесло, чтобы называться наукой. В этом виноваты не проблемы учета, а бухгалтеры, слишком приземлено думающие о своей профессии. Достаточно сослаться на формальную сторону дела, ибо большинство специалистов убеждено в том, что бухгалтерский учет — наука, хотя бы потому, что в университетах существуют соответствующие кафедры, а ученые советы многих

университетов присваивают за бухгалтерские труды степени кандидатов и докторов наук. Это, безусловно, правильный, но формальный ответ. Однако ответ по существу будет не менее убедительным.

Существует минимум пять трактовок науки, и мы должны сообщить, что бухгалтерский учет соответствует каждой из них.

Г.В.Ф. Гегель (1770 — 1831) и вслед за ним марксисты утверждали, что знание может считаться научным только тогда, когда оно описывает объективные закономерности. Развитие бухгалтерского учета в течение многих веков, как будет показано в учебнике, демонстрирует диалектику этого развития.

О. Конт (1798 - 1857) понимал под наукой систематизированное знание, и то, что бухгалтерский учет, основанный на принципах двойной записи, бесспорно отвечает этому критерию, не вызывает сомнений.

К. Поппер (1902 - 1994) выдвинул два критерия отнесения утверждений к научной теории: старый традиционный — практика критерий истины (верификация), и новый — любая теория, если она претендует на статус научной, должна объяснять множество практических ситуаций, но не все из них (фальсификация). Как мы это увидим дальше, балансовая теория хорошо объясняет записи по счетам источников собственных средств, но не может вразумительно объяснить записи по счетам расчетов и, напротив, меновая теория, хорошо объясняя записи по счетам расчетов, недостаточно ясно объясняет характер записей по счетам собственных средств, т.е. с точки зрения критериев Поппера бухгалтерский учет, безусловно, наука.

Т. Кун (1922 - 1995) выдвинул идею парадигмы, т.е. совокупности общепризнанных знаний. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию. Если мы обратимся к этапам развития бухгалтерского учета, то увидим, что каждый из приведенных этапов характеризуется определенной парадигмой, и смена парадигм означала новый уровень абстракции в познании фактов хозяйственной жизни и интеллектуальную революцию в развитии бухгалтерской мысли.

Наконец, П. Фейерабенд (1924 - 1994) утверждал, что наука развивается в соответствии со сменой поколений ученых. Каждое новое поколение отрицает взгляды предшествующего поколения, это есть развивающаяся наука.

Все перечисленные трактовки можно отнести к бухгалтерскому учету, и это хорошо известно нашим коллегам.

От себя отметим, что всякое знание становится наукой тогда и только тогда, когда оно сталкивается с серьезными сложными проблемами. Очень хорошо сказал по этому поводу Карл Поппер: «Мы не изучаем какой-то предмет, мы изучаем проблемы». И в самом деле, если

есть серьезные теоретические проблемы, решение которых влияет на практику, значит, есть и наука.

Наука возникает с появлением сложных проблем, а проблемы — это, согласно этимологии, — задачи. Задачи предусматривают наличие двух (как минимум) ситуаций — одной реальной, существующей, и другой — желаемой. Следовательно, чтобы наука была для нас практически полезной, бухгалтеры должны научиться понимать и решать свои задачи, рассматривая их как проблемы.

3. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета

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.

Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом и (или) потребностями в информации. Классификация пользователей учетной информации приведена на рисунке 1. Информация, представляемая собственным пользователям, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для принятия решений по эффективному управлению предприятием, анализу его деятельности, для целей планирования, контроля, при принятии решений в нестандартных ситуациях и при выборе политики организации, при принятии инвестиционных решений и др.

Хозяйственная деятельность

Бухгалтерский учет (бухгалтерская информация)

Внутренние пользователи	Внешние пользователи с прямым финансовым интересом	Внешние пользователи с косвенным финансовым интересом			
		Контролирующие органы	Регулирующие органы	Органы управления	Другие (прочие) группы
Собственники. Акционеры. Руководство, в том числе совет директоров. Персонал (специалисты, менеджеры).	Имеющиеся или потен-циальные инвесторы. Кредиторы: поставщики, подрядчики и другие кредиторы.	Налоговые органы. Органы статистики. Правоохранительные органы.	Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг. Фондовые биржи (дилеры, брокеры, депозитарии, клиринговые организации).	Министер-ства и ведомства РФ.	Профессиональные союзы. Дебиторы: покупатели и заказчики. Аудиторские фирмы. Прочие

Рис. 1. Пользователи бухгалтерской информации

Объектами бухгалтерского учета являются:

• Имущество организации – нематериальные активы, основные средства, финансовые вложения, производственные запасы, денежные средства;

• Права требования к сторонним организациям и физическим лицам (дебиторская задолженность);

• Обязанности по отношению к сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность);

• Хозяйственные операции, вызывающие изменения в имуществе и обязательствах организации. Хозяйственные операции могут совершаться 1) между объектами учета внутри организации, 2) между организацией и сторонними организациями и физическими лицами;

• Собственные источники формирования средств организации – уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды, прибыль.

К основным задачам, решаемым в процессе бухгалтерского учета, относятся следующие:

• формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;

• обеспечение информацией пользователей для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразности, 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 и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет является одной из важнейших функций управления (рис. 2).

Рис. 2 Бухгалтерский учет как функция управления

Бухгалтерский учет содержит в себе две составляющие: 1) финансовый учет, 2) управленческий учет.

Финансовым учетом является учет, направленный на формирование отчетной информации для сторонних пользователей, правила ведение финансового учета строго регламентированы законодательными и нормативными актами, формы отчетности и порядок ее представления также установлены нормативными актами.

Управленческий учет – это учет, который организация устанавливает для своих внутренних целей, для формирования учетной информации, требуемой при принятии управленческих решений.

Тема 2. Зарубежные школы бухгалтерского учета

Вопрос 1. Хозяйственный учет в Древнем мире
Вопрос 2. Учет в эпоху Средневековья
Вопрос 3.Учет в Западной Европе XVI-XIX веках

1. Хозяйственный учет в Древнем мире

История современной бухгалтерии, как и история многих других наук, уходит своими корнями в глубь веков.

Она возникла в эпоху палеолита, когда люди начали осознавать себя в обществе. Знания об окружающем мире накапливались посредством учета: планет (звезд), времени, поведения животных, явлений природы и т.п. Начав работать, человек изобрел орудия труда, и появилась необходимость вести учет добычи (результатов труда), т.е. ***«складских запасов».***

Учет помогал поддерживать порядок, делать прогнозы (когда необходимо мигрировать, пополнять запасы и т.п.). Так появился счет, который начинался с ***качественного различия объектов.***

Развитию счета способствовало образование излишков и начало обмена. С течением времени в процесс счета вовлекались подручные средства — камешки, палочки. ***Калькуляция*** в переводе с латинского языка означает «счет камешками» *(calcul* — камень).

На первом этапе развития человеческого общества вся информация умещалась в голове, так как памяти человека было достаточно, чтобы запомнить важные события. С усложнением хозяйственной жизни появилась необходимость записи подсчитанного.

Первые учетные документы, обнаруженные археологами, относятся к 30 в. до н.э. Это зарубки на костях и бивнях мамонта, наскальные рисунки и т.п. На самых древних документах имеются упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), но отсутствуют качественные характеристики учетных объектов (наименование, дата или срок хранения и т.п.). Такие документы получили название ***счетных бирок.*** Возможно, расположение знаков соответствовало расположению учетных объектов в хранилищах, а качественное отличие объектов друг от друга или собственность разных лиц — владельцев продуктов или орудий обозначалось при помощи неодинаковой конфигурации знаков - чисел.

Известны различные носители учетной информации. Например, на территории Междуречья (Передняя Азия) найдены мелкие глиняные и каменные предметы, относящиеся к VIII—V вв. до нашей эры. Предполагается, что такие предметы использовались для подсчета: конус - кувшин масла, цилиндрик — овца и т.п. Подобная система счета имела место в Индии: камешки различного цвета раскладывали в кружки (прообраз картотеки).

Инки (Северная Америка) использовали разноцветные шнуры (***квипус***) — один служил основанием, другие крепились на нем. Каждый узел — «запись» об учетном объекте. Простые узлы соединялись в сложные. ***Узловой учет*** применялся в Африке, Японии, Китае, Бенгалии до начала XX века.

Система письма также имела варианты — рисунки, иероглифы, клинопись. Носителями письменной информации были каменные плиты (Шумер), папирус (Древний Египет), керамические и деревянные таблички (Древняя Греция, Шумер) и др.

Таким образом, *достижения первобытных людей в области учета заключаются в том, что появились системы исчисления и записи, позволяющие регистрировать учетные объекты в натуральных измерителях. Это привело к возникновению первых документов - материальных носителей информации.*

Учет в Древнем Египте.

Учетная система Древнего Египта была частью системы централизованного управления экономикой. Весь урожай, скот и прочие

результаты труда сдавались в централизованные хранилища, а затем распределялись по хозяйствам; каждый

этап контролировался. Поэтому наряду с локальным учетом, учетом в домашних хозяйствах, возник общегосударственный учет. Чтобы уметь учитывать, требовалось овладеть письмом и счетом, запомнить огромное число знаков (иероглифов), а затем умело применять их. Знанием обладали ***писцы*** - чиновники. Писцы совмещали в своей деятельности функции управления, учета, жречества

и составляли профессиональную касту. Писцам необходимо было множество знаний:

– инженерных, чтобы сделать расчет для строительства, транспортировки грузов и иных подобных работ;
– математических;
– экономических.

Функции древних бухгалтеров были более широкими и значимыми, чем функции современных бухгалтеров. Кроме профессиональных знаний, ценились и нравственные достоинства учетных работников. Писцы, заподозренные в махинациях, переводились в разряд земледельцев или сборщиков налогов.

Профессиональная иерархия была сложной: от простых до высших писцов:

– царский писец;
– писцы злаков, земли, людей, войска, податей;
– надзиратель писцов;
– писцы (переписчики) документов и т.д.

Была введена особая должность агентов фиска (сборщиков налогов) низкого ранга.

Документы писались на ***папирусе, глиняных черепках, дереве,*** черными и красными чернилами, причем красным цветом отмечались начальные иероглифы и абзацы в тексте (так возникла ***"красная строка"***). Хранились документы в опечатанной таре — сосудах, ларцах, ящиках, мешках и фиксировали подлинность операции и ответственность исполнителей. Документы выдержаны в юридическом отношении, датированы годами правления фараонов и снабжены печатями.

Для ускорения и точности арифметических расчетов использовали специальный прибор - ***абак*** (глиняная доска с пазами, в которые закладывались камешки), а также ***вычислительные таблицы.*** Особенностью древнеегипетской экономики было использование норм расхода продуктов для содержания работников (в зависимости от их категорий), налогов, земли, количества сырья для получения готового

продукта и т.п. Нормирование охватывало все основные ресурсы общества, о невыполнении нормы указывали в документах.

Вначале преобладающей формой учета в отдельных хозяйствах были ***описи*** с перечнем различных объектов - ***инвентари.*** Их можно считать первым признаком системности. Затем данные стали группировать: списки должностных лиц по профессиональному признаку, описи имущества и др. Составление инвентарей постепенно стало носить регулярный характер. С развитием экономики они дополнялись новыми показателями, усложнялись по содержанию и стали отправным моментом эволюции форм учета.

Первая - ***инвентарная*** форма учета - повлияла на учет всех видов ресурсов. К ней перешли от зарубок палеолита. Объектом учета, прежде всего, была земля и ее использование. Технологию учета земли можно проследить по данным папируса Вильбур, где соблюдается классификация земель по таким категориям, как безводная, береговая, возделываемая, луговая, новая, орошенная, а главное, по владельцам разной степени землевладения (ответственности). *Ежегодно составлялись кадастры — описи земель до или после разлива Нила, в которых указывались площади участков по категориям земли и в чьем пользовании они находились. Главным богатством Египта было зерно, которое обращалось как деньги наряду с весовыми деньгами-эквивалентами (металлом различной ценности). Монет или единого эквивалента в Египте не знали. Поэтому после составления инвентаря собранное зерно пересчитывали в условный выход, соответствующий съему с земли при самой высокой норме урожайности, что позволяло данные разных хозяйств делать сопоставимыми и сводить данные по всей стране.* Периодически проводились переписи (инвентаризация) людей, имущества, скота.

Развитие инвентарного учета шло в двух направлениях:

– детализация средств, их описание и учет каждого вида средств в отдельности. Такой учет неразрывно связан с организацией складского хранения и ответственностью должностных лиц;

– классификация объектов в той же описи как в учетном регистре по группам средств с итогами. Этот учет означал обобщение в рамках натуральных единиц учетных объектов, но стоимостного учета еще не было.

Так же в инвентарном учете не отражались операции. Каждодневные инвентаризации требовали значительных затрат времени и сил. Инвентарный учет затруднял оперативное управление хозяйством, поэтому в Древнем Египте появился ***приходо-расходный учет.*** В 1860 году был найден папирус Булак (время написания около 1700 г. до н.э., папирус принадлежит Каирскому музею), из которого следует, что за

каждый день приводились реквизиты, позволяющие считать документ текущим счетом, имеющим приход, расход и остаток. Остаток и итоги имели специальные обозначения, но отсутствие стоимостного измерителя не позволяло балансировать текущий счет приходо-расходной бухгалтерии, что вызывало ошибки в подсчетах. Учет завершался ***отчетностью*** по широкому кругу показателей в натуральных измерителях. Основное назначение - определить государственные ресурсы и распределить их. На отчетности была основана вся система государственного контроля, который осуществлялся через финансовое управление и специальных чиновников.

Учет в Месопотамии (Вавилонии).

Шумерская, а позднее вавилонская цивилизация располагались между двумя реками Тигр и Евфрат у берегов Персидского залива. Отсюда эта цивилизация имеет еще одно название – Двуречье или Междуречье. Среди многих достижений шумеров (позднее вавилонян) можно назвать и учет.

Если Египет был родиной ***"счетоводства на свободных листах"*** (папирусе), то Вавилония стала родиной учета на ***карточках***. Карточки изготавливались из мягкой влажной глины, на которой тростниковой палочкой делали надписи. Особенности глины позволяли стереть ошибочную запись и сразу палочкой воспроизвести новую. Глиняные пластины сушились, а затем хранились в емкостях, что обеспечивало лучшую сохранность документов. Если документ был не нужен, его бросали на пол, и он разбивался. Позже документы стали составлять в двух экземплярах.

Основной системой исчисления была не десятичная, а шестидесятеричная. В учете широко использовались сложные математические вычисления:

- пропорции;
- дроби;
- уравнения;
- прогрессии.

Для упрощения применялись вычислительные таблицы, в которых приводились соотношения различных мер, необходимых в учете. Дошедшие до наших дней документы свидетельствуют о том, что регистрация хозяйственных фактов осуществлялась не только в ***систематическом*** порядке, но и в ***хронологическом***.

Факты хозяйственной жизни отражались по следующим реквизитам: количество и вид полученных предметов; имя лица, от которого они поступили; имя получателя; дата регистрации. Имелись и ***оправдательные***

документы, отсутствие которых оформлялось специальными оговорками. Среди сохранившихся первичных документов преобладают ***наряды*** для выполнения работ. До наших дней дошла также ведомость, показывающая, что расходы на «заработную плату» уже распределялись по видам работ. В Вавилоне пользовались такой единицей, как ***человеко-день***, причем нормирование заданий проводилось в зависимости от характера работы, классификации работника, пола, возраста.

В хозяйствах Древнего Вавилона, как и в хозяйстве Древнего Египта, были распространены ***инвентарная*** и ***приходо-расходная формы учета.*** Важной составной частью учета стало определение ***затрат на производство***. Производство заканчивалось сдачей изготовленной продукции на центральные склады, а расчеты с государством сводились к распределению средств в натуральном выражении.

Особое место занимал учет ***расчетов***. Так как расчеты осуществлялись в рамках натурального хозяйства, они не охватывали всю экономику. Расчеты велись в весовых единицах, поскольку монет еще не знали. Тем не менее известны деловые

торгово-ростовщические дома (например, «Сыновья и внуки Эгиби», «Деловой дом Мурашу»), которые можно считать прообразами банков. Эти дома производили взаимный зачет долгов путем списания с карточки одного и записью на карточку

другого вкладчика, но в безналичные расчеты такие операции не переросли по ряду причин. Во-первых, расчеты велись в весовых денежных единицах, а во-вторых, писчий материал не позволял оперативно отражать операции на текущих счетах.

Вавилония была первой страной, где возникло специальное законодательство по учету. Мощную попытку упорядочить систему расчетов сделал самый знаменитый из вавилонских царей — Хаммурапи (2200-2150 гг. до н.э.).

В основу свода законов Хаммурапи был положен принцип равной материальной ответственности. Статьи, посвященные юридическому регулированию имущественных и расчетных отношений, содержали более гуманные нормы.

Кроме юридических норм, законы содержали и экономические

нормы:

- размер оплаты труда (с дифференциацией по видам работ);
- гарантии правовой защиты имущества;
- обязательное извещение о сделках с недвижимым имуществом городских и судебных властей;
- записи в счетах только на основании табличек (первичных документов), заверенных печатью, и т.п.

Таким образом, первичные документы можно было отделить от документов текущего учета, но отличить последние от отчетности почти невозможно.

Приходо-расходный счет за месяц и был, по сути, ***отчетом***. Стремление к унификации проявляется в представлении некоторых документов в табличной форме, где приход и расход размещали последовательно. Централизация экономики обусловила и систему контроля, которая базировалась на отчетности и проверках. Контрольные функции были возложены на специальных чиновников. Представление отчетов от руководителей работ было обязательным.

Учет в Древней Греции.

Древнейшая греческая культура (бронзовый век) — крито-минойская.

Система учета похожа на вавилонскую, так как записи на глиняных табличках имеют линейное расположение, но деление по графам, как в вавилонских документах, отсутствует. Впоследствии греки заимствовали многие достижения критян — письменность, систему чисел и мер и другие культурные достижения.

Но была ли заимствована система учета, неизвестно. На смену крито-микенской культуре пришли и стали развиваться греческие города-полисы. Каждый со своей замкнутой финансово-экономической системой. У греков не было единого народно-хозяйственного механизма. Полисы то воевали между собой, то заключали союзы,

но торговые, а затем и денежные связи сохранялись.

Источниками знаний об организации учета в крито-микенской Греции являются найденные при раскопках тысячи глиняных табличек, гирек, деньги, складские хранилища и т.п. Кроме того, до наших дней дошли литературные источники, в которых содержится описание ***учетной практики*** (произведения Аристотеля, Демосфена, Геродота)**.**

Учет велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом, иногда применялся папирус, но он был очень дорог. Для черновых записей пользовались глиняными черепками (***остраки***). Вычисления вели на счетном инструменте - ***аббак***, который был известен еще в Древнем Египте. Он представлял собой доску с желобками, каждый из которых предназначался для определенного числового разряда (идею данного инструмента до наших дней сохранили счеты). Особое внимание уделялось предварительной смете затрат. Существовала классификация средств. Согласно классификации средств имущество разделялось на ***видимое*** (земля, рабы, скот, дома) и ***невидимое*** (деньги наличные и отданные в займы, дебиторская задолженность).

С конца V в. до н.э. мощное влияние на экономику полисов оказывает денежное обращение. ***Монеты*** стали выдающимся изобретением древних греков. Первые монеты появились в ***Лидии,*** чеканить металл начал легендарный царь Крез в конце VII в. до н.э.

До этого в качестве эквивалента использовались самые разные предметы - шкуры, соль, металл в слитках и др. Но только монеты стали всеобщим универсальным эквивалентом и ***стоимостным измерителем*** в бухгалтерии. Денежное измерение позволяло обобщать разнородные факты хозяйственной жизни, группировать учетные объекты и операции, получать системную информацию. Так начался поворот от натурального учета к стоимостному учету.

С возникновением денег, бывшее ранее натуральным хозяйство постепенно приобретает черты товарного. Развивается торговля между городами-полисами. Так как каждый город чеканил свою монету, возникла проблема обмена одних монет

на другие. Для этого необходимо было знать содержание металла в монетах, степень их износа, курс обмена, предвидеть возможность появления фальшивых монет и др. Появились менялы - ***трапезиты*** (трапеза — стол, трапезит — человек за столом),

которые накопив средства стали давать их под проценты.

Так по своим функциям трапезы стали ***банками,*** а трапезиты превратились в ***банкиров***. Наряду с обменом проверкой монет и кредитованием трапезиты участвовали в сделках как посредники, свидетели, поручители, хранители документов и ценностей. Первые в истории банкиры были ***рабами***, так как аристократы считали это занятие не престижным. Накопив денег, рабы выкупали свободу и становились вольноотпущенниками - ***метеками***, но получить подлинного гражданства они не могли. В III в. до н.э. деятельность трапезитов становится почетным занятием. К этому времени устоялась учетно-экономическая сторона банковских расчетов, возникли финансовые традиции.

Организация бухгалтерского учета в банках шла по двум направлениям:

1. учет приема и выдачи вкладов;
2. учет взаимных расчетов между клиентами.

Сначала заключался договор банкира с клиентом в присутствии свидетеля и, возможно, поручителя. Взнос и перевод оформлялись «платежным поручением» ***-диографе,*** или ***символа*** (иногда заменял диографе). Это могли быть кольцо — печатка, удостоверяющая личность вкладчика, или разломанная пополам монета, или даже глиняная табличка. При необходимости вызывали свидетелей. В документе указывали: имя вкладчика, сумму вклада, имена получателя, поручителя, свидетеля.

Система учета расчетов укладывалась в схему приходно-расходной бухгалтерии.

Хранение денежной наличности представляло большую проблему. По мнению историков, основная часть денег была в обороте - выдана в качестве кредитов, отвлечена в недвижимость или рабов. Оставшуюся часть банкиры сдавали на хранение в храмы. Благодаря раскопкам Делосского храма сегодня стала известна система хранения денежных средств. Запасы были уложены в горшки рядами, каждый ряд обозначался своей буквой (эти обозначения можно считать инвентарными номерами). Велись как минимум три регистра: список должников и взносов, инвентарная опись денежных средств и перечень шрифтов мест хранения с вложениями.

Учитывая риск хранения и использования наличных денег, проще и безопаснее было «перебросить» вклады посредством записей со счета одного клиента на счет другого, а наличность при этом могла оставаться в банке (храме) или использоваться в обороте. Так появилась предпосылка развития ***безналичных расчетов.***

Текущий учет осуществлялся в виде хронологической записи. Для целей же отчетности по хронологическому регистру делалась разноска по счетам. Бухгалтерский учет возник из двух источников:

- материального учета (инвентаризации);
- учета расчетов (контокоррента).

Отчетность предоставлялась строго периодически, отчеты контролировались государственными чиновниками. Эти сведения носили публичный характер: они выставлялись на народном собрании, в оградах храмов, вдоль дорог. Учет велся по принципу систематической записи - на счетах, а в них - в хронологическом порядке. После каждого факта хозяйственной жизни определялся остаток. Одни документы вводились в счета прямо, другие группировались в сводном документе (накопительной ведомости) по однородным признакам. В этой ведомости в определенное время подводился итог, который затем заносился в счет.

Отчетность предусматривала сведения о состоянии запасов, о доходах и расходах хозяйства. По периодичности отчетные формы делились на месячные, годовые и трехлетние. Отчетность перед государством была обязательной и служила для целей взимания налогов.

Учет в Древнем Риме.

Рим I—II вв. до н.э. был в то время самым могущественным государством. Его развитая экономика - следствие успешных войн - базировалась на ресурсах завоеванных стран. Управление было централизованным. За время своего существования Рим прошел стадии

царской власти (VII—VI в в . до н.э.),республики (VI в.до н.э. — I в. н.э.), империи (I в. н.э. —476 г. н.э.).

У истоков Римской стоит этрусская цивилизация (до VIII в. до н.э.). Позднее Рим многое заимствовал у греческой и восточной культуры, причем абстрактные науки римлян не привлекали: они ограничивались практически полезными вещами. Поэтому финансовой сферой и ее юридическим регулированием римляне занимались достаточно серьезно.

Одно из величайших достижений древности - ***римское право*** (гибкие, узаконенные и цивилизованные нормы правоотношений - частных и публичных). Благодаря законам экономические сделки приобрели обоснование и защиту, а бухгалтерские книги в качестве доказательств, представлялись в суд, что описано, например, Цицероном.

Римское право имело огромное влияние на бухгалтерский учет. Владельцы банков должны были в определенный день обнародовать свои счета. Юридическими нормами регулировалась и техника учета. Взаимодействие права и учета оказалось настолько плодотворным, что продолжается до сих пор.

Римляне обстоятельно и с пониманием относились к управлению и прежде всего частным поместьем (Катон Старший, Сазерна, Колумелла, Варрон). Это помогало обобщать хозяйственную практику и выводить принципы управления, нормирования затрат и регламентации учета. Государственный и банковский учет также регламентировались.

В качестве основы для письма были испробованы многие материалы - холст, камень, деревянные доски, древесные листья и внутренняя сторона коры деревьев. Официальная отчетность наносилась на доски: мраморные, бронзовые, медные,

свинцовые и побеленные деревянные. Текущие записи велись на деревянных табличках, скрепленных вместе с одного края по две, три и больше (***кодексы*** – от латинского ***code*** - дерево).

После завоевания Египта появился папирус. Около 180 г. до н.э. изобрели пергамент. Он изготавливался из телячьей кожи, был дорог, но прочен. На развитие учета влияли техника письма и система счета. Для вычислений использовался абак, заимствованный греками из Египта.

Важнейшей функцией учета становилось умение предвидеть результат хозяйствования (Колумелла). Существовала классификация имущества Варрона:

- обладающие членораздельной речью - рабы;
- издающие нечленораздельные звуки - скот;
- немые - транспорт, здания и др.

Организация налогообложения основывалась на цензе как на описи населения и его имущества. Перепись введена Сервием Туллием в 550 г.

до н.э. в целях налогообложения. В оценку входило имущество по видам: недвижимость, земля, инвентарь, драгоценности, одежда. Оно определялось по домашним учетным книгам. Сначала результаты ценза измерялись в натуральных единицах, но с 312 г. до н.э. стали стоимостными по инициативе цензора Аппия Клавдия. После переписи составлялись особые списки неимущих для бесплатной раздачи продуктов. Этим занимался целый штат чиновников, агентов, весовщиков. **Неимущим выдавалась деревянная дощечка с обозначением даты и места выдачи хлеба (*хлебная тессера)***

Как в Греции, в Риме широкое развитие получили банки ***(аргентарии)***, которые стали играть в истории римской бухгалтерии ведущую роль. Обмен монет, а тем более прием вкладов требовали высокой квалификации и опыта. После проверки монет их складывали в емкости и опечатывали в присутствии свидетелей. Свидетели также накладывали свои печати. Опечатанный кошель мог транспортироваться и использоваться как средство платежа.

Латинский учетно-экономический словарь банковских расчетов обширен и органично слит с юридическим лексиконом. Эта терминология вошла в итальянский язык и через него в западноевропейскую бухгалтерию. Известны римские банковские термины:

- ***accept (принятие)*** – приход;
- ***habet (иметь)*** **–** кредит банкира клиенту;
- ***creditum (кредит)*** – верить;
- ***debitum (дебит)*** – долг клиента банкиру;
- ***depositum (депозит)*** – вклад;
- ***rationum*** – счет;
- ***expensum*** **–** расход.

Роль первичных документов выполняли расписки. Сделки могли быть устными (но при свидетелях) и письменными. Письменные договоры устойчивой формы не имели. Приход и расход денег учитывались в ***приходо-расходной книге.*** За нее банкир нес юридическую ответственность, она была регистром текущего учета. Кроме того, операции учитывались в ***адверсарии*** *(adversaria),* которая долго имела греческое название ***эфемериды*** (тип учетного регистра текущего бухгалтерского учета).

В адверсарии регистрировали хозяйственные операции. Адверсария и приходо-расходная книга были взаимосвязаны, как регистры хронологического и систематического учета. У банкира была еще одна книга - ***книга счетов****(codex rationum).* Здесь операции учитывались по отдельным клиентам и тем самым отделялись от приходо-расходных счетов.

Счета открывались на каждого клиента. Счет имел категории долга *(debitorum),* кредита клиенту *(habet)* и остатка *(reliqua).* Обороты и остатки лицевых счетов сверялись. Сверка проводилась путем пунктуации, т.е. отметок в документе (обычно на обороте). Приходо-расходная книга и книга счетов также были связаны, что проявлялось в приеме и выдаче депозитов, кредитов, сверке оборотов и остатков. Для этого требовалось, чтобы в приходо-расходной книге помещались счета. Пунктуация

(сверка) связывала два ряда параллельных счетов: один предназначался для банкира, второй проводился по ссудам и долгам дебиторов, операциям по депозитам. Анализ имеющихся данных позволяет подтвердить правильность тезиса: «Записать

в дебет — произвести расход, записать в кредит — произвести получение». С точки зрения банковской бухгалтерии приведенная формула абсолютно верна. Конечно, такое описание процедуры учета отличается от того, которое дал Л. Пачоли, но преемственность прослеживается.

В III в. н.э. наступил кризис Римской империи, а в 395 г. империя распалась на Восточную и Западную. После низложения последнего римского императора в 476 г. Западная империя прекратила свое существование, передав многие традиции странам

Западной Европы. Дальнейшее развитие бухгалтерии связано с христианскими монастырями в Италии и Византией и переходит в средневековый период.

Таким образом, древние системы учета обладали рядом общих черт.

Основной целью учета был контроль за деятельностью материально ответственных лиц. Вопросам эффективности и прибыльности не уделялось должного внимания, поскольку цели получения прибыли начали ставить только в капиталистическом хозяйстве.

Учет предназначался скорее для регистрации фактов, чем для принятия решений, не столько для управления имуществом, сколько для обеспечения его сохранности. Поэтому представляется, что учет рассматриваемого периода отвечал общественным потребностям и ожиданиям. Обороты регистрировались в натуральном выражении, несмотря на появление денег.

Деньги вплоть до середины XIII в. н.э. были таким же товаром, как продукты или орудия труда; в бухгалтерском учете не рассматривалась возможность стоимостного измерения всех объектов учета.

2. Учет в эпоху Средневековья

После распада Римской империи началось Великое переселение народов. Варварские германские и негерманские племена хлынули в Галлию. При столкновении и взаимодействии варварского и римского миров начиналось становление феодализма.

Экономика была разрушена, уровень цивилизованности резко упал, старая централизованная государственность была уничтожена. Но некоторые традиции Древнего Рима теплились в монастырях. Единственная особенность документов того времени - это большое количество ошибок в учетных записях. В основе учета лежала приблизительность, так как процветала всеобщая неграмотность. Знания передавались от отца к сыну, специальная учетная подготовка не велась.

В феодальном обществе преобладала поместная учетная система (известная под названием приходно-расходной системы). Поместьями управляли экономы (управляющие), которые отчитывались перед феодалом об управлении поместьем или экономическим объектом. Аналогичным образом отчитывались перед королем.

Начиная с VI в. в Западной Европе стали возникать монастыри. Экономическая мощь церквей возрастала, а появление папства сплотило церковь. В монастырских хозяйствах оказывали услуги населению и феодальным поместьям: крещение, отпевание, отпущение грехов (продажа индульгенций) и т.д. Это приводило к необходимости вести учет прихода и расхода различных ценностей.

Монастыри были единственными центрами просвещения. В монастырских школах учили читать и писать. Особое внимание уделялось переписыванию рукописей, поэтому система учета была в основном скопирована с греческой и римской. Составлялись инвентари и велись приходо-расходные счета (книги). Проверка (отчетность) проводилась путем заслушивания материально ответственных лиц, откуда и произошел термин ***«аудит»*** (*Audition* (англ.) - слушание, выслушивание).

Феодальная экономическая система предполагала создание прибавочного продукта. Однако, не было ни необходимости измерять эффективность, с которой производился прибавочный продукт, ни понятия прибыли и дохода на используемый капитал. Приходо-расходная бухгалтерия была средством контроля честности чиновников различных уровней в регулируемом обществе. Эта система просуществовала до середины XIX в., несмотря на появление метода двойной записи.

Во времена расцвета Средневековья появились специальные трактаты.

Автор одного их них, доминиканский монах Вальтер Хенли, требовал:

- тщательной проверки отчета;
- ежегодной инвентаризации для сверки учетных данных и натуральных остатков;
- строжайшей инвентаризации дебиторской задолженности;
- свидетельских подтверждений правильности указанных в отчете цен.

К XIII в. в Западной Европе сложилась система учета кассовых операций, складского учета и торговых операций. При этом господствующей была простая бухгалтерия, которая существовала в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках.

Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации.

В 1299 г. в Англии появляется инициатива создания новой должности при королевском дворе - контролера **(*аудитора*).**

В XV в. на смену латинским в обиход вошли арабские цифры и как следствие изменился учет. Идея использования арабских цифр принадлежит итальянскому математику Фибоначчи. Использование арабских цифр для ведения бухгалтерских счетов существенно облегчило учетную работу.

В позднее Средневековье бурными темпами начинает развиваться торговля. Этому способствуют связанные с крестовыми походами массовые перемещения народов через города-государства северной Италии. Центр торговли между Европой и Азией был сосредоточен в районе Средиземноморья, в городах Северной

Италии (Венеция, Флоренция и др.). С развитием торговли миром начинает овладевать идея собственности. Укреплению этой идеи способствовало появление торгового права. В XII—XIII вв. купцы стали создавать посреднические суды и вырабатывать единые требования к учетным записям.

Мощным толчком развития международной торговли стали великие географические открытия: были найдены новые рынки (Америка, Индия, Китай, Африка, Австралия), проложены морские пути и т.п. Все это привело к изменению целей использования капитала и кредита. Такие элементы, как торговля, капитал и кредит, впервые смогли стать плодотворной почвой для развития счетоводства.

В Средневековье формируются два основных вида бухгалтерии:

- ***камеральная (бюджетная),*** которая исходила из того, что основным объектом является касса, т.е. учет доходов и расходов, а

состояние и движение имущества рассматриваются как следствие выполнения бюджета;

– ***простая (коммерческая),*** которая предполагала учет состояния и движения имущества, а доходы и расходы признавались следствием этого движения.

Возникновение двойной бухгалтерии.

До XIII в. учет велся с помощью ***униграфической*** (простой) записи, основанной

на идее учетного натурализма. Факты хозяйственной жизни отражались в тех измерителях, которые существуют в реальной жизни (натуральные измерители). Абстрактные величины, такие, как прибыль, в системе учета не фиксировались, а исчислялись по результатам инвентаризации.

Диаграфическая (двойная) бухгалтерия сводится к тому, что в перечень счетов

простой бухгалтерии вводятся счета собственных средств. Все факты хозяйственной

жизни отражаются дважды (идея учетного реализма), что придает двойной записи символический характер. Это возможно только в том случае, если все учетные объекты фиксируются в одном учетном измерителе, в качестве которого выступают деньги.

Происхождение двойной записи до сих пор достоверно не установлено. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя, но в результате пришли к мнению, что у двойной бухгалтерии автора нет, так же как неизвестны изобретатели алфавита, колеса, денег и пр. Профессор Р. де Рувер сделал вывод, что двойная бухгалтерия зародилась одновременно в нескольких городах северной Италии между 1250—1350 гг.,

откуда феномен двойной бухгалтерии распространился на страны Европы, а потом и всего мира. Исследователи истории бухгалтерского учета называют разные причины такого внимания к новой методологии:

– экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений (В.Зомбарт);

– развитие кредитных отношений, которое приводило к трактовке любого счета как счета расчетов (Ж. Прудон, А.П. Рудановский);

– возникновение компаний, что привело к отделению физического лица (владельца компании) от юридического лица, т.е. хозяйства, и к необходимости вести учет капитала, вложенного, в дело, и его изменений (Р. де Рувер);

– эволюция двусторонней формы ведения счетов Главной книги, следствием чего стала необходимость логического «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов (Т. Церби).

Возможно, все эти причины в совокупности и привели к тому, что вследствие проб и ошибок, как бы «случайно», один из учетных работников пришел к идее расположить числа в две графы — приход и расход. Позднее возникла идея такого условного счета, как счет капитала, позволяющего определить финансовый результат только учетными средствами.

А. Литтлтон не только перечислил предпосылки развития двойной записи, но и выделил исторические условия, которые привели к появлению новой техники регистрации торговых операций:

объект:

– частная собственность (право передачи собственности);
– капитал (производительно используемое богатство);
– торговля (обмен товарами);
– кредит (использование будущих благ в настоящем);

средство:

– письменность (средство ведения постоянных записей);
– деньги («общий знаменатель» при обмене);
– арифметика (средство вычислений).

При благоприятных экономических и социальных обстоятельствах эти условия приводят к созданию ***методологии*** (плана систематического отображения объекта соответствующими средствами). Каждая из названных предпосылок присутствовала в разных местах в разное время, но одновременно они не наблюдались. Лишь развитие в Средние века торговли, капитала и кредита привело к качественному скачку в методологии счетоводства.

В своем развитии двойная запись прошла несколько этапов:

1. родилась как формальный прием в результате эволюции методов регистрации фактов хозяйственной жизни;
2. развивается как технический прием, позволяющий проконтролировать правильность записей хозяйственных оборотов;
3. с введением денежного измерителя учет становится единой, замкнутой системой;
4. с развитием производственных отношений управляющий отделяется от собственника и появляется не только счет собственника (капитала), но и счета финансовых результатов (счета администратора);
5. до настоящего времени происходит увеличение числа объектов учета (например, в конце 70-х годов XX в. появился объект «нематериальные активы»).

Двойная запись для современной бухгалтерии имеет большое значение. Первым автором, исследовавшим природу двойной записи, стал Бенедетто Котрульи - купец из Рагузы. Он издал книгу «О торговле и совершенном купце», содержавшую большую главу о двойной бухгалтерии. Книга написана в 1458 г., но вышла только в 1573, т.е. через 115 лет после написания. Поэтому считается, что Котрульи опередил итальянский математик с мировым именем, человек универсальных знаний Лука Пачоли.

Лука Пачоли — итальянский математик (1445—1515), родился в маленьком городе Борго Сан Сеполькро. В 19 лет он переехал в Венецию, где воспитывал детей

купца Антонио ди Ромниази. Там же он познакомился и с бухгалтерским учетом, помогая вести купцу учетные книги. В 1470 г. Лука Пачоли переезжает в Рим, где занимается самообразованием, а через два года становится монахом-францисканцем.

Монастырь давал время для научной работы, снабжал достаточными материальными средствами. Вскоре Л. Пачоли становится профессором в Университете Перуджи. В 1493 г. он завершает свой труд «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», а в 1494 г. книга выходит в свет (иллюстрации делал Л. да Винчи). Трактат XI «О счетах и записях» содержит первое описание двойной бухгалтерии.

В 1509 г. он выпустил вторую книгу - «Божественные пропорции», которая имеет косвенное отношение к бухгалтерскому учету. В 1510 г. Л. Пачоли занимает место приора монастыря в своем родном городе, где и умирает в 1517 году.

Содержание Трактата о счетах и записях Л. Пачоли переписывали из книги в книгу, а об авторе забыли. Только в конце X IX в. восстановлено имя автора. Так как других имен не было известно, именно Л. Пачоли стали считать отцом бухгалтерской науки, хотя он сам писал, что не придумал ничего нового, а лишь описал действующую практику.

Основные идеи, описанные Л. Пачоли, сводятся к следующему.

1. Впервые сформулированы две цели бухгалтерского учета:

– получение информации о состоянии дел, «ибо учет следует вести так, чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и относительно требований»;

– исчисление финансового результата, «ибо цель всякого купца состоит в том, чтобы получить дозволенную и соответственную выгоду для своего содержания».

2. Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи.

Счета - элементы системы – показывают группировку экономически

однородных средств предприятия или источников их образования. Перечень счетов каждое предприятие должно выбирать себе самостоятельно. Администратор должен приспособить бухгалтерские счета для целей управления предприятием.

Взаимосвязь между счетами раскрывается с помощью ***двойной записи.***

Есть несколько объяснений такого названия. Вероятно, это связано с тем, что здесь:

– используются два вида записи (систематическая и хронологическая);

– применяются два вида регистрации (синтетический и аналитический учет);

– существует два ряда счетов: счета для учета имущества и счета капитала;

– у каждого счета два равноправных разреза (дебет и кредит);

– любой факт хозяйственной жизни регистрируется дважды по дебету одного и кредиту другого счета;

– имеется два параллельных учетных цикла;

– в любой операции участвуют два лица: одно отдает, другое получает;

– бухгалтерская работа выполняется дважды — сначала операции регистрируются, а затем проверяются.

Каждая их названных причин может считаться объяснением названия «двойная запись».

3. Л. Пачоли вывел два постулата, которые носят его имя:

– сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной и той же системе счетов;

– сумма дебетовых сальдо (остатков по счетам) всегда тождественна сумме кредитовых сальдо в одной и той же системе счетов.

4. Л. Пачоли уделил внимание балансу, который трактовал как «бухгалтерское равновесие, необходимое для контроля за правильностью разноски по счетам», но не рассматривал как отчетный документ.

5. Л. Пачоли описал одну из первых форм счетоводства – староитальянскую (венецианскую).

Староитальянская форма имеет три уровня обработки информации:

– факты хозяйственной жизни фиксируются в мемориальной книге (***Memorial*** (лат.)- память, т.е. записывать на память в книгу) - она заменяла современные первичные документы;

– по данным мемориала бухгалтер составляет записи по счетам (проводки) в журнале. Сейчас его называют журналом регистрации (хронологической записи);

– записи о фактах группируются по экономическому содержанию в Главной книге (систематическая запись).

Главный недостаток староитальянской формы бухгалтерского учета состоял в том, что счета не подразделялись на синтетические и аналитические. Все счета были аналитическими, поэтому система учета была громоздкой и трудоемкой.

6. Л. Пачоли рассматривал проблемы оценки имущества и отстаивал принципы оценки по себестоимости (фактической стоимости приобретения или создания). Он говорил: «Оценка не может быть ниже себестоимости фактических затрат, так как

она должна стимулировать продажу товаров по высоким ценам».

7. Л. Пачоли описывал проблемы учета валютных операций. В связи с изменением курса валюты он ставил задачи: как перевести одну денежную единицу в другую и как отразить прибыль от операции обмена валюты. Он решил эти проблемы следующим

образом: опубликовал переводную таблицу различных валют. Перерасчет курсовых разниц, как считал Пачоли, отражать в учете не нужно.

8. Л. Пачоли считал, что ни одного, как теперь сказали бы, хозяйствующего субъекта нельзя сделать должником без его согласия. Он считал, что реализованной продукцию можно считать только после оплаты.

9. В книге «Божественные пропорции» он представил такие оптимальные коэффициенты, как соотношение налогов и прибыли, прибыли и капитала, оборотов и запасов, которые придают учету законченный вид.

10. Учение Пачоли о человеческом факторе в хозяйственной деятельности вообще и бухгалтерском деле в частности заложило основу деловой этики того времени. Автор считал, что бухгалтерский учет — дело честных и грамотных людей.

После возникновения в итальянских городах-государствах системы двойной записи форма счетов длительное время претерпевала лишь незначительные изменения.

Период относительной инерции, когда техника учетной записи распространялась

по Европе устно или в списках (копиях труда Л. Пачоли) получил название ***эпохи застоя.*** Социальные, политические и экономические

условия менялись медленно, поэтому для развития бухгалтерского учета не было достаточных стимулов.

В конце этого относительно бездеятельного периода, в преддверии

промышленной революции (около 1750 г.) в Европе применялось несколько систем учета. В сельском хозяйстве, в имениях традиционного типа и старейших организациях использовалась приходо-расходная бухгалтерия, сохранившаяся

еще от отмершей поместной системы. Торговцы пользовались системами одинарной (униграфической) или двойной (диаграфической) записи, часто не выводя остатки

по счетам, не имея возможности определить величину прибыли. С началом широкомасштабной промышленной деятельности в XIX в. ни одна из этих систем не могла более считаться удовлетворительной, так как не соответствовала появившейся

практике привлечения капитала и разделения функций собственности и управления.

Приходо-расходная система неэффективна в условиях крупномасштабного фабричного производства и предпринимательской деятельности, связанной с использованием капитальных активов (внеоборотных средств). Назрела необходимость в применении теории начисления износа и разделения статей капитала

и выручки.

Подводя итог средневековому периоду, необходимо отметить, что лишь с возрождением экономической жизни вновь возникла необходимость в информации о состоянии дел, что и стало предпосылкой развития бухгалтерии. Мощным толчком к этому послужила первая книга, посвященная вопросам организации и ведения бухгалтерского учета. Многие авторы соглашались с Л. Пачоли или возражали ему также на страницах книг. Это были первые теоретические споры, которые стали основой развития науки.

3. Учет в Западной Европе в XVI - XIX вв.

После выхода книги Л. Пачоли, в торговле Италии применяется двойная бухгалтерия, затем распространяется на другие отрасли и завоевывает одну страну за другой. Альвизе Казанова в 1553 г. описал применение двойной бухгалтерии в судостроении. В 1586 г. Анжело де Пиетро доказал возможность использования двойной записи в банках. Людовико Флори (1636) описал возможность применения двойной записи в государственных органах. Бастиано Вентури в 1655 г. показал использование двойной записи в сельском хозяйстве.

Так двойная запись развивается вглубь, охватывая одну отрасль народного хозяйства за другой. Расширяется и география применения двойной записи: из Италии двойная бухгалтерия попадает в Германию, оттуда во Францию, потом в Англию, затем в Испанию, а потом и в Америку.

На восток двойная запись распространялась через Германию в Россию, а затем в Китай и Японию. В результате весь деловой мир заговорил на языке дебета и кредита. Переходя из страны в страну, двойная запись совершенствовалась, принимала национальные черты и закладывала основу науки о бухгалтерском учете.

Италия.

Основной целью учета долгое время считали оперативное выявление долгов и требований - цель, заданную Л. Пачоли (юридическая природа учета). Вторая цель, поставленная им - «надлежащее устройство дел с целью выявления результата деятельности» - имеет экономическую природу и выдвинется на первое место значительно позднее.

Для достижения указанных целей необходимо ведение книг. В 1688 г. Ф. Гаратти усовершенствовал староитальянскую форму бухгалтерского учета, разделив счета на синтетические и аналитические. Аналитические счета были выведены из состава регистров. Этот вариант формы получил название ***новой итальянской.***

Итальянские авторы уделяли большое внимание природе счетов и пытались их классифицировать. Доминико Манчини разделил все счета на ***живые*** (счета расчетов с физическими и юридическими лицами) и ***мертвые*** (счета материальных и денежных ценностей). Его классификация сохранится до XX в., а счета получат названия ***материальных*** и ***персональных***.

В середине XVIII в. (1755) Пиетро Паоло Скали объединил счета в три группы: ***собственные*** (капитала, прибылей и убытков, результатов), ***имущественные*** и ***корреспондентов*** (дебиторов и кредиторов). До настоящего времени вопрос о классификации счетов остается дискуссионным.

Баланс как орудие контроля и управления хозяйством использовали еще в Средние века. Например, в компании Медичи (конец XIVв.) каждое отделение ежегодно составляло баланс и объяснительную записку управляющего; в компании Альберти (1302 - 1329) отчеты составлялись, но не регулярно, но как бухгалтерская категория он еще не состоялся. Людовико Флори выделял два вида баланса: пробный (как сумму текущих сальдо всех счетов Главной книги) и заключительный (составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года). Анджело ди

Пиетро трактовал баланс как форму отчетности и впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления.

Внутри итальянской школы не было единства взглядов. Исследователи называют три основных течения, сформировавшихся во второй половине XIX века.

1. ***Ломбардское течение (юридическое)***, основатель Франческо Вилла.

Он считал, что бухгалтерский учет не может быть сведен к технической процедуре, ибо он есть не что иное, как комплекс экономико-административных понятий. Бухгалтерский учет может быть организован путем ведения книг на основе этих понятий. Учет необходим администратору для контроля лиц, занятых в хозяйственном процессе.

2. ***Тосканское течение (юридическое),*** основатель Джузеппе Чербони.

Он считал, что бухгалтерский учет - это не комплекс административных действий, а часть юриспруденции. Он изобрел ***логисмографию*** - учение, в основе которого лежит понятие о хозяйстве как совокупности интересов, порождаемых чьей-либо собственностью.

Логисмография различает четыре группы лиц, имеющих отношение к предприятию: собственник, администратор, агенты, корреспонденты.

Этим лицам открываются соответствующие счета. Счета подразделяются на две части:

- дебетовую, на которой отмечается все то, что собственник, агент или корреспондент должен (обязательства);
- кредитовую, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент имеет получить (права).

Каждая хозяйственная операция создает право для одной стороны и обязательство для другой, что и должно быть основой двойной записи.

Винченцо Джитти (ученик Дж. Чербони) дал самое романтичное определение бухгалтерского учета: *счетоводство - это зеркало прошедшего, руководитель будущего, это порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия.*

Беллини писал, что характерная черта управления - это действовать, а счетоводства - освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально.

Д. Масса, последователь логисмографии, сказал, что бухгалтерский учет - наука об управлении людьми. Он высказывался за полную независимость бухгалтерии от администрации предприятия, а основным методом счетоведения считал регистрацию, которая должна быть для администратора как компас для мореплавателя.

В 1874 г. Д. Масса начал издавать первый бухгалтерский журнал, который выходил 30 лет.

3. ***Венецианское течение (экономическое направление),*** основатель Фабио Беста.

Он считал, что цель учета - оценка, ценности - его предмет.

Бухгалтерский учет - наука о контроле, если бухгалтер обеспечивает контроль, то не зря получает заработную плату. Каждое хозяйство имеет функции трех видов: распорядительную, исполнительную, контрольную (учетную). Хозяйственный контроль должен принудить каждого работника быть честным, даже против его желания.

Последователи Беста также видели экономическую природу учета.

Альфиери много внимания уделял смете, называя ее предвидением экономической деятельности предприятия. А. Стабилини определял хозяйство как совокупность действий с целью производства и потребления богатств и считал, что точность бухгалтерских данных должна быть относительной, т.е. достаточной для принятия решений. Эммануэль Пизани осуществил попытку синтеза тосканской и венецианской школ: от тосканской взял теорию счетов, от венецианской - их характер.

Таким образом, венецианское течение стало мостом в более зрелую экономическую теорию бухгалтерского учета.

Германия.

Немецкий учет сводилась не к выявлению финансовых результатов, как у итальянцев, а к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами - ***факторами.***

В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую двойную бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Цель учета немцы видели в более широком плане - превращение беспорядка в порядок (Вольфганг Швайкер).

Философ и математик Г.В. Лейбниц впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета в хронологической последовательности:

- установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления;
- запись этого факта в бухгалтерские регистры;
- выполнение счетных операций.

В вопросе оценки товаров для немцев единственно правильной была рыночная стоимость. Г.В. Лейбниц разработал правила экспертной оценки, ориентированной на продажную рыночную стоимость.

Будучи чрезвычайно аккуратными, немецкие авторы требовали оснований записей в журнал. Только наличие документов является

единственным основанием бухгалтерских записей. В. Швайкер писал: нет бухгалтерских записей без документов, нет записей в систематических регистрах, не оправданных в журнале (хронологическом регистре). Большим достижением В. Швайкера было то, что он сгруппировал все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свел их к 250 стандартным бухгалтерским проводкам, используя систему кодирования счетов. Швайкера можно признать автором первого плана счетов. В. Швайкер придавал большое значение сверке бухгалтерских записей, приводил способы и устанавливал сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяют считать его родоначальником ревизии.

Впервые форму немецкого счетоводства описал Ф. Гельвиг в 1774 г. В Германии господствовала камеральная бухгалтерия, которую немцы дополнили итальянской формой счетоводства. В результате синтеза итальянской и немецкой бухгалтерии выделилась и стала самостоятельным регистром кассовая книга. В результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах - мемориале и кассовой книге, а записи по счетам Главной книги - итогами один раз в месяц.

Великобритания.

Первая книга о бухгалтерском учете написана учителем математики Хью Олдкастлем в 1543 г. (первые главы полностью совпадают с Трактатом о счетах и записях Л. Пачоли). В каждом счете он выделял дебитора и кредитора.

Даниель Дефо, прежде чем заняться сочинением романов, выпустил труд по бухгалтерскому учету, где рассматривал его как средство управления предприятием.

Джон Меллис впервые дал определение понятия амортизации основных средств как прямого расхода недвижимого имущества, а также предлагал отражать данную операцию по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Инвентарь», т.е. чтобы стоимость инвентаря равными частями списывалась на убыток.

Создателем ***английской формы*** счетоводства является Эдвард Джонс.

Он считал, что двойная запись запутывает учет, поэтому пытался, во-первых, обеспечить автоматическое обнаружение ошибок и описок и, во-вторых, повысить оперативность выявления финансового результата.

Центральный регистр английской формы - журнал, в котором три графы. В средней графе записывают содержание операций, затрагивающих кассу, с указанием суммы, слева (дебитор) - сумму,

поступившую в кассу, а справа (кредитор) - сумму расхода из кассы. Сумма крайних граф должна быть равна итогу средней графы. Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала. Все текущие операции отражаются в журнале, откуда раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, и итоги Главной книги должны быть равны итогам в журнале.

Эта форма учета относится к простой бухгалтерии. Отсюда обороты по дебету и кредиту не равны между собой, а следовательно, вычтя из итога графы дебет как итог кредит, так и сумму кредиторской задолженности, получим сумму капитала, имеющегося в деле. Сравнив ее с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка. Работа Джонса заставила задуматься о необходимости двойной записи.

Франция.

Во второй половине XVIII в. Франция стала самой могущественной державой мира. Ее способы учета также доминировали в хозяйствах Европы.

Во Франции учет рассматривался как составляющая часть науки об управлении единичным предприятием. Первым, кто дал такую трактовку бухгалтерскому учету, был Жак Савари, то же писал и основатель школы физиократов Франсуа Кене. Но он сомневался в научных достоинствах бухгалтерии и говорил, что «формы и правила сводятся к технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию».

Величайшим шагом вперед после работ Пачоли было предложение Савари разделить все счета и регистры на синтетические и аналитические. Он создал двухступенчатую систему регистрации учетных данных, которая была использована при модификации старой итальянской формы счетоводства в новую итальянскую.

В историю вошли постулаты Савари, соблюдение которых является непременным условием правильной организации бухгалтерского учета:

– сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они открыты;

– сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов равна оборотам по дебету и кредиту того синтетического счета, к которому они открыты.

Развивалась классификация счетов. Матье де ла Портом выделял три группы счетов:

– счета собственника (счет капитала, прибылей и убытков) - экономическое движение капитала;

– счета имущества - выполняют хозяйственную функцию;

– счета корреспондентов (счета расчетов) - выполняют юридическую функцию, так как показывают права и обязательства третьих лиц.

Данная классификация позволила сформулировать постулат де ла Порта: сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов).

Баланс большинство авторов трактовали либо как символ двойной записи на счетах, либо как процедуру, связанную с подведением итогов оборотов в Главной книге. Ж. Андре выделял два вида балансов: пробные и заключительные. Среди последних Ж. Савари различал инвентарный (оценка по себестоимости) и конкурсный (оценка по продажным ценам на день составления) балансы.

В 1835 г. П. Увра поставил вопрос о необходимости унифицированных форм отчетности, прежде всего балансов, и планов счетов. Французские авторы разработали состав и структуру учетных регистров, их информационные связи, технические приемы, которые привели к созданию трех форм счетоводства:

– французской (де ла Порт);

– бельгийской (Баттайль);

– американской (Дегранж).

Суть ***французской формы*** счетоводства заключается в том, что единый журнал (хронологическая запись) распадается на несколько. Данная форма бухгалтерского учета предполагает ведение не только мемориала и кассовой книги, но и других журналов, рассчитанных на каждый вид основных операций. Один раз в месяц на основе записей в журналах составлялись проводки в сборном журнале (Главной книге).

Бельгийская форма счетоводства является разновидностью французской. Эта форма предполагала дифференциацию журнала на четыре самостоятельных регистра: покупки, продажи, кассы и финансовых результатов. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу.

Американская форма счетоводства основана на новом регистре –

Журнал-Главная, где хронологическая запись была объединена с систематической. Для этого, по мнению Дегранжа, достаточно вести пять счетов: кассы, товаров, документов к получению, документов к оплате, убытков и прибылей. Предусматривалось также ведение еще трех счетов: капитала, баланса вступительного и баланса заключительного. Все счета связаны между собой двойной записью по правилу «тот, кто получает - дебетуется, а тот, кто выдает - кредитуется».

Мощный толчок для дальнейшего развития бухгалтерского учета дала промышленная революция. С появлением фабрик, железных дорог, с концентрацией рабочей силы и средств производства, с новыми концепциями производства, собственности, капитала и управления, износа и амортизации совершенствовалась и система регистрации фактов, оценки объектов и раскрытия информации в отчетности.

Поместная приходо-расходная бухгалтерия перестала удовлетворять информационные потребности в первую очередь собственников.

В результате чего появилась необходимость создания систем оплаты труда, сверхурочных, премий, а также формирования показателей для нужд управления персоналом. Концентрация капитального оборудования в условиях технологического развития породила задачи расчета амортизации для включения в себестоимость продукции, средств труда, учета и распределения накладных расходов, оценки стоимости оборотных активов и исчисления прибыли.

Потребность в значительных средствах для развития бизнеса привела к созданию акционерных компаний. Наемная администрация должна была периодически отчитываться перед собственниками. В связи с этим начинают формироваться концепции бухгалтерской отчетности. Кроме того, выявленная за отчетный период прибыль была базой для начисления дивидендов, поэтому определение прибыли стало первостепенной задачей бухгалтера.

Изменения в экономике привели к изменениям в законодательстве о компаниях. Для привлечения капитала нужно было иметь возможность прибегнуть к сбережениям многих людей, так как средств одного даже состоятельного лица было недостаточно для строительства и функционирования фабрик и заводов. Один из первых законов в Европе, признававший деятельность незарегистрированных компаний нарушением общественного порядка, был принят в Великобритании в 1719 г. Необходимость такого закона была вызвана тем, что человек, вступивший в договорные отношения с подобной организацией, не мог предъявить кому-либо иск в случае спора, поскольку компания имела значительное число собственников (акционеров).

Второй важной областью законодательной инициативы, влиявшей на развитие практических методов бухгалтерского учета, было законодательство о банкротстве. Один из первых в Европе законов о судах по делам о несостоятельности должника был принят в 1813 г. Были учреждены суд и система официальных уполномоченных, которые занимались ликвидацией имущества банкрота совместно с уполномоченными кредиторов.

Для защиты интересов акционеров, оторванных от управления компанией, появляются предпосылки для формирования еще одного принципа бухгалтерии - принципа непрерывности деятельности, который позволяет своевременно обеспечить информацией, необходимой для принятия решений, собственников и кредиторов.

В XVI--XIX вв. благодаря совершенствованию собственной методологии учет из набора догм и эмпирических правил постепенно превращается в орудие исследования хозяйственной деятельности. Многие авторы пытаются определить основные учетные категории научным языком.

В этот период были заложены основы юридической и экономической трактовок бухгалтерского учета, были даны первые классификации бухгалтерских счетов, активно формируется бухгалтерский язык (терминология). Развитие капиталистического производства привело к появлению акционерных компаний и дало мощный стимул для совершенствования законодательства и разработки методологии бухгалтерского учета и отчетности.

Тема 3. Русская бухгалтерская школа

Вопрос 1. Учет в средневековой Руси до XVIII века
Вопрос 2. Бухгалтерский учет в России в XVIII- XIX веке
Вопрос 3. Бухгалтерский учет в России в XX веке
Вопрос 4. Развитие учета в современной России

1. Учет в средневековой Руси до XVIII века

На Руси экономическая жизнь никогда не проходила вне государственного контроля, поэтому учет всегда был предметом государственной регламентации, а история бухгалтерии в России - это история государственного влияния на учет и его представителей - бухгалтеров.

Возникновение российского государства относят к 862 г.

Импульс к развитию учетной мысли на Руси дало принятие христианства.

Вследствие чего появилось много монастырей, ведущих огромную по тем временам и разнообразную хозяйственную деятельность. В монастырях существовал сложный порядок распределения обязанностей. Управляющий (келарь) имел в своем подчинении казначея (ответственный за деньги) и старцев (ответственные за материальные ценности). За каждый имущественный объект отвечал целовальник (выборная

должность). Для записи урожая велись специальные книги, которые служили отчетами. За ведение этих книг отвечали дьячки, а в целях контроля, проводились инвентаризации. Цены на услуги церкви (крещение, венчание, отпевание и т.п.) устанавливались в зависимости от затрат на содержание монахов, а не от спроса

и предложения.

Следующий этап связан с эпохой татарского ига. Татары пытались ввести подушную дань. Для этого была проведена первая перепись населения, т.е. «инвентаризация» людей. Постепенно налогообложение стало дифференцированным: с богатого брали больше, с бедного — меньше. Появилась коллективная ответственность, т.е. если кто-то убежит, то остальные платят дань за беглеца. Зародилась атмосфера добровольной слежки, так как недоимка одного из членов коллектива возмещалась остальными (в настоящее время существует коллективная материальная ответственность).

С XV по XVII в. вводятся уроки — твердые задания. Каждому работнику устанавливается норма: сколько, какой работы следует выполнить, в какие сроки. Работнику становится выгодно получить меньшее задание, а сделать больше, чтобы получить дополнительные кормовые. Это привело к установлению нереальных норм (заниженных плановых заданий), которые можно было легко перевыполнять и получать за это премии.

В средневековой России была относительно развита торговля. Записи о долгах велись на шкурах животных или на дощечках, которые могли быть украдены или утеряны. Поэтому суммы задолженности сличали с участниками сделок. Формируется

способ учета, состоящий во взаимной выверке дебиторской и кредиторской задолженности у лиц, участвующих в хозяйственных процессах (***коллация***). Этот способ позволяет вскрыть злоупотребления, совершенные даже много веков назад.

Учет в эпоху Петра I. В XVIII в. в России правительство Петра I признало отсталость страны и встало

на путь реформ. В 1710 г. в газете «Московские новости» появилось новое слово «бухгалтер». Было предложено русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось.

Индустриализация страны была связана с развитием казенных металлургических

и винокуренных заводов, кораблестроительных и иных предприятий. Учету и контролю уделялось огромное внимание, инструкции по учету

издавались как государственные акты. Первый из них датируется 2 января 1714 г. Его положения

были обязательными для государственного аппарата и промышленности. Требовалось

своевременно делать записи, ежедневно вести приходо-расходные книги. Установлено строго персональное подчинение ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского бухгалтерского учета было издание ***Регламента управления адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г***., которым предусматривалась строгая система натурально-стоимостного учета материалов и разрешалось делать записи в бухгалтерские книги только на основе оправдательных документов. Приходо-расходная книга по учету материалов должна была вестись в алфавитном порядке по наименованию, с указанием количества и суммы.

Принципы документирования соблюдались и на казенных винокуренных заводах, где для материального учета также были введены приходо-расходные книги. Специальная книга открывалась для учета выполненных договоров с подрядчиками.

Огромное развитие получил учет на уральских металлургических заводах. ***Виллам Иванович Геннин*** (1676 - 1750) разработал систему производственного учета, которая обеспечивала сплошную документацию всех фактов хозяйственной жизни,

регулярное проведение инвентаризаций и составление отчетности. Геннин В.И. усовершенствовал методику учета затрат с помощью линейной записи. В результате в системе учета формировалась аналитическая информация, необходимая для управления структурными подразделениями. Однако двойная запись не использовалась, так как учет в натуральных единицах был более понятен. Средством контроля за выполнением работы были доносы. Доносы поощряли специальные люди - фискалы. Они должны были обеспечить соблюдение финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально, но и ответственность была немалая: если по какой-либо причине фискал не выполнял свои обязанности должным образом (дружба, вражда или взятка), его могли казнить или сослать на галеры. Следствием подобных мер стало то, что в государственном хозяйстве учет был хорошо развит.

Наиболее серьезно с точки зрения теории учет развивался в хозяйствах помещиков. Главными объектами учета были люди, а скот, пашни, инвентарь учитывались по крепостным крестьянам. Основным методическим приемом служила инвентаризация ценностей и людей. Записи заносились в специальные книги или на бирки.

Текущий учет требовал сложной системы книг. Центральную книгу - ***табель*** -вел староста. В ней учитывалось, сколько времени крестьянин

отработал на барщине. Табель был поименный, открывался на каждую деревню. Следующая книга - ***домашний журнал,*** в котором записывали в хронологическом порядке смертность, рождаемость, побеги крепостных и т.д. В ***полевой тетради*** описывали состояние полей. В ***хлебной тетради*** вели запись наличия и движения хлеба. ***Денежная тетрадь*** была предусмотрена для учета прихода, расхода и остатка денег, ***домовая тетрадь*** - для записи долгов. Отдельно заводилась ***тетрадь поборов с мужиков.*** В *последнюю тетрадь* записывали то, что не вошло в другие книги. Каждая тетрадь представляла собой бухгалтерский регистр. Ежегодно заводились новые тетради, причем не на основе предыдущих записей, а по данным инвентаризации.

Учет в торговле также был основан на натуральных измерителях и велся по простой (униграфической) системе. Главный принцип оценки товаров - по себестоимости (по фактическим затратам на покупку).

Для проведения реформ необходимы были грамотные люди. В 1721 г. Петр I пытался создать коммерческую школу, где бы учились вести книги. Учение в петровской школе рассматривалось как служба. У учителей была обязанность научить, у учеников — научится. Если обязанность не выполнялась, налагались наказания: за отказ отвечать - штраф; за дерзость - бить батогами; за прогул - сажать на цепь.

Реформы Петра I преследовали две цели: усилить контроль за сохранностью собственности и увеличить доходы казны. Но эти цели не были достигнуты ни при Петре I, ни после него. Успешному развитию учета мешали:

- догматизм мышления;
- очень низкий уровень правосознания;
- низкий уровень грамотности;
- низкий уровень математических знаний.

2. Бухгалтерский учет в России в XVIII- XIX веке

XVIII век для России был одним из благополучных. Последователи Петра I стремились улучшить учет, и наиболее действенным средством для этого была признана двойная бухгалтерия. Первым толкователем двойной записи в России стал ***Михаил Дмитриевич Чулков*** (1740 -1792). Он был первым русским автором книги по бухгалтерскому учету «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей». Книга вышла в свет в 1788 г.

Самая первая книга на русском языке по учету «Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и

происхождение счетов коммерческих», переведенная с английского языка, была издана в 1783 г.. Автор этой книги излагал учет по староитальянской форме (без разделения счетов на синтетические и аналитические). Чулков в своей книге описывал французскую форму счетоводства.

В 1804 г., вышла в свет третья книга по бухгалтерскому учету на русском языке. Это книга ***Ивана Серикова*** «Совершенный счетовод или краткое и ясное руководство по бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров». В ней он изложил немецкую форму счетоводства. Книга имела большое значение для русской бухгалтерии. Освоение европейской учетной мысли не вытеснило русскую традицию в бухгалтерском учете, а органично вписалось в нее.

Система учета в торговле была основана на двойной бухгалтерии и регламентировалась Банкротским Уставом (1800) и Законом о порядке ведения купцами торговых книг (1834). Законом предписывались порядок и форма учета в торговле в зависимости от вида предприятия - оптовое, розничное или мелочное. Все предприятия должны были вести три книги: ***товарную*** (аналитический учет товаров), ***кассовую*** (сплошная регистрация всех выплат и поступлений) и ***расчетную*** (перечень лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). В розничной и оптовой торговле вели ***документальную книгу*** (перечень векселей, акций, заемных писем, договоров и т.д.). В мелочной и розничной торговле применялась простая, а в оптовой – двойная бухгалтерии. Поэтому оптовые предприятия вели журнал хронологической регистрации, книгу копий всей исходящей корреспонденции, книгу исходящих счетов и Главную книгу (***гроссбух***) для систематической регистрации. Законом от 1834 г. устанавливались форма и вид бланков, т.е. была сделана попытка унификации бухгалтерских документов.

В 1772 г. в Москве открыто первое в мире коммерческое училище на деньги уральского промышленника П. Демидова. Через несколько лет училище перевели в Санкт-Петербург, где оно просуществовало до революции. Обучение мальчиков и девочек было совместным. Они изучали три иностранных языка, коммерческую корреспонденцию на русском и иностранных языках. Центральное место отводилось изучению бухгалтерского учета, на этом настаивала сама Екатерина II.

В 1804 г. на средства московского купечества открылось второе училище в Москве. В этом же году К.И. Арнольд организовал в Москве еще одно коммерческое училище, которое потом было переименовано в Московскую практическую академию. В 1805 г. в Одессе открылось еще одно училище, на базе которого потом был создан Новороссийский университет.

В связи с образованием училищ все бухгалтера разделились на две группы: теоретики и практики. Изучать бухгалтерский учет стремились и юноши, желающие разбогатеть, и дворяне, боящиеся разорения. Почва для развития русской научной школы была создана в первой половине Х IX в. К.И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э.А. Мудровым.

Карл Иванович Арнольд приехал из Германии и был в России первым преподавателем бухгалтерского учета. Целью бухгалтерии он считал вскрытие причин изменений в составе имущества, предметом бухгалтерии называл кругооборот капитала (хозяйственных средств). Разработал оригинальную систему учета товаров. Для исчисления себестоимости предлагал вести калькуляционную книгу. Для объяснения двойной записи К.И. Арнольд привлекал математический аппарат, так как отстаивал взгляды немецкой школы. Особый вклад он внес в формирование русской бухгалтерской терминологии: дал понятие учетного регистра, ввел термин ***«рекапитуляция»*** как понятие группировки учетных данных, глаголы ***«сторнировать», «дебетовать»*** и др. Арнольд первым выступил с учением о ревизии и методах ее проведения. Первым привел в своей работе исторические сведения по бухгалтерскому учету и положил начало изучению истории данной науки.

Иван Ахматов, служащий петербургской торговой фирмы, полагал, что бухгалтерский учет должен рассматриваться как часть политэкономии. Предметом учета он объявил не само хозяйство, а его изображение на счетах, не хозяйственные процессы, а методы учетного изображения информации об этих процессах. Начале

Х IX в. наметилось два направления в трактовке учета: предметное (имущество, кругооборот капитала, прибыль) и методологическое (строение счетов). И. Ахматов описал использование двойной бухгалтерии не только для торговли, но и для промышленного производства. В центре его внимания была хронологическая запись, т.е. памятная книга, записи в которой ведутся с указанием обязательных реквизитов.

Эраст Алексеевич Мудров - учитель математики и физики в Оленецкой гимназии г. Петрозаводска. Предметом учета он считал всякий труд, имеющий целью прибыль. Мудров указывал два основных варианта организации промышленного учета:

– выделение производственного учета и калькуляции в особый цикл, не связанный с общим учетом;

– включение производственного учета в единый учетный цикл.

Э.А. Мудров рекомендовал выделять специальный счет для учета наиболее секретных операций; при оценке товаров исходил из себестоимости в отличие от Арнольда. Мудров настаивал на том, что

природа двойной записи вытекает из хозяйственных оборотов; отдавал предпочтение систематической записи, поскольку хронологическая, по его мнению, нужна только как запоминающее устройство.

Работы авторов XVIII и первой половины X IX века привели к формированию основ русской школы бухгалтерского учета.

Русская национальная школа бухгалтерского учета.

В формировании русской национальной школы прослеживаются три этапа:

1. зарождение и формирование новых идей;
2. распространение и международное признание этих идей;
3. разочарование в эффективности новых идей.

Первый этап формирования русской национальной школы бухгалтерского учета начинается с трудов Павла Ивановича Рейнбота и Александра Васильевича Прокофьева.

П.И. Рейнбот сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации. Цель учета — недопущение ошибок в регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Синтетический учет автор трактовал как контрольный, поскольку сальдо и его обороты должны контролировать сальдо и обороты по аналитическим счетам. П.И. Рейнбот рекомендовал открывать счета не на виды производимой продукции, а на участки (цеха), т.е. по центрам ответственности. Затраты он делил на прямые (заработная плата, материалы и амортизация) и косвенные (все остальные). Баланс трактуется как обобщающий счет, который закрывает остальные счета. Практику учета ученый излагал по немецкой форме счетоводства.

А.П. Прокофьев разделял взгляды, похожие на экономическую теорию; исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает расход других ценностей; считал, что итальянская школа удобна для изучения; требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно.

С традиционными взглядами Рейнбота и Прокофьева был полностью не согласен ***Федор Венедиктович Езерский***, который раскрывал недостатки двойной бухгалтерии, называя ее воровской. Взамен двойной бухгалтерии он предлагал ***тройную***, которую

в мировой практике называют ***русской***. Хотя научные оппоненты Езерского отмечали, что это одна из разновидностей двойной бухгалтерии, он называл ее тройной по следующим причинам:

– регистрация ведется по трем направлениям: приход, расход и результат движения ценностей;

– используются три учетных регистра: журнал (хронологическая запись), Главная книга (систематическая запись), баланс (сводноотчетная запись);

– правильность записей проверяется тремя признаками верности, присущими каждой книге.

Новаторство заключается в том, что Езерский ставил перед учетом новые цели:

– определение с помощью бухгалтерских записей финансового результата в любой момент времени;

– использование только покупных цен и оценки по себестоимости, использование счета наценки (торговой скидки), нахождение реализованной торговой наценки по среднему проценту;

– объединение аналитического и синтетического учета;

– проведение инвентаризации последовательно и постоянно (например, сегодня проверяют чай и кофе, завтра спички и сахар и т.д.).

Ф.В. Езерский дал определение ***«мертвой точки»***, т.е. уровня, с которого предприятие начинает получать прибыль, покрыв издержки. Система Езерского была рекомендована для изучения во всем мире бухгалтерским конгрессом в Шарлеруа (Бельгия, 1912), так как ее идеи были совершенно новыми для современников.

Велика заслуга Езерского в становлении бухгалтерского образования. Открытые им счетоводные курсы в 1872 г. в Москве, а потом в Петербурге пользовались огромной популярностью.

Внести новаторские идеи в бухгалтерский учет пытались многие. ***И.П. Шмелев*** изобрел оригинальную четверную бухгалтерию, но она оказалась модификацией двойной. ***И.Ф. Валицкий*** известен попыткой создания макроучета. ***С.Ф. Иванов*** выдвинул задачу создания специальных счетов для ведения затрат (счета производства). Много внимания он уделял популяризации истории науки, но международное признание пришло к нему благодаря работе о судебно-бухгалтерской экспертизе, которая была переведена на несколько иностранных языков.

Э. Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием. Он первым ввел в калькуляцию нормативный метод.

Второй этап развития русской школы. Начало этого этапа можно отнести к 1888 г. В этот период ***Адольф Маркович Вольф*** создал первый в России журнал «Счетоводство». А.М. Вольф имел международную известность: член Болонской академии счетоводов, действительный член Общества итальянских счетоводов, член- корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, Института нидерландских счетоводов. Его ближайшим помощником был ***Василий Дмитриевич Белов*** — первый русский теоретик, создавший философию учета.

В журнале печатались крупные представители учетной мысли:

– Э.Г. Вальденберг (историк учета);
– С М . Барац (рассматривал вопросы отраслевого учета);
– Л.И. Гомберг (крупнейший теоретик учета).

К работе в журнале привлекались авторы из провинции:

Батеньков (Нижний Новгород), Беретти (Владимир), Попов (Красноярск), Руссиян (Одесса) и др. С журналом сотрудничали и иностранные авторы: И.Ф. Шер, Е.П. Леоте, Ф. Беста, В. Джитти и др.

Большое внимание на страницах журнала уделялось необходимости создания института присяжных бухгалтеров. Российским бухгалтерам объясняли, что суть присяжных бухгалтеров (аудиторов) состоит в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны проверять объективность отчетности предприятий. Но господство в России ревизии не позволило понять преимущества аудиторской деятельности

(аудитору заплатили, а он еще и недостатки показывает). Аудиторы в свою очередь не могли понять, почему они никому не должны докладывать о выявленных недостатках. Поэтому такой орган не был образован, хотя вся документация была готова.

С началом русско-японской войны в 1904 г. журнал закрылся, так как прекратилось финансирование.

Мощное развитие экономики вызвало огромный спрос на бухгалтеров. Количество курсов бухгалтеров, коммерческих училищ и школ росло. В 1895 г. в России было восемь коммерческих училищ; в 1901 г. в ведении Министерства финансов было уже 48 коммерческих училищ, 36 торговых школ, 14 торговых классов, 21 счетоводный курс; а к 1913 г. насчитывалось уже 465 коммерческих учебных заведений.

К началу XX в. возникла необходимость в высшем коммерческом образовании. В Петербургском политехническом институте в 1899 г. появилось экономическое отделение. В 1907 г. московские курсы были преобразованы в Московский коммерческий институт.

Распространение бухгалтерских знаний и новых идей шло по двум направлениям: образование и издательская деятельность.

Третий этап формирования русской бухгалтерской школы совпал с первой русской революцией. В учет пришли новые люди, возникли новые течения, появились новые проблемы. Под влиянием споров традиционалистов и новаторов, идей участников журнала "Счетоводство" сформировалось поколение бухгалтеров, которые создали две школы, два научных направления в русском учете - петербургскую и московскую.

Их разделяло учение о счетах и балансе, что представлено в таблице1.

Главой ***петербургской школы бухгалтеров был Е.Е. Сиверс***. В теории учета он выделял две части: теорию учета и теорию книг, где излагалась методика ведения различных регистров. Теория книг трактовалась Сиверсом как наука о методах бухгалтерского учета. Он был автором меновой теории, сущность которой заключалась в том, что в основе двойной записи лежит обмен благами. Исходя из позиции меновой теории, Сиверс группировал все хозяйственные обороты, трактуемые как меновые, причем присвоение прибыли рассматривалось как обмен ценностей на "права" собственника. Положение о мене как о причине двойной записи приводило к выводу, что баланс являлся следствием счетов. Отсюда вытекало положение о независимости баланса от инвентаря. Сиверс дал детальную классификацию счетов:

I. Вещественные счета: 1) основные; 2) переходные (калькуляционные) - а) заготовок; б) сооружений; в) производства.

II. Личные счета: 1) предпринимательского капитала - а) основные; б) переходные (результативные); 2) ссудного капитала - а) счета лиц и учреждений; б) счета кредитных запасов.

Для своего времени эта классификация была большим достижением, в ней выделялись группы калькуляционных и результативных счетов, причем автор не смешивал эти счета в одной группе операционных счетов, что по ошибке делают в ряде случаев еще и сейчас [29].

Много дал Сиверс как педагог; он показал, что надо учить сущности, а не технике; вместо бланков его ученики заполняли схемы счетов "самолетики".

Помощником Е.Е. Сиверса был А.И. Гуляев, который уделял внимание промышленному учету, и его учение о структуре себестоимости пользовалось достаточно широким распространением. В состав себестоимости он включал: материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию; причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвуют в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять пропорционально заработной плате. В теории учета Гуляев был продолжателем идей Сиверса; под системой науки счетоводства он понимал изложение логического пути, по которому производился учет движения ценностей.

Вторым последователем Е.Е. Сиверса был Н.Ф. фон Дитмар, который утверждал, что счетоводство по методу своих операций есть один из отделов прикладной математики, ведающий учетом хозяйственной стороны жизни. Дитмар считал, что двойная запись являлась следствием основного правила экономики: объем выдач равен объему получений.

Таким образом, петербургская школа в лице Сиверса, Гуляева и Дитмара утверждала, что баланс являлся следствием системы счетов, поэтому учить надо от счета к балансу, баланс опирался только на счета и не связан с инвентарем. Петербургская школа оказывала глубокое влияние на провинциальных бухгалтеров.

Московскую школу бухгалтеров возглавляли Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.И. Бельмер. Представители московской школы считали, что счета - это элементы баланса, что система счетов задана балансом и что частное можно понять только в связи с целым, поэтому учить надо от балансу к счету. Лунский был автором балансовой теории, широко признанной и распространенной в нашей стране и популярной за рубежом. Лунский утверждал, что балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставлялись имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представлял экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент. Из баланса вытекала и двойная запись, изменения в балансе посредством двойной записи могут вызвать ряд операций. Лунский ввел несколько классификаций счетов, и эти классификации были большим достижением для теории учета. Бухгалтеры поняли, что номенклатура счетов это еще не классификация, что единой классификации быть не может, что их столько, сколько целей стоит перед исследователем.

Заслугой Лунского было введение в теорию учета категорий сущего и должного. Категории сущего соответствовал инвентарь, должного - баланс. В отличие от Сиверса он сводил инвентарь к балансу и строил баланс на инвентаре, превращая должное в сущее.

Бахчисарайцев Г. А. развивал идею балансовой теории учета. Он утверждал, что все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базировался на нем. Баланс - начало и конец счетоводства. Счет - органическая часть баланса, отношение счетов к балансу - математическое: целое равно сумме своих частей, изучение счета ранее изучения баланса логически не возможно. Все операции по отношению к балансу разделялись на четыре категории, счета делились на активные и пассивные. Все пассивные счета - личные, активные счета могли быть и личные и вещественные.

Бельмер Ф.И. развивал учение о балансе как независимом от плана счетов документе. Он считал, что в балансе нет счетов и что отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с главным балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам. Бельмер утверждал, что журнал играет главную роль, чем Главная книга и хронологическая запись является основной.

Янковский И. , Бауэр О.О. и Рощаховский А.К. стояли вне противодействующих школ. Янковский рассматривал учет как науку математическую, методы которой могут быть распространены не только на учет хозяйственной деятельности предприятия, но и на учет всего хозяйства. Бауэр изучал историю бухгалтерского учета, и Рощаховский рассматривал бухгалтерский учет как источник финансовой информации для уплаты налогов.

Таким образом, подводя итоги эволюции бухгалтерского учета в дореволюционной России, можно отметить, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их, но была не понятна и не востребована практиками в России.

Таблица 1

Различия московского и петербургского течений русской школы бухгалтерского учета.

Московская школа	Петербургская школа
1.Счета - элементы баланса. Система счетов задана балансом, учить нужно от баланса к счету.	1. Баланс - следствие системы счетов, учить нужно от счета к балансу.
2. Баланс - упрощенная форма инвентаря	2. Баланс опирается только на счета и не связан с инвентарем.
3. Счета делятся на активные и пассивные (два ряда счетов)	3. Все счета однородные (один ряд счетов)
4. Двойная запись -следствие группировки счетов в балансе	4. Двойная запись — следствие закона мены
5. Представители: – Н.С. Лунский - автор балансовой теории учета, занимался вопросами экономического анализа; – Г.А. Бахчисарайцев - сформулировал положения балансовой теории в 31 тезис; – Ф.И. Бельмер -занимался поднятием престижа бухгалтерской профессии	5. Представители: – Е.Е. Сивере - требовал попередельной калькуляции; – А.И. Гуляев - разработал учение о структуре себестоимости

Русская национальная школа сформировалась под влиянием европейской учетной мысли. В начале XIX в. столкнулись два влияния на русский учет: французское и немецкое. Победило немецкое. Этому

способствовало то, что в указанное время немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике.

Преподавателями коммерческих дисциплин и практикующие бухгалтера были преимущественно немцы. Влияние французской школы было изначально слабее и к середине X IX века прекратилось вообще. Итальянское влияние на русский учет было непродолжительным и неглубоким, а англо- американского влияния, в сущности, не было вплоть до 90-х гг. XX в. Но национальные традиции не были забыты, отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

3. Бухгалтерский учет в России в XX веке

Победа социализма в начале XX века означала возрождение традиционных русских начал в самых различных сферах жизни народа и имела прямое отношение к усилению влияния исконно русских принципов бухгалтерского учета. Значимость этих принципов хорошо сознавал В.И. Ленин, а также творчески развил ряд положений К. Маркса и Ф. Энгельса. Для развития бухгалтерского учета решающее значение имели новые положения Ленина: 1) общеметодологические принципы организации учета; 2) его методологические основы, правила теоретического истолкования; 3) практические вопросы организации всей системы учета.

Указания Ленина о практичности учета имели громадное значение для выработки основных положений социалистического учета и контроля. Ленин считал, что учет и контроль производства и распределения продуктов являлись важнейшей функцией управления государством, в связи с этим он по-новому определил цель учета как контроль над мерой труда и потребления.

В.И.Ленин не отрывал учет от контроля, а считал, что контроль являлся неотъемлемой частью учета. Ленин сформировал ряд требований к социалистическому учету:

1) массовость; 2) гласность; 3) ответственность; 4) простота.

Ленинское учение о хозяйственном расчете стало краеугольным камнем функционирования всей социалистической экономики. Хозяйственный расчет предполагал широкое использование данных экономического анализа, в том числе разработку сводного синтетического показателя, характеризующего работу народного хозяйства в целом.

В этот период времени учеными были выдвинуты новаторские идеи в области учета и контроля:

1) человек - объект учета, а средством поголовного учета и контроля должна быть трудовая книжка;

2) натуральный измеритель как основная и единственная база учета; 3) учет и контроль всего имущества не предприятия, а страны;

4) пока использовался денежный измеритель, банк должен быть органом центральной государственной бухгалтерии;

5) контроль за мерой труда и потребления, контроль выполнения плановых заданий;

6) все это претворяется в жизнь благодаря тому, что учет становится простым и понятным всем и каждому.

В эволюции бухгалтерского учета в СССР можно выделить этапы :

1. 1917-1918гг..- попытки стабилизации хозяйства в новой системе хозяйствования.

05.12.1917г. изданы Постановление СНК « Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля» и декрет «О правах народного комиссара по Государственному контролю в Совете Народных Комиссаров»

2. 1918- 1921гг..-(военный коммунизм)- развал старых систем и форм бухучета, создание новых измерителей;

13.07.1918г. ЦИК РСФСР издал Основные положения по учету имущества»

С 1917 по 1921 годы можно проследить две тенденции в учете: новаторская, связанная с ликвидацией денежного измерителя и консервативно-традиционная, позволяющая продолжать ведение бухгалтерского учета так, как его вели до революции.

Эта проблема разделила специалистов на три группы: романтиков, натуралистов и реалистов.

Многие видные экономисты, опираясь на труды известных теоретиков, доказывали, что при коммунизме денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые более совершенные измерители. Их называли романтиками, но каким должен быть новый измеритель, они отвечали по-разному, и в зависимости от ответов наметились три направления: трудовое, энергетическое и предметное. Самым влиятельным оказалось трудовое направление, представители которого считали целесообразным установить измерение материальных ценностей в трудо-часах.

Энергетическое и предметное направление не получили широкого распространения; сторонники этих направлений полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена единица энергии или единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства.

Все романтики в своих проектах враждебно относились к бухгалтерскому учету; по их мнению, он должен быть заменен

экономическим учетом и переносился в главк, который оценивал работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгодности, сопоставляя его со всеми другими подобными. На предприятии вводился технический учет, в главке - экономический. Самым важным было выдвижение ими новой задачи учета - выявление народнохозяйственной эффективности взамен определения прибыли отдельных предприятий.

Другую группу составляли натуралисты, которые рассматривали бухгалтерию как материальный натуральный учет.

Бухгалтеры-реалисты вели учет, как умели и работали по получаемым инструкциям, но стремительный рост цен и падение покупательной силы рубля склонило их к идее переоценки статей баланса на основании индекса цен.

Реалисты в практике вернулись к твердому денежному измерителю, а это привело к торжеству традиционного направления в экономике страны.

Новая экономическая политика возродила хозяйство страны, а твердые деньги обеспечили эффективность и использование в учете традиционных учетных принципов.

3. 1921-1929г.. (НЭП)- реставрация традиционной системы бухучета;

В годы НЭПа теория учета достигла своего наивысшего развития. Выдающиеся ученые - Р.Я. Вейцман, Н.А. Блатов, И.Р. Николаев, А.П. Рудановский, А.М. Галаган, Н.С. Помазков смогли проявить себя с полной силой.

Вейцман Р.Я. был последователем немецкой школы учета, пропагандистом идей Шера. Он отстаивал балансовую теорию двойной записи и исходил из трехчленного уравнения А = П + К, из которого он делал выводы, связанные с типизацией хозяйственных операций.

Помазков Н.С. развивал учение об абсолютном балансе, он утверждал, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей - "абсолютной" - модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений. Эта идея заставляла сомневаться в отправной точке балансовой теории двойная запись вытекала из баланса.

Блатов Н. А. был учеником Сиверса и пропагандировал обучение от счета к балансу, и что двойная запись отражала только естественный обмен ценностями на предприятии.

В основе его учения лежала меновая теория, модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель называлась квадратом профессора Блатова - вещественные ценности,

деньги и условные ценности, и их потоки, выражающие движение ценностей в хозяйстве.

Блатов классифицировал баланс по шести основаниям: 1) по источникам составления; 2) по срокам составления; 3) по объему; 4) по полноте оценки; 5) по содержанию; 6) по форме.

Николаев И.Р. был учеником П.Б. Струве, он утверждал, что организуемый через баланс бухгалтерский учет не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучались.

Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. Он утверждал, что, только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков и прибылей; он считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег.

Рудановский А.П. приветствовал революцию и социалистические преобразования в России, но методы хозяйственного руководства, сложившегося в эпоху военного коммунизма, он осуждал.

Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию нового учения о предмете и методе счетоведения.

Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве; метод трактовал как средство познания предмета. В теории Рудановский ввел понятие нормирования баланса, по его мнению, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобно причинности и развития. Закон приспособления в нормировании предполагает: 1) фондирование; 2) резервирование; 3) бюджетирование.

Заслугой Рудановского являлось то, что он предложил: новое понятие "фонд" вместо старого - "капитал"; дал обоснование счету реализации, который стал неотъемлемой частью всех панов счетов; указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех изданиях прав и обязанностей главных бухгалтеров; настоял на своде балансов только прямым путем вместо раннее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов; ввел принцип накопительных ведомостей - один из самых популярных в нашей бухгалтерской практике.

Галаган А.М. описал европейский, преимущественно итальянский, опыт, попытался создать диалектико¬материалистическую теорию бухгалтерского учета и осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики. Галаган развивал идеи, связанные с трактовкой единичного хозяйства (предприятия) как предмета счетоводства.

Таким образом, российские ученые создали советскую школу бухгалтерского учета.

4. 1929-1953гг..- построение социализма, деформация принципов бухучета;

Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии:

1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство;

2) параллельное существование двух дисциплин - счетоведения (как теории) и счетоводства (как практика учета) - призвано нецелесообразным и нежелательным;

3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон. Следствием этой дискуссии было построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего народного хозяйства.

В ходе дискуссии была выдвинута проблема о соотношении различных видов учета, эта проблема усугублялась тем, что помимо бухгалтерского и статистического, в 30-е годы получил широкое распространение новый вид учета - оперативный. Наличие на предприятиях трех видов учета выдвинуло задачу создания теории единого социалистического учета. Стремительно развивающееся народное хозяйство страны уже не могло руководствоваться сведениями, которые представляли бухгалтеры. Это было вызвано большим отставанием в сроках представления отчетности и избыточностью информации, в ней заключенной. Повышение оперативности стало важнейшей задачей практики, для решения которой применялись различные меры.

Различия в социалистическом и капиталистическом учете были основаны на различиях экономико-правовых систем, на формах собственности.

Сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство на стадии перехода из капитализма в социализм.

Исходя из требований 16-й партконференции об установлении единства бухгалтерского, статистического и оперативного учета, 17.12.1931г. было создано Центральное управление народнохозяйственного учета СССР при Государственной плановой комиссии СССР - ЦУНХУ

В 30-е годы XX века преобладали различные варианты карточных форм, Такое применение карточек, связанное с употреблением специальных аппаратов, облегчающих копирование, получило название копиручета.

В 1930г. для исследования учета затрат ученый-экономист Жебрак

М.Х. применил моделирование. Он разработал положение по организации синтетического учета при учете затрат. Счет производства делился на 3 субсчета- плановые затраты, отклонения от норм, изменения норм.

Впервые нормативный учет был применен на Харьковском заводе « Серп и молот» в 1930г., а в 1932 уже 12 предприятий работали на основе нормативного учета.(в Гулаге, на БАМе, металлургических комбинатах, железных дорогах)

2 декабря 1937г. был подписан к печати, вышел в 1938 первый журнала « Бухгалтерский учет», который выходит и настоящее время.

К 40-м годам получила распространение мемориально-ордерная форма, при которой широко применялись накопительные ведомости. Для однородных операций открывалась отдельная ведомость. По истечении месяца в ведомостях подводили итог и по ним составляли мемориальные ордера, содержащие хронологические записи (проводки), а после регистрации мемориальных ордеров делали записи оборотов в Главной книге.

При разработке журнально-ордерной формы стремились к большей экономичности затрат, связанных с регистрацией данных. Поиски начались с идеи дополнить колонки накопительных ведомостей шифрами корреспондирующих счетов. В результате получился регистр интегральной формы, но в таком регистре дебетовые и кредитовые обороты сгруппированы по корреспондирующим счетам.

При любом варианте технические записи сокращались в два раза и оба варианта практически равноценны. Журнально-ордерная форма подвела черту под развитием ручных форм регистрации, ликвидировав технически и сохранив по существу двойную запись, упразднив хронологическую регистрацию и создав условия широкого применения позиционной записи для целей аналитического учета.

5. 1953-1984гг.(эпоха оттепели и застоя)- совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки информации;

В 50-е годы получили большое распространение счетно-перфорационные машины, велся поиск новых форм счетоводства - таблично- перфокарточных и варианты мемориально-ордерных, из которых возникла новая таблично-матричная форма.

Новым шагом в развитии форм счетоводства была работа В.В. Панкова, который исходил из идеи банка данных как основы для реализации машинно-ориентированной формы счетоводства.

Журнально-ордерная форма оказала огромное влияние на учет во многих странах мира. В Чехословакии она применялась с сокращением числа регистров. В Польше применялась регистровая форма, которая была

компромиссом между журнально-ордерной и карточно-шахматной формами. В Румынии была принята карточно-шахматная форма, в Монголии получила распространение копировальная форма с элементами журнально-ордерной.

В конце XX века в практической области учета имели место существенные достижения, связанные с проблемами применения хозяйственного расчета, учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции, с организацией и интеграцией обработки учетных данных с использованием современных средств вычислительной техники.

Трактовка объекта калькулирования привела к дискуссии в конце 50-х годов о полуфабрикатном и бесполуфабрикатном вариантах организации сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости.

Неприемлемость калькуляции отдельных видов продукции была очевидна многим, поэтому учеными была выдвинута идея учета затрат по отдельным производственным участкам - центрам ответственности.

Использование математических матриц в целях учета и анализа издержек производства описали В.Б. Ивашкевич, А.Л. Лузин, М.А. Деркач, В.Ф. Палий и другие. **Палий В.Ф.** утверждал: "Исходя из теоретической посылки о множественности систем аналитических счетов к каждому синтетическому счету, можно легко решить задачу получения информации о формировании себестоимости не только по видам изделий, элементам, статьям калькуляции, но и по технико¬экономическим факторам и их составляющим, хозрасчетным подразделениям и другим необходимым для управления признакам".

4. Развитие учета в современной России

При развитии рыночных отношений в нашей стране происходили качественные изменения в учете, контроле и анализе. При административно-командной системе учет строился, исходя из иерархической подчиненности всех экономических объектов. Предприятие практически было лишено права на инициативу, от него требовалось исполнение распоряжений вышестоящих органов управления. Сложившаяся модель бухгалтерского учета была призвана регистрировать факты хозяйственной жизни и составлять отчетность для вышестоящих органов управления. Роль учета сводилась к выполнению обязанностей государственного цензора, контрольная функция при этом была главной. Формально главный бухгалтер был вторым лицом на предприятии, а на деле его роль сводилась к минимуму.

В настоящее время роль бухгалтера изменилась; его знания, практический опыт и суждение являются решающими в деятельности предприятия. Он выступает в качестве бухгалтера-аналитика, обладающего знаниями и опытом, не только в области учета, но и в областях аудита, финансовой математике, экономике.

Внедрение элементов рыночной экономики возвратило в обиход забытые понятия и категории: валютные операции, коммерческое кредитование, вексельное обращение, трансфертное ценообразование и другие. Необходимость и логичность комплексного подхода к реформированию системы бухгалтерского учета диктовалась не только причинами методического характера, но и чисто прикладными аспектами бухгалтерской деятельности. С приобретением хозяйственной самостоятельности все большее число предприятий включались в международный бизнес.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике была разработана для того, чтобы бухгалтерский учет стал элементом рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частного инвестирования, в том числе для иностранных инвестиций , а также является методической рекомендацией по ведению бухгалтерского учета в рыночных условиях.

В 1984-1991гг.. проходила перестройка всех социально – экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухучета;

С 1991г. по настоящее время – реформирование бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и МСФО.

В 1989 году Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР был организован в Москве семинар по проблемам учета на совместных предприятиях. Была создана рабочая группа для интеграции системы учета нашей страны в международную учетную практику.

В 1998 году правительством страны была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Целью этой Программы являлось приведение российской системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. В соответствии с принятой Программой для достижения поставленных целей было предусмотрено обновление нормативной базы бухгалтерского учета, повышение квалификации бухгалтеров.

В 2000 году Министерство финансов России утвердило новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению. При этих условиях

основным критерием успешной работы компаний становится биржевая капитализация, потеснившая такие традиционные показатели, как прибыль и рентабельность.

Изменились технические возможности бухгалтерского учета: компьютерные технологии заменили традиционную технику бухгалтерской регистрации и сверки записей; мгновенная передача деловой информации в любую точку планеты необычайно ускорила и упростила банковские и биржевые операции, любые другие деловые сделки, темп отражения информации в бухгалтерском учете и даже частично содержание такой информации.

В ходе выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) были определенны три группы организаций, по-разному формирующих бухгалтерскую отчетность в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета. Предусмотрено три варианта формирования составляющих частей бухгалтерской отчетности: упрощенный, стандартный и множественный. Имеется и четвертый вариант формирования бухгалтерской отчетности, когда организация составляет отчетность в полном соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и не формирует ее параллельно по российским правилам. Необходимость выделения указанных групп связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от стоящих перед ними задач в разной степени детализации должны решать проблему прозрачности при раскрытии итоговой бухгалтерской информации.

Таким образом, если раньше в России бухгалтерский учет осуществлялся по правилам, выработанным российскими учеными и по законодательным документам, при этом от бухгалтера требовалось знание и четкое исполнение инструкций и указаний, то в настоящее время бухгалтерский учет ведется по принципам, в которых на бухгалтера возложено принятие решений о том, как отразить тот или иной факт хозяйственной жизни.

Тема 4. Бухгалтерский учет как необходимость в современных условиях

Вопрос 1. Сущность бухгалтерского учета и его особенности

Вопрос 2. Основные функции бухгалтерского учета, его роль и значение в системе управления

Вопрос 3. Пользователи бухгалтерской информации и специфика их потребностей в ней

1. Сущность бухгалтерского учета и особенности.

Общая характеристика бухгалтерского учета

Успешное функционирование предприятий и фирм, как элементов экономической системы, так и самой этой системы, на уровне государства невозможно без эффективного управления. Управленческая деятельность предполагает наличие необходимой для принятия управленческих решений информации. В связи с этим каждое государство имеет свою систему хозяйственного учета. Эта система хозяйственного учета Российской Федерации состоит из трех взаимосвязанных видов учета: статистического, оперативного и бухгалтерского.

Для всех трех видов учета в связи с выполнением их основной задачи — формированием информации, характерны следующие функции:

- наблюдение (для качественной характеристики информации);
- измерение (для количественной характеристики информации);
- регистрация (для накопления и хранения информации).

Единство трех видов учета обеспечивается единством методологии учета во всех отраслях, взаимной согласованностью, а также применением унифицированных первичных документов. С другой стороны, каждый из перечисленных видов учета имеет свою специфику, свои задачи и свою область применения.

«Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном измерителе об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», пункт 1 статьи 1).

К бухгалтерской информации и к бухгалтерским документам предъявляются особые требования в части их достоверности и правил оформления и заполнения. Ведь именно бухгалтерская информация является основой для исчисления налогов, для определения эффективности и финансовой стабильности работы фирмы. В связи с этим бухгалтерские документы являются юридически доказательными, то есть могут использоваться органами дознания.

Взаимосвязь бухгалтерского учета с другими экономическими науками

Бухгалтерский учет как наука включает теорию и практику учета. Причем практика учета должна обосновываться теорией, а теория в свою очередь должна обобщать все новое и прогрессивное и развивать учет как науку.

Основной методологической базой для всех экономических наук является экономическая теория, которая изучает законы экономики в

производстве и распределении, а также в развитии общественных производственных отношений.

Бухгалтерский учет как экономическая наука использует экономические категории, обобщенные в экономической теории. Так при разработке методов учета хозяйственных процессов используются принципы стоимостной оценки (глава 5 пособия), понятия "доходы", "расходы" и др.

Бухгалтерский учет как наука также тесно связан со статистикой. Так, для обобщения и группировки отдельных показателей в бухгалтерском учете используют методы, которые изучаются в теории статистики и в социально-экономической статистике. Для получения исходной информации пользуются данными бухгалтерского и оперативного учета.

Бухгалтерский учет как наука делится на теорию бухгалтерского учета, бухгалтерский (финансовый) учет, бухгалтерский (управленческий) учет, бухгалтерская отчетность. В теории бухгалтерского учета рассматриваются вопросы о предмете, методе, организации бухгалтерского учета и его формах, изучаются общие принципы, присущие учету во всех отраслях и хозяйствующих субъектах. Бухгалтерский (финансовый) учет отражает специфику учета в коммерческих организациях.

Кроме того, различают отраслевой учет, изучающий учет в бюджетных организациях, в коммерческих банках, страховых организациях, в сельскохозяйственных предприятиях, в торговых организациях и др.

Вся учетная работа завершается составлением бухгалтерской отчетности, данные которой, являются основой для анализа хозяйственной деятельности организации.

2. Основные функции бухгалтерского учета, его роль и значение в системе управления

Функции бухгалтерского учета

Для выполнения основных задач бухгалтерский учет выполняет следующие функции: информационную, контрольную и аналитическую.

Информационная функция. Учетно-аналитическая информация, характеризующая фактическое состояние финансово - хозяйственной деятельности организации, формируется в бухгалтерском учете.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится более 70% общего объема экономической информации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает

синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете.

Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах и отражаются на счетах бухгалтерского учета, а затем полученные данные обобщаются в различных формах бухгалтерской отчетности

Контрольная функция предполагает постоянный контроль над использованием всех видов ресурсов организации.

Контроль - система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект.

Именно с помощью контрольной функции путем применения специальных приемов и способов осуществляются три вида контроля:

а) предварительный контроль - до совершения хозяйственной операции;

б) текущий контроль - во время совершения хозяйственной операции;

в) последующий контроль - после совершения хозяйственной операции;

Контроль осуществляется по ряду направлений. Основными из них являются:

обеспечение сохранности собственности;

выполнение плана объема выпуска продукции и ее продажи;

рациональное использование материальных, финансовых и трудовых ресурсов;

формирование себестоимости продукции (работ, услуг);

деятельность различных подразделений, т.е. отдельных цехов, участков, служб и производств;

формирование прибыли и ее использование и др.

Выполнение этих функций требует определенных условий, материальных и трудовых затрат, а также профессиональных навыков и исполнителей.

Так, для реализации функции обеспечения сохранности собственности необходимы соответствующие оборудование, складские помещения, контрольно-измерительные приборы, периодическое проведение инвентаризации и др.

Аналитическая функция позволяет осуществлять анализ производственной и финансовой деятельности организации и ее результатов. На основе информации, полученной в процессе ведения бухгалтерского учета, проводится анализ имущественного состояния организации, ее платежеспособности, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, доходности различных видов деятельности организации, перспектив развития и др.

В процессе анализа фактические показатели за отчетный период сравниваются с плановыми, нормативными, сметными показателями и с фактическими показателями за предыдущий период и выявляются причины отклонений. Поэтому аналитическая функция учета имеет огромное значение для принятия соответствующих управленческих решений и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности организации.

3. Пользователи бухгалтерской информацией и специфика их потребностей в ней

Все участники рыночной экономики являются пользователями бухгалтерской информации. В зависимости от основных интересов и целей это могут быть государственные органы и общественные организации, юридические лица, имеющие отношения к данной компании, физические лица (акционеры), зарубежные партнеры и инвесторы.

Всех пользователей бухгалтерской информации разделяют на внутренних и внешних.

К внутренним пользователей относятся: владельцы предприятий, управленческий персонал, рабочие и служащие, учредители (собственники), руководители организации, отдельные структурные подразделения, специалисты.

Внутренние пользователи удовлетворяют свои информационные потребности относительно эффективности работы аппарата управления, прибыльности организаций, принятие управленческих и плановых решений, стабильности и прибыльности предприятия, сохранение рабочих мест, оплаты труда и пенсионного обеспечения и т.д.

К внешним пользователям относятся те, которые имеют прямой финансовый интерес, не имеют прямого финансового интереса и без финансового интереса, налоговые органы, территориальные органы государственной статистики, инвесторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, общественность. Для государственных и муниципальных

предприятий внешними пользователями являются органы, уполномоченные управлять государственным имуществом

К тем, которые имеют прямой финансовый интерес, относятся деловые партнеры предприятия на рынке (действительные и потенциальные) инвесторы, поставщики, заказчики, покупатели, клиенты, банковские и небанковские кредитные учреждения, будущие акционеры.

К тем, которые не имеют прямого финансового интереса, относятся органы государственного и международного регулирования и контроля (органы налоговой службы, органы государственной статистики, органы государственных и международных целевых фондов, органы государственных и международных комиссий и комитетов), участники фондового и товарных рынков (брокеры, дилеры, депозитарии, клиринги).

К пользователей без финансового интереса относятся аудиторские фирмы, финансовые аналитики и советники, судебные и арбитражные органы, общественные организации, профсоюзы.

Бухгалтерской информацией пользуются, прежде всего, собственники (учредители) имущества организации, налоговые и финансовые органы, банки, аудиторские фирмы, консультанты. При защите интересов организации в конфликтных ситуациях к данным учета и отчетности обращаются юристы.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете и представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть, по всей сути и содержанию, полезна самому широкому кругу заинтересованных пользователей. Поэтому раскрытие информации в бухгалтерской отчетности зависит еще и от того, кто будет ее использовать.

Собственников, совладельцев и первых руководителей организации больше всего интересует прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств). Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции и т.п.

Именно поэтому информация, раскрываемая в финансовой (бухгалтерской) отчетности, должна быть достаточно легкой для интерпретации.

Концепцией бухгалтерского учета определены семь групп заинтересованных пользователей бухгалтерской информации – это инвесторы и их представители, работники и представляющие их лица, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти, общественность.

Инвесторы и их представители заинтересованы в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими

инвестиций, на основе которой можно распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденды.

Работники и их представители (профсоюзы и др.) заинтересованы в информации о способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест.

Заимодавцы заинтересованы в получении сведений, позволяющих определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты.

Поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы.

Покупатели и заказчики заинтересованы в информации о намерении организации продолжать свою деятельность.

Органы власти заинтересованы в информации, необходимой для осуществления возложенных на них функций по распределению ресурсов; регулированию хозяйственной деятельности; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения.

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

Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете для внешних пользователей, удовлетворяет потребностям, которые являются общими для всех пользователей.

В отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений. Основной особенностью управленческого учета является использование его данных в системе управления. Под управлением понимается "наиболее рациональное управление предприятием". Основа управленческого учета – учет затрат, реализации (выпуска) и результата по сегментам деятельности. Сегмент деятельности – это экономическая и информационная единица, в рамках которой регулярно соизмеряются возможности и фактическая их реализация по доходам, расходам и результатам.

Управленческий учет дает возможность решать многочисленные проблемы, возникающие на рынке, в том числе на базе внутренней информации. Благодаря управленческому учету анализируются данные, необходимые для принятия тактических и стратегических управленческих решений в деятельности организации, к которым относятся:

появление новых тенденций внешней и внутренней политики организации;

изменение структуры организации;

реализация среднесрочных и долгосрочных программ развития.

Руководство организации заинтересовано в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной дополнительной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля. Информация для внешних пользователей формируется в том числе на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении. Такая информация должна быть понятна, уместна, надежна и сопоставима.

К сожалению, в нашей стране среди руководителей организаций и бухгалтеров сложилось мнение, что бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в первую очередь для налоговых органов. Действительно, налоговые органы и федеральное казначейство, в отличие от других сторонних внешних пользователей бухгалтерской информации, имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты налогов.

Однако международный опыт свидетельствует, что наиболее важной группой пользователей бухгалтерской информации являются инвесторы, поскольку именно они поставляют капитал для организации, и, следовательно, информация, удовлетворяющая их потребностям, также будет в большой степени удовлетворять потребностям других пользователей финансовой отчетности.

В соответствии с Законом об акционерных обществах годовая бухгалтерская отчетность утверждается на общем собрании акционеров, которое проводится ежегодно не ранее двух месяцев и не позднее шести месяцев с момента окончания финансового года. Конкретные сроки проведения общего собрания устанавливаются уставом акционерного общества. Таким образом, годовой баланс должен быть утвержден на общем собрании акционеров.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете российских организаций, удовлетворяет общим для всех пользователей потребностям, так как в силу значительных различий в интересах бухгалтерский учет не может удовлетворить их в полном объеме.

Учитывая интересы всех заинтересованных пользователей, в основе формирования бухгалтерской информации должно лежать профессиональное суждение бухгалтера в области формирования финансовой информации.

Учетный процесс сегодня – это уже не формальное применение инструкций и механическое отражение хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета (как это было раньше), а прежде всего,

самосознание и мышление людей этой почетной профессии, основанное на профессиональном отношении к оценке правил бухгалтерского учета, раскрытию информации в бухгалтерской отчетности и их влиянию на систему управления организации, величину получаемых финансовых результатов и иных экономических выгод, уточнение принимаемых управленческих решений, включая связанные с налогообложением, основанное также на профессиональном умении анализировать и прогнозировать бизнес.

Бухгалтерский учет должен вестись всеми организациями, находящимися на территории Российской Федерации, а также филиалами и представительствами иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Согласно нормам гражданского законодательства юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанность, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету доходов и расходов.

Юридические лица делятся на два вида:

Коммерческие организации, которыми являются:

хозяйственные товарищества (в форме полных товариществ, товариществ на вере (коммандитных);

хозяйственные общества (открытые акционерные общества, закрытые акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью);

производственные кооперативы;

государственные и муниципальные унитарные предприятия;

Некоммерческие организации.

Основанием для указанного деления служит цель осуществляемой организацией деятельности.

Коммерческими организациями признают организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности.

Некоммерческие организации – это организации, не преследующие цель извлечение прибыли в качестве основной своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками.

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения благотворительных, образовательных, научных и управленческих целей, в

целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и других нематериальных потребностей граждан и организаций, разрешения споров, конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), финансируемых собственником учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом.

Некоммерческим организациям предоставляется право заниматься предпринимательской деятельностью, но только при одновременном наличии двух условий: эта деятельность должна, во–первых, служить достижению целей, ради которых они созданы, и, во–вторых, по своему характеру соответствовать этим целям.

Тема 5. Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета

Вопрос 1. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета

Вопрос 2. Основополагающие принципы бухгалтерского учета

1. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета

Для создания целостной системы бухгалтерского учета и отчетности необходима разработка концептуальной схемы, которая предполагает описание логичной системы взаимосвязанных целей и понятий. Под концепцией понимается определенный способ понимания, трактовки какого-либо предмета, явления, процесса, основная точка зрения на предмет.

Впервые концептуальная схема бухгалтерского учета была разработана американским ученым Вэлдоном Поуэлом, который предложил следующую цепь:

Постулаты —> Принципы -> Правила -> Процедуры.

При этом под постулатами понимались самые общие базовые положения, очевидность которых не может быть подвергнута сомнению;

под принципами — общеметодологические конструкции; под правилами — то, что относится к работе бухгалтера, и процедурами — условия реализации правил бухгалтерского учета. Самуэл Дж. Броау предложил ввести пятый элемент концептуальной схемы — стандарт.

Концептуальные основы бухгалтерского учета существуют в той или иной форме практически во всех странах. В Великобритании, например, разработано Положение о принципах (FSBS tatementof Principles), в США действует Положение о концепциях финансового учета (Statementof Financial Accounting Concepts — SFAC), целью которого является установление основ, на которых базируются финансовый учет и стандарты отчетности.

Следует отметить, что в период советской власти бухгалтерский учет в нашей стране развивался самобытным «социалистическим путем», в полном отрыве от действующих международных стандартов финансовой отчетности. Существовавшая жесткая административная система бухгалтерского учета не соответствовала международной теории и практики учета и отчетности.

Переход России к принципиально новым экономическим отношениям обусловил необходимость кардинального реформирования системы бухгалтерского учета. Целью реформирования является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности для обеспечения сопоставимости информации, формируемой российскими и зарубежными хозяйствующими субъектами.

В связи с этим возникла потребность в разработке отечественной концепции бухгалтерского учета. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. Одним из направлений концепции является определение цели формирования информации об активах, капитале и обязательствах организации, пользователях и содержании информации, а также разработка принципов и процедур получения данной информации.

Разработка концепции бухгалтерского учета позволяет решить следующие задачи:

- определить цель учета;
- конкретизировать пользователей информации;
- в соответствии с пользователями определить содержание и требования, предъявляемые к информации;
- ограничить круг применяемых принципов и методов учета;
- обеспечить сравнимость финансовой отчетности.

Цель бухгалтерского учета определяется интересами пользователей информации. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяет, что «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 изучить эту информацию».

Традиционно пользователи информации, формируемой в микроуровневой системе бухгалтерского учета, делятся на две основные группы: внутренние и внешние.

Внутренних пользователей информации, т.е. субъектов информационной системы, в первую очередь целесообразно определять с точки зрения принадлежащих им вещных или обязательственных прав на имущество организации. В числе вещных прав основополагающим является право собственности. Собственник имущества вправе им распоряжаться наиболее абсолютным образом.

Согласно ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации собственник вправе своим имуществом владеть (т.е. им обладать), пользоваться (т.е. извлекать из него экономическую выгоду), распоряжаться (т.е. определять его юридическую судьбу: продавать, дарить, сдавать в аренду, отдавать в залог, передавать в доверительное управление).

В соответствии с вещными правами у собственника как внутреннего пользователя информации возникает потребность в получении информации для определения следующих направлений пользования имуществом: владение, пользование или распоряжение.

При выборе варианта владения и пользования имуществом требуется информация о составе и структуре имущества, степени его изношенности, стоимостной оценке. Данная информация необходима для определения амортизационной политики (выбор вариантов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, определение сроков их полезного использования), политики проведения переоценки активов (определение необходимости и вариантов переоценки), оценки эффективности использования материальных и денежных ресурсов.

Собственник, кроме того, несет бремя финансовых расходов по поддержанию принадлежащего ему имущества в надлежащем состоянии: по капитальному и текущему ремонту, страхованию, регистрации, техническому осмотру и т. д. Другой важной обязанностью собственника является уплата налогов, в частности налога на имущество. В связи с этим необходима информация о среднегодовой стоимости принадлежащего ему

имущества.

При этом собственнику необходима информация не только текущего, но и перспективного характера. Так, собственник заинтересован в информации о потенциальной возможности принадлежащего ему имущества способствовать получению будущих экономических выгод в результате его использования в процессе производства продукции (работ, услуг), предназначенной для продажи. При выборе варианта отчуждения имущества требуется информация об экономических выгодах, которые могут принести операции по его продаже, дарении, сдаче в аренду, передаче в залог, в доверительное управление.

Собственники имущества также определяют направления инвестиционной политики, доходность и рискованность предполагаемых или осуществляемых ими инвестиций. В этих целях им необходима информация о стоимостной оценке инвестиционных проектов, финансовой возможности их осуществления и экономических выгодах от этих проектов.

Вещным правом обладают также и совладельцы имущества (участники долевой ответственности), которые имеют право на предоставление в их владение и пользование части имущества. При этом совладельцы нуждаются в такой же информации об имуществе, как и остальные собственники. В этом случае, если невозможно предоставление во владение и пользование совладельца части имущества, он вправе требовать приходящейся на его долю компенсации либо установления обязательственных прав (например, при передаче в аренду объектов основных средств).

Согласно действующему правовому законодательству собственниками и совладельцами имущества являются следующие юридические лица: хозяйственные товарищества (полные товарищества и товарищества на вере, или коммандитные товарищества), хозяйственные общества (акционерные, с ограниченной ответственностью), производственные кооперативы.

К вещным правам относятся также права хозяйственного ведения и оперативного управления. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации субъектом права хозяйственного ведения являются государственные или муниципальные унитарные предприятия. Собственником имущества при этом остается государство или муниципальное образование. Объектами данного вещного права являются те объекты имущества, которые переданы предприятию и предназначены для его деятельности.

Обладатели права хозяйственного ведения владеют, пользуются и распоряжаются имуществом. Но они не вправе продавать недвижимое имущество, сдавать его в аренду, отдавать в залог, вносить в качестве

вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника. В связи с этим обладателям права хозяйственного ведения необходима информация об объектах, относящихся к недвижимому имуществу, поскольку прав распоряжаться этим имуществом без согласия собственника они не имеют.

Субъектом права оперативного управления являются казенные предприятия и учреждения независимо оттого, кто (государство, муниципальное образование или юридическое лицо) выступает их собственником. Казенное предприятие не имеет права распоряжения имуществом без согласия собственника: сдавать в аренду, использовать в качестве залога, передавать во временное пользование. В соответствии с этим обладатели права оперативного управления должны иметь информацию об имуществе (как движимом, так и недвижимом), которое не предназначено к отчуждению без согласия собственника. Однако для осуществления прав владения и пользования имуществом необходима такая же информация, как и для его собственников и совладельцев.

Следует отметить, что учреждениям предоставлено право осуществлять деятельность, приносящую доходы. При этом приобретенное за счет этих доходов имущество поступает в самостоятельное распоряжение учреждений. Таким образом, обладающие правом оперативного управления учреждения должны располагать информацией об имуществе, приобретенном за счет доходов от их деятельности.

Непосредственным субъектом информационной системы, внутренним пользователем бухгалтерской информации является администрация организации (совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители подразделений), которая несет ответственность за управление деятельностью организации. Внутренние пользователи информации по данным учета определяют потребность в материальных и финансовых ресурсах, оценивают правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления дивидендной политики, осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов, оценивают возможности слияния с другой организацией или ее приобретения, структурной реорганизации предприятия.

К внешним пользователям информации относятся прежде всего собственники имущества, находящегося в хозяйственном ведении и оперативном управлении. Собственникам имущества, находящегося в хозяйственном ведении, необходима информация для осуществления контроля за сохранностью и использованием по назначению имущества,

переданного в хозяйственное ведение. В связи с этим для собственника представляют интерес показатели, характеризующие степень оснащенности имуществом и его изношенности. Собственник имеет право на получение прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении. С этой целью собственник должен располагать информацией о текущих экономических выгодах, которые приносит имущество, используемое в производственной деятельности.

Собственники имущества, находящегося в оперативном управлении, вправе изъять излишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению. Для того чтобы осуществить указанные функции, собственнику необходима информация о степени использования имущества по прямому назначению; об имуществе, находящемся в запасе (на складе), на консервации, в резерве; об имуществе, которое не используется по своему

назначению. Кроме того, собственник определяет порядок распределения доходов и, таким образом, имеет прямой финансовый интерес к объекту информационной системы. Следовательно, собственнику необходима информация о текущих экономических выгодах, получаемых от использования имущества в процессе производства продукции (работ, услуг).

Прямой финансовый интерес к информации об имуществе и обязательствах организации имеют кредитные учреждения, поставщики и подрядчики, арендодатели. Пользователями с косвенным финансовым интересом являются правительственные органы, налоговые службы, страховые компании. К внешним пользователям информации без финансового интереса относятся органы статистики, оценщики, аудиторские фирмы (аудиторы), финансовые и налоговые консультанты.

2. Основополагающие принципы организации бухгалтерского учета

Эффективность хозяйствования субъектов во многом зависит от правильной организации бухгалтерского учета.

Общими принципами организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности являются:

1. Начисление. Финансовые отчеты составляются на основе принципа начисления, в соответствии с которым доходы признаются (отражаются), когда они заработаны, а расходы и убытки, когда они были понесены, а не тогда, когда денежные средства получены или выплачены. Согласно принципу начисления следует использовать процедуры начислений, отсрочки и распределения для приведения в соответствие

доходов и расходов отчетного периода, которые могут быть получены в результате одной и той же или косвенно связанных операций или событий. В бюджетных учреждениях и субъектах, определенных в п.2 статьи 16 Указа Президента Республики Казахстан, имеющего силу закона, "О бухгалтерском учете" допускаются определение дохода по поступлению денежных средств.

2. Непрерывность. Предполагается, что субъект продолжает свою деятельность в течение неопределенного периода времени и что нет подтверждения того, что субъект имеет намерение или необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности в обозримом будущем.

3. Понятность - информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть понятна пользователям.

4.Значимость. Финансовая информация должна быть значимой для того, чтобы удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

5. Существенность. Информация является существенной, если ее пропуск или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей информации, принятых на основе финансовой отчетности. На значимость информации может оказывать влияние как ее сущность, так и ее ценность (существенность).

6. Достоверность. Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость, и на нее могут полагаться пользователи.

7. Правдивое и беспристрастное представление. Финансовые отчеты должны создавать у пользователя правдивое и беспристрастное представление о финансовом положении, результатах операций, движении денежных средств субъекта.

8. Нейтральность. Информация, предоставляемая в финансовой отчетности, должна быть надежной, быть свободной от предвзятости для того, чтобы быть надежной.

9. Осмотрительность. Это соблюдение степени предосторожности при принятии решений, необходимое для вынесения оценок в условиях неопределенности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

10.Завершенность. В целях обеспечения достоверности информация в финансовых отчетах должна быть полной.

11.Сопоставимость. Для того, чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, она должна быть сопоставимой от одного отчетного года в другой. Пользователи должны быть информированы об

учетной политике, используемой субъектом при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах этих изменений.

12.Последовательность. Предполагается, что учетная политика последовательно производится из одного периода в другой. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты субъекта за разные отчетные периоды для того, чтобы определить тенденции изменений в его финансовом положении.

Тема 6. Документооборот в бухгалтерии

Вопрос 1. Понятие документооборота и основные его этапы
Вопрос 2. Прием, регистрация и хранение документов
Вопрос 3. График документооборота
Вопрос 4. Контроль над исполнением документов

1. Понятие документооборота и основные его этапы

Документооборот — это движение документов от момента их составления или получения от других организаций до использования их для бухгалтерских записей и последующей передачи в архив.

Тема организации работы с документами в современных условиях имеет сейчас большую актуальность, так как от правильного выбора технологии работы зависит успех любой организации.

В современных условиях для повышения эффективности управления необходимо совершенствование работы с документами, так как всякое управленческое решение всегда базируется на информации, на служебном документе.

Организация работы с документами влияет на качество работы аппарата управления, организацию и культуру труда управленческих работников. От того, насколько профессионально ведется документация, зависит успех управленческой деятельности в целом.

Практически на всех предприятиях, особенно на предприятиях государственного подчинения, существуют общие отделы. Их название варьируется — это может быть отдел общего делопроизводства, общий отдел, управление делами, но самое главное — суть данного подразделения остается одинаковой на всех предприятиях независимо от названия и заключается она в организации потоков документов на данном предприятии (приказов, распоряжений, поручений, писем). Рассмотрим основные виды документов, атрибутику документов, потоки документов и работы, используемые в работе данных подразделений. Кроме

центрального документооборота крупного предприятия, существуют специализированные документообороты (в подразделениях предприятия, в отделах специализированного делопроизводства).

Документооборот — это прохождение документа с момента его создания или получения до завершения исполнения или отправки. От четкости и оперативности обработки и движения документа зависит скорость получения информации, необходимой для выработки управленческих решений.

Принципы документооборота:

- четкая организация движения документов, т.е. поток документов должен быть прямоточным, исключающим возвратные или повторные маршруты;
- однократное пребывание в одном подразделении или у одного исполнителя;
- оперативность обработки документов;
- согласование документов на всех этапах исполнения до подписания руководителем.

Вся документация делится на три документопотока:

- входящие (поступающие) документы;
- исходящие (отправляемые) документы;
- внутренние документы (создаваемые в учреждении и не выходящие за его пределы).

Документы, функционирующие в сфере управления предприятия, подразделяются на следующие основные группы:

- организационные документы (Устав, Правила внутреннего распорядка, Коллективный договор между администрацией и трудовым коллективом, положения о структурных подразделениях), место хранения — бухгалтерия;
- распорядительные документы (приказы по основной деятельности, распоряжения), место хранения — отдел документационного обеспечения;
- документы по личному составу (приказы по личному составу, в том- числе студентов), место хранения — отдел документационного обеспечения; трудовые контракты (договоры), личные дела, личные карточки, трудовые книжки), место хранения — отдел кадров;
- финансовые и бухгалтерские документы (Главная книга, годовые отчеты, бухгалтерские балансы, счета прибыли и убытков, акты ревизий, лицевые счета по зарплате и др.), место хранения — управление бухгалтерского учета и финансового контроля;

■ нормативные документы от вышестоящих организаций (лицензии на ведение деятельности, сертификаты об оказании услуг), место хранения — бухгалтерия;

■ нормативные документы, поступающие из Министерств и ведомств, место хранения — отдел документационного обеспечения.

Документооборот включает такие основные этапы работы с документами, как прием, обработка, регистрация, распределение корреспонденции; передача и доставка документов; учет объема документооборота; контроль за исполнением документа.

Чтобы документы могли служить достоверным основанием для бухгалтерских записей и иметь юридическую силу, к их составлению предъявляются определенные требования. Прежде всего, необходимо, чтобы документ был составлен на бланке. Лишь при отсутствии бланков допускается составление документа на чистом листе бумаги.

Бланки документов изготавливают на белой бумаге или на бумаге светлых тонов формата А4 (210х297мм) и А5 (148х210мм). Допускается использование бланков формата А3 (420х297мм) и А6 (105х148мм).

Размер полей бланка не менее мм:

20 — левое;

10 — правое;

20 — верхнее;

10 — нижнее.

Написание документа производится чернилами, химическим карандашом, на пишущей машинке или средствами механизации. Некоторые документы, например чеки, кассовые ордера и т.п., должны заполняться только чернилами. Не разрешается заполнять документы простым карандашом, так как в таких документах легко стереть написанное и заменить его другим.

Документ составляется по определенной форме, установленной для документов данного вида операций, с обязательным заполнением всех необходимых реквизитов. Содержание документа следует излагать точно и ясно, чтобы давать правильное отражение операций в полном соответствии с действительностью. Текст и цифры документа требуется писать четко и разборчиво, так, чтобы не допускать возможности различного их понимания и толкования.

В документе не следует допускать подчисток, помарок и других дефектов, вызывающих сомнения в его подлинности и правильности. Свободные строки и графы на бланке документа необходимо прочеркивать с тем, чтобы в этих пробелах не могло быть что-либо вписано или дописано впоследствии.

В денежных документах (чеках, кассовых ордерах и др.) сумму требуется указывать не только цифрами, но и прописью, т.е. словами. Документ должен быть снабжен всеми подписями, необходимыми для оформления регистрируемой операции и придания документу юридической силы. Подписывать документ следует разборчиво, чтобы можно было прочесть фамилию подписавшего. Перед каждой подписью указывается должность подписавшего документ .

Отсюда вытекает общее правило составления документов.

Для правильного составления документа необходимо:

1. Заполнять документ на бланке (а при отсутствии бланка на чистом листе бумаги) чернилами или химическим карандашом, либо на пишущей машинке;
2. Строго соблюдать установленную форму и реквизиты документа;
3. Точно и ясно излагать содержание документа;
4. Четко и разборчиво писать текст и цифры;
5. Незаполненные пробелы в бланке документа прочеркивать;
6. Сумму в денежных документах указывать цифрами и прописью;
7. Снабжать документ необходимыми, разборчиво сделанными подписями с указанием должности подписавшего.

Документы необходимо составлять своевременно, т.е. одновременно с совершением операции либо непосредственно вслед за ее совершением. Своевременность составления документов является важнейшим условием правильности отражения операций в документах и своевременности записей их в учетных регистрах.

Некоторые документы составляются в нескольких экземплярах (с копиями). Это выполняется обычно автоматически одновременно с составлением документа путем оттиска через подложенную под него копировальную бумагу.

Копии документов используются для различных целей. Так, при акцептной форме расчетов за отгруженную продукцию поставщик выписывает несколько экземпляров счетов — платежных требований для направления их в различные адреса (банку, покупателю).

При составлении документов могут быть допущены ошибки.

Ошибки в документах исправляются следующим образом. - Подлежащие исправлению ошибочные слова и числа (суммы) зачеркиваются аккуратно тонкой чертой так, чтобы можно было зачеркнутое прочесть. Над зачеркнутым текстом делается правильная запись. При этом если в числе (сумме) неправильна только одна цифра, то нельзя ограничиться исправлением одной этой цифры, а надо исправить

все число. Например, вместо 127 написано ошибочно 124. В этом случае нельзя зачеркнуть только цифру 4 и надписать над ней цифру 7, а необходимо зачеркнуть все число 124 и надписать над ним 127.

О произведенном исправлении на свободном месте документа (внизу или на полях) делается оговорка, например «исправлено 127», которая заверяется лицами, подписавшими документ.

В ряде документов (в кассовых ордерах, чеках и др.) исправление ошибок не допускается вовсе. Если в таком документе допущена ошибка, он выписывается заново на другом бланке.

Так как документы имеют большое значение не только в учете, но и во всей хозяйственной деятельности, то в отношении качества документов, особенно своевременности и правильности их составления и оформления, существует строгий порядок.

За нарушение порядка составления документов отвечают, прежде всего, те лица, которые их составляют и оформляют своими подписями. Еще большая ответственность ложится на аппарат бухгалтерии, получающий эти документы, всесторонне проверяющий их и делающий на их основании учетные записи. Особая ответственность возлагается на главного или старшего бухгалтера как руководителя учета. Старший бухгалтер несет материальную, дисциплинарную или уголовную ответственность за неправильное либо небрежное составление и оформление документов, утерю или порчу их, за оформление документов на отпуск материальных ценностей с нарушением установленного порядка.

В целях сокращения количества применяемых в деятельности учреждений, организаций и предприятий документов, типизации их формы, снижения трудовых, временных и материальных затрат на их подготовку и обработку, достижения информационной совместимости автоматизированных Баз данных в народном хозяйстве проводятся работы по унификации документов и созданию унифицированных систем документации (УСД) — совокупности взаимоувязанных унифицированных форм документов, обеспечивающих документированное представление данных в определенных видах хозяйственной деятельности, средств их ведения, нормативных и методических материалов по их разработке и применению.

В основе создания УСД лежит метод унификации — установление единообразия состава и форм управленческих документов, создаваемых при решении однотипных управленческих функций и задач. Одновременно разрабатываются классификаторы технико-экономической и социальной информации, обеспечивающие интегрированную автоматизированную обработку данных, содержащихся в УСД.

2. Прием, регистрация и хранение документов

Все документы, поступающие на предприятие, проходят: первичную обработку, предварительное рассмотрение, регистрацию, рассмотрение руководством, передачу на исполнение.

Служба документационного обеспечения управления (ДОУ), которая может быть представлена в организации как самостоятельным структурным подразделением, так и отдельным сотрудником, должна принимать к обработке только правильно оформленные документы, имеющие юридическую силу и присланные в полном комплекте (при наличии приложения). В противном случае присланные документы возвращаются автору с соответствующей сопроводительной запиской, где объясняется причина возврата.

Конверты от поступающих документов оставляют в том случае, когда по конверту можно определить адрес отправителя, время отправки и дату получения документов. Не вскрываются и передаются по назначению документы с пометкой «лично» и в адрес общественных организаций.

Предварительное рассмотрение документов проводится работником службы ДОУ с целью распределения поступивших документов на:

- направляемые на рассмотрение руководителю предприятия;
- направляемые непосредственно в структурные подразделения или конкретным исполнителям.

Без рассмотрения руководителем передаются по назначению документы, содержащие текущую оперативную информацию или адресованные в конкретные подразделения. Это позволяет освободить руководителя предприятия от рассмотрения мелких текущих вопросов, решение по которым могут принимать ответственные исполнители.

На рассмотрение руководства передаются документы, адресованные руководителю предприятия, и документы, содержащие информацию по наиболее важным вопросам деятельности предприятия.

Обработка и передача документов исполнителям осуществляется в день их поступления в ДОУ. Если документ должен исполняться несколькими подразделениями или должностными лицами, его размножают в нужном количестве экземпляров.

Документы, подлежащие отправке в другую организацию, сортируют, упаковывают, оформляют как почтовое отправление и сдают в отделение связи. Перед упаковкой служба ДОУ обязана проверить правильность оформления документов, наличие приложений, соответствие количества экземпляров количеству адресатов. Неправильно оформленные документы подлежат возврату исполнителю на доработку.

На заказную корреспонденцию составляют опись рассылки, которая подписывается работником службы ДОУ и датируется.

Исходящие документы должны обрабатываться и отправляться в день регистрации.

Внутренние документы предприятия передаются исполнителям под расписку в регистрационной форме.

Служба ДОУ должна систематически вести учет количества обрабатываемых документов, включая все их виды и размноженные экземпляры. Результаты учета документооборота обобщаются и доводятся до сведения руководителя предприятия для обработки мер по совершенствованию работы с документами.

Регистрация документов — важнейший этап работы с документами и определяется как «Запись учетных данных о документе по установленной форме, фиксирующая факт его создания, отправления или получения».

Как вытекает из определения, регистрация, прежде всего, придаёт юридическую силу документу, так как фиксирует факт его создания или получения. Пока документ не зарегистрирован, не получил своего номера, он не оформлен, он как бы ещё не существует. Например, приказ, постановление и т.п. Если полученный документ не зарегистрирован, учреждение за него не отвечает, так как факт получения не подтверждён.

Регистрация преследует три цели: учет документов, контроль за их исполнением и справочная работа по документам.

Регистрации подлежат все документы, требующие специального учета, исполнения и использования в справочных целях независимо от способа получения. Сам процесс регистрации — это снятие с документа показателей (реквизитов) и занесение их в определённую регистрационную форму (журнал, картотеку, ПЭВМ) для создания базы данных о документах учреждения. Таким образом, в процессе регистрации создаётся информационно-поисковая система по всем документам организации (фирмы).

Каждый документ, отнесённый к числу регистрируемых, получает свой регистрационный номер. Он не совпадает и существенно меньше учётного порядкового номера, проставленного в отметке о поступлении документа в организацию.

Документы регистрируются один раз. В небольшом учреждении, фирме все документы регистрирует централизованно секретарь. В учреждении, имеющем отделы, регистрация внутренних документов проводится децентрализовано по группам: в бухгалтерии, отделе кадров, канцелярии. При этом внутренние документы должны регистрироваться в

день подписания или утверждения, входящие — в день поступления, исходящие — в день отправки.

Для входящих, исходящих и внутренних документов ведутся раздельные регистрационные формы с самостоятельными регистрационными номерами.

Из документа в процессе регистрации в регистрационную форму выписываются, как правило, следующие сведения:

- дата получения;
- входящий № (индекс);
- дата документа;
- индекс документа;
- регистрационный номер документа;
- автор (корреспондент) — т.е. чей это документ;
- заголовок (о чем документ);
- резолюция;
- срок исполнения;
- исполнитель (кто с ним работает);
- ход исполнения;
- № дела (куда документ помещен после исполнения)

При регистрации отдельных видов документов, например обращений граждан, внутренних и исходящих документов сведения, вписываемые в регистрационные формы, частично изменяются и дополняются. Например, при регистрации обращений граждан записывается их адрес.

Учреждение имеет право, учитывая свою специфику, дополнять сведения о регистрируемом входящем документе. Например, часто учитывается количество листов, наличие приложений.

Формы регистрации могут быть трех видов: журнальная, карточная и автоматизированная электронная (на ПЭВМ).

Журнальная система регистрации нужна только тогда, когда учет документов выступает на первое место, предотвращает претензии со стороны граждан, конфликтные ситуации. Например, при выдаче документов об образовании, трудовых книжек, пропусков. Это, как правило, документы, регистрационный индекс которых состоит из порядкового номера.

Можно оставить журнальную систему и в том случае, когда поступает очень незначительное количество документов.

Во всех остальных случаях эта форма регистрации устарела, так как затрудняет ведение контроля за исполнением документов и справочную работу по ним.

Более удобной является карточная система регистрации документов. Форма карточки (РКК регистрационно-контрольной карточки) и расположение в ней реквизитов могут быть определены в самом учреждении и записаны в инструкцию по делопроизводству.

Для ведения карточной системы регистрации в ручном режиме необходимо иметь тираж карточек на год и как минимум .два картотечных ящика для хранения карточек: в сроковой контрольной картотеке и справочной картотеке.

Количество экземпляров заполняемых регистрационных карточек (их обычно называют регистрационно-контрольными карточками — РКК) определяется учреждением. Как правило, таких карточек заполняется как минимум две.

Наиболее рациональной является сегодня регистрация документов на компьютере. Но и в этом случае на экран выводится форма карточки (экранная форма РКК) с аналогичными полями и в нее заносятся сведения о документе.

Карточку на документ можно заполнить сначала не полностью, до передачи документа руководителю, т.е. без резолюции, срока исполнения и исполнителя. После рассмотрения документа руководителем карточка до заполняется, эти сведения вносятся в нее.

При четком взаимодействии с руководителем, если руководитель утром просматривает полученную корреспонденцию, можно сначала дать документы на просмотр руководителю, а затем, уже имея его резолюцию, заполнить полностью регистрационную форму.

Заполнив карточку, одну из них помещают в сроковую картотеку, другую в информационно-справочную, а документ передают исполнителю для работы с ним.

При регистрации на ПЭВМ данные о документе, заложенные при его регистрации, будут использованы в программах по автоматизированному контролю и справочной работе. При этом поиск можно вести по любому из введённых показателей.

Регистрация документов — фиксация факта создания или поступления документа путем проставления на нем индекса с последующей записью необходимых сведений о документе в регистрационных формах. Регистрации подлежат все документы, требующие учета, исполнения и дальнейшего использования в справочных целях (организационно-распорядительные, плановые, отчетные, учетно-статистические, бухгалтерские, финансовые). Регистрируются входящие, исходящие и внутренние документы.

Однако не все документы предприятия регистрирует служба ДОУ. Документы специальных (функциональных) систем документации

(плановые бухгалтерские, финансовые и др.) регистрируются в соответствующих подразделениях. В службе ДОУ на этих документах ставится только дата поступления. Перечень документов, не подлежащих регистрации в службе ДОУ, дан в приложении.

Регистрация документов должна быть только однократной. Поступающие документы регистрируются в день поступления, отправляемые и внутренние — в день подписания или утверждения. При передаче зарегистрированного документа из одного подразделения в другое он не должен регистрироваться повторно.

При регистрации документы делятся на несколько групп, каждая из которых регистрируется отдельно, например: приказы по основной деятельности, приказы по личному составу, акты ревизий, протоколы заседаний, отчеты, докладные.

Порядковые регистрационные номера (индексы) присваиваются документам в пределах каждой регистрируемой группы. В состав индекса документа входят: порядковый номер в пределах регистрируемого массива документов; индекс по номенклатуре дел.

Например: 218/08-17 , где 218 — порядковый регистрационный номер, 08-17 — номер дела, в которое будет подшит документ или его копия (для исходящих документов). В состав индекса могут дополнительно входить номера (коды) из классификаторов корреспондентов, структурных подразделений, вопросов деятельности.

Для внутренних документов обычно применяется простая порядковая нумерация, например: приказ № 28, протокол №3, акт № 7.

Типы документов, классификация и их взаимосвязи, используемые в работе предприятия с их характеристиками. Типов документов, используемых в работе предприятия, достаточно много (на отдельных предприятиях их число доходит до 500- 600). В то же время, с точки зрения канцелярии, основных видов документов бывает весьма небольшое количество, а именно всего-навсего 3 вида.

- Входящие. Это документы, которые поступили на предприятие от внешних партнеров. Большинство входящих документов должны порождать соответствующие исходящие, причем в заранее установленные сроки. Сроки устанавливаются или нормативными актами, предписывающими то или иное время ответа на соответствующий входящий документ, или сроком исполнения, указанным непосредственно во входящем документе.
- Исходящие. Большинство исходящих документов являются ответом организации на соответствующие входящие документы. Некоторая часть исходящих документов готовится на основе внутренних документов предприятия. Небольшое число исходящих документов может

требовать поступления входящих документов (например запросы в сторонние организации типа: «Прошу дать справку по вопросу ... в срок до ...»).

Внутренние. Данные документы используются для организации работы предприятия. Через канцелярию проходят не все внутренние документы, а только переписка наиболее крупных структурных подразделений предприятия (особенно если они территориально разнесены) и приказы руководства предприятия. Так же через канцелярию проходят внутренние документы, порождающие исходящие. В частности, по общим правилам делопроизводства единственный способ отправить запрос, письмо или материалы во внешнюю организацию это направить внутренний документ в канцелярию, где его преобразуют в исходящий и отправят в стороннюю организацию.

Документы каждого из этих видов могут быть достаточны разнообразны. Это могут быть письма, распоряжения, циркулярные указания. Обычно под типом документа на предприятии понимаются именно эти деления, причем еще более детализованные (допустим, если письма, то чему посвященные — жалобы, предложения, пожелания.). С точки зрения канцелярии данное деление достаточно неинтересно, хотя во внутренней полной системе делопроизводство оно безусловно необходимо. Далее здесь будет рассматриваться только канцелярские виды документов — входящие, внутренние и исходящие.

Прежде всего, все документы, проходящие через общий отдел, обладают уникальным регистрационным номером (возможно свои алгоритмы построения номеров для каждого из типов документов). Мало того, любая бумага, не имеющая регистрационного номера, — это просто бумага, а не документ. Документом ее делает именно наличие на ней регистрационного номера.

Атрибуты документов

Атрибуты документов у каждого партнера весьма разнообразны. В то же время можно выделить общую часть атрибутов, которые встречаются практически во всех организациях. Причем эти общие атрибуты несколько различны у всех типов канцелярских документов.

Общие атрибуты документов.

Основными атрибутами канцелярского документа являются:

1. Регистрационный номер документа. Данный номер однозначно позволяет сослаться на документ, прошедший через канцелярию. Структура регистрационного номера может быть различна для исходящих, входящих и внутренних документов. Структура регистрационного номера определяется в каждой организации самостоятельно.

Источник документа (контрагент). Указывает, откуда получен документ. Для входящих документов это сторонняя организация, для внутренних и исходящих документов это или подразделение, или конкретное лицо из руководства предприятия.

2. Ответственный исполнитель документа. Указывает сотрудника предприятия, которому поручено исполнение данного документа или который разработал данный документ (для исходящих и внутренних). Исполнитель документа всегда один и только один. Иногда встречаются два исполнителя документа (для документов длительного исполнения при смене кадрового состава предприятия).

3. Код документа по номенклатуре дел предприятия. Данный атрибут относит документ к тому или иному кругу типовых вопросов, решаемых предприятием в своей производственной деятельности. Номенклатура дел — это формальный список дел предприятия, который утверждается заранее на определенный период времени (обычно на год). Ранее данная номенклатура являлась достаточно статичной, в современных условиях номенклатура дел является высоко динамичным документом, который может обновляться 1-4 раза в год.

Атрибуты, зависящие от типов документа

Далее в документах могут быть атрибуты, специфические для данного типа документа.

Входящие документы, имеют кроме базовых атрибутов еще:

1. Контрольный срок исполнения. Данный атрибут берется или непосредственно из входного документа (где он может быть указан), или из типа входного документа, который определяет сроки ответа на те или иные входные документы (например, заявление граждан о предоставлении гражданства СССР должны быть рассмотрены в течение 6 месяцев со дня подачи заявления в консульский отдел).

2. Контролирующее лицо. Обычно это одно из первых лиц предприятия, которое назначает конкретного исполнителя документа и ставит резолюцию «Об исполнении доложить». Данный атрибут проставляется не на всех входящих документах, а только на наиболее важных, ответственных. Не пустой аргумент вызывает необходимость в случае завершения обработки документа посылать сообщения о прохождении документа соответствующему субъекту.

■ Внутренние документы помимо стандартных атрибутов могут обладать еще следующими:

1. Список подразделений предприятия для ознакомления.
2. Контрольный срок ознакомления или исполнения.
3. Список исполнителей документа.

■ Исходящие документы имеют следующие дополнительные атрибуты:

1. Документ -основание. Этот атрибут есть всегда, т.к. исходящий документ всегда порождается на основе или входящего или внутреннего.
2. Список рассылки.
3. Контрольный срок ответа. Данный атрибут встречается редко и не во всех организациях. В конкретных организациях данные атрибуты могут носить различные наименования или добавляться дополнительными атрибутами, часто большим количеством. Но перечисленные выше атрибуты присутствуют во всех канцеляриях предприятий.

Все документы, проходящие через канцелярию, являются связанными документами, в том смысле, что большинство из них ссылается на другие документы. Наиболее типичным случаем является входящий документ, который практически всегда порождает соответствующий ему исходящий. Без связей как таковых могут появляться только внутренние и входящие документы. Причем входящие документы могут иметь связи как на исходящие, которые вызывают их появление, так и на другие входящие. Все документы связаны как в системе управления документами, так и в системе контроля исполнения (как принадлежащие одной работе). В этом смысле здесь наблюдается некоторое дублирование связей.

Связи в большинстве случаев направленные по принципу: «главный-подчиненный». Иногда встречаются ненаправленные связи, которые объединяют родственные документы (документы, посвященные одному вопросу).

3. Хранение документов

Перечень и сроки хранения документов в организации, а также порядок их передачи в государственные архивы утверждены Главным архивным управлением (1989 г.).

В этой Инструкции определено, какие документы передаются в архив, а какие по истечении определенного срока уничтожаются в организации.

В соответствии с приказом Росархива от 26.08.10 г. № 63 указанный Перечень утратил силу. Сейчас действует Перечень типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, утвержденный приказом Минкультуры России от 25.08.10 г. № 558.

В целом, документы по сроку хранения делятся на следующие группы:

- документы с ограниченным периодом хранения (1 год, 3 года, 5 лет и т.д.),
- документы постоянного хранения;
- хранения до минования надобности;
- хранения до замены новыми документами.

Документы временного хранения (до 10 лет) могут уничтожаться. Сроки хранения основных бухгалтерских документов :

Годовые балансы- постоянно ; Бухгалтерские квартальные балансы- 5- лет; Лицевые счета на выплату заработной платы- 75 лет.

Так, аналитические документы (таблицы, доклады) к годовой бухгалтерской отчетности должны храниться 5 лет; Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы, приложения, пояснительные записки к ним, свидетельства о постановке на учет должны храниться постоянно. Исполнительные листы работников – до минования надобности.

Сроки хранения кадровой документации определены в Перечне для документов, которыми оформляются трудовые отношения. В целом, кадровые документы по сроку хранения также делятся на соответствующие группы, как и прочая документация. Но применительно к кадровым документам добавлена группа хранения – до востребования. Например, трудовые договоры (служебные контракты), трудовые соглашения, договоры подряда, не вошедшие в состав личных дел, хранятся 75 лет; личные карточки работников, в том числе временных работников, хранятся 75 лет; характеристики, резюме работников, не вошедшие в состав личных дел, хранятся 5 лет; подлинные личные документы (трудовые книжки, дипломы, аттестаты, удостоверения, свидетельства) хранятся до востребования, а невостребованные 75 лет.

Порядок хранения бухгалтерских и налоговых документов

Согласно п. 3 ст. 29 Закона N 402-ФЗ организация должна обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского и налогового учета и их защиту от изменений. Согласно п. 2 ст. 13 Закона № 125-ФЗ организации и граждане вправе создавать архивы в целях хранения образовавшихся в процессе их деятельности архивных документов.

Ответственность за нарушения правил хранения документов

Если налоговые органы в ходе проверки обнаружат, что отсутствуют первичные документы, счета-фактуры или регистры бухгалтерского (налогового) учета, она вправе оштрафовать организацию.

Размер штрафа за такое нарушение (ст. 120 НК РФ) составляет:

- 10 000 рублей, если нет бухгалтерских или налоговых документов, относящихся к одному налоговому периоду;

- 30 000 рублей, если нет бухгалтерских или налоговых документов за несколько налоговых периодов;
- 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей, если отсутствие документов повлекло занижение налоговой базы.

Истребовать документы налоговики могут только за три последних года, а хранить их обязаны четыре года. А это значит, что оштрафовать организацию за отсутствие налоговых документов за последний (четвертый) год налоговые инспекторы не имеют права.

Помимо этого, за нарушение порядка и сроков хранения документов на руководителя фирмы может быть наложен административный штраф. Его размер составляет от 2000 до 3000 рублей (ст. 15.11 КоАП РФ).

Этот штраф может быть наложен как за несоблюдение бухгалтерского законодательства о порядке и сроках хранения бухгалтерских документов, так и за нарушение требований, предъявляемых Налоговым кодексом к хранению документов налогового учета.

Если нарушены правила хранения учетных документов, может быть составлен протокол об этом нарушении и направлен мировому судье, который и решит, налагать на руководителя организации штраф или нет.

Мировой судья может наказать за нарушение сроков хранения документов и по инициативе сотрудников архивной службы. Наказание может быть в виде предупреждения или штрафа. Размер штрафа, налагаемого на граждан, составляет от 100 до 300 рублей; на должностных лиц – от 300 до 500 рублей (ст. 13.20 КоАП РФ).

Канцелярия крупного предприятия является центром документооборота, но на ней документооборот не заканчивается. Она тесно связана с документооборотом подразделений предприятия, с системами поддержки принятия решений и с архивом предприятия.

На одном уровне с канцелярией стоит архив предприятия, который служит для накопления документов долговременного хранения и их поиска.

Первичные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками.

Ответственность за обеспечение их сохранности в период работы и своевременную передачу в архив **несет главный бухгалтер**. До передачи документов в архив они должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах.

Ответственность за это несут лица, уполномоченные главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах,

металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Уничтожаются документы временного хранения при следующих условиях:

1) перечень документов к уничтожению должен быть согласован с местным архивом, на перечне документов должен стоять гриф одобрения архива;
2) срок хранения документов полностью истек;
3) должна пройти внешняя ревизия;
4) в организации должна быть создана экспертная комиссия;
5) составляется акт о выделении документов к уничтожению.

Подготовка документов для передачи в архив:

1. Снять обложку — скоросшиватель, убрать все скрепки.
2. Проверить хронологию (с января по декабрь).
3. Пронумеровать все документы карандашом в правом верхнем углу. В пачке должно быть до 250 страниц или до 4 см.
4. Составить опись документов (она должна находиться сверху пачки).
5. Составить лист — заверитель: «В деле подшито ... листов» (кладется снизу).
6. Надеть обложку или сдать в переплет.
7. Составить опись дел в трех экземплярах (первый и второй — в архив, третий — остается в организации).

Передача документов в архив.

Все документы после окончательной бухгалтерской обработки подшиваются в папки и передаются на хранение в текущий архив, чем обеспечивается их сохранность и удобство хранения; документы переплетаются в папки последовательно в порядке нумерации журнальных статей помесячно. На обложке папки указывают наименование организации, название и порядковый ее номер, год, месяц и количество листов в папке.

При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве. Для упорядочения хранения ведется регистрационный журнал архивных дел, который имеет следующую форму (табл. 2):

Таблица 2

Дата принятия на хранение	Номер полки хранения	Название и номер дела	Год и месяц	С какого по какой номер статьи	Количество листов в деле	Примечание

Исполненные учетные документы хранятся в архиве. Подлежащие сдаче в архив документы предварительно располагаются в удобном для отыскивания порядке и подшиваются или переплетаются в особых папках, именуемых делами.

Расположение в делах документов в зависимости от их характера и назначения производится по тем или иным из следующих признаков:

- по предметному признаку (по вопросам, по операциям, например, кассовые документы, материальные документы, договоры, заказы, сметы);
- по корреспондентскому признаку (т.е. по наименованиям организаций, к которым относятся данные документы);

по хронологическому признаку (по месяцам, а в пределах месяцев — по дням);

- по номерам документов.

Сдача дел в архив из структурного подразделения производится по графику, который составляется работником архива и согласовывается с руководителями структурных подразделений.

Эта работа проводится ежегодно. Дела с постоянным сроком хранения и сроком хранения свыше 10 лет, а также по личному составу, сдаются в архив по описи.

Дела принимаются работником ведомственного архива в присутствии работника структурного подразделения. При этом на обоих экземплярах описей напротив каждого дела делается отметка о наличии каждого дела. В конце описи делается заверительная надпись с указанием цифрами и прописью количества дел, которые переданы, с указанием отсутствующих номеров.

Под заверительной надписью ставится печать, дата приема-передачи и подписи лиц, составляющих ее. Сверенные описью дела подбираются и увязываются в архивные связки толщиной до 20 см. Дела укладываются по возрастанию номеров, корешками на обе стороны.

Дела временного хранения до 10 лет передаются в ведомственный архив по номенклатуре дел. Так как во многих учреждениях архивы не имеют достаточных площадей, разрешают хранение этих дел центральной службой делопроизводства или структурным подразделением до истечения срока хранения, после чего дела подлежат уничтожению в установленном порядке (акт уничтожения).

Секретарем организации через 2 года проводится обработка дел и перекладывание их в другой шкаф, который образует начало будущего архива.

Архивы в зависимости от объема и характера хранимого в них материала подразделяются на центральный или общий и местные (текущий).

В центральном архиве хранятся дела законченных отчетных периодов (прошлых лет). В местных архивах хранятся дела по законченным операциям текущего отчетного периода (текущего года).

Выдача Дел из архива производится по письменному распоряжению главного бухгалтера. Изъятие документов может производиться только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ. Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Порядок пользования документами из архива:

1. Для получения документов для дальнейшей работы из архива, обязательно разрешение руководителя предприятия.
2. Категорически запрещается делать на документах пометки, загибать листы, снимать копии без разрешения руководителя, переводить чертежи через кальку.
3. Сотрудникам, работающим в данной организации, документы выдаются под расписку без права выноса за пределы учреждения.
4. Документы по письменным запросам выдаются доверительным лицам по доверенности.
5. При снятии копии с документа, который находится в архиве, на подлиннике проставляется, когда и кому была выдана копия.
6. Лица, работающие с документами архива, несут полную ответственность за сохранение документов. В случае нарушения — привлекаются к ответственности в установленном законом порядке.

4. График документооборота

Создание первичных учетных документов или получение их от других организаций, их принятие к учету, обработка, передача в архив называются документооборотом. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота. График документооборота может быть оформлен в виде схемы или приказа с перечнем работ по созданию, проверке и обработке документов в каждом подразделении организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Пример графика документооборота приведен в приложении к Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденному Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105.

Разрабатывает график документооборота, как и учетную политику, главный бухгалтер, а утверждает руководитель организации.

Работники организации создают и представляют главному бухгалтеру применяемые на их участках первичные нетиповые документы. Эти первичные документы также должны быть утверждены в приложении к учетной политике.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и, наконец, обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Целесообразно вручить каждому работнику выписку из графика документооборота, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере его деятельности.

Для каждого документа в бухгалтерском учете существует свой путь движения, свой документооборот. Однако для всех документов существуют пять основных этапов:

1) составление документа в момент совершения хозяйственной операции в соответствии с требованиями, предъявляемыми к его оформлению;

2) передача документа в бухгалтерию, где контролируются своевременность и полнота сдачи его для учетной обработки;

3) проверка принятых документов бухгалтером по форме (проверяются полнота и правильность оформления, заполнение обязательных реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей) и арифметическая проверка;

4) обработка документа в бухгалтерии, которая осуществляется в три этапа:

- таксировка (расценка) — предусматривает перевод натуральных и трудовых измерителей в обобщающий денежный измеритель. Например, передан табель рабочего времени, на основании которого рассчитывается заработная плата работников;
- группировка — подбор документов, однородных по экономическому содержанию (приход и расход товарно-материальных ценностей);
- контировка — указание в первичном документе корреспонденции счетов по конкретной хозяйственной операции, вытекающей из содержания документа;

5) сдача документов в архив на хранение после составления по ним учетных регистров.

5. Контроль над исполнением документов

Контроль играет важную роль в системе документооборота. Контроль исполнения документов обеспечивает своевременное и качественное решение содержащихся в документе вопросов, охват всех контролируемых документов. Контроль исполнения — это непосредственная проверка и регулирование хода исполнения приказа или распоряжения, учет и анализ результатов исполнения контролируемых документов в установленные сроки.

Контроль исполнения документов охватывает три группы вопросов:

- контроль исполнения документов по существу содержащихся в них заданий или поручений. Такой контроль предполагает оценку документа в целом, то есть насколько правильно и полно решен вопрос. Такую оценку делает руководитель, либо по его поручению — помощник. Если руководитель удовлетворен решением проблемы — документ подписывается, если же не удовлетворен, то дополнительно прорабатываются неясные моменты и документ проходит повторное согласование. Контроль по существу содержания входит в обязательные должностные обязанности не только руководителей всех рангов, но и, при большом объеме контрольных документов, специального контрольного подразделения;
- контроль за соответствием документов формам составления и требованиям ГОСТов. Такой контроль может осуществлять помощник, специальная контрольная служба или технический работник бухгалтерии. Суть этого контроля сводится к проверке правильности оформления

документа, наличия определенного бланка, полноты реквизитов, наличия всевозможных сопутствующих материалов.

■ контроль исполнения документов в указанные сроки. Для подавляющего большинства документов устанавливаются сроки их исполнения, которые регламентируются законами и другими нормативными актами.

Сроки исполнения подразделяются на типовые и индивидуальные. Типовые сроки установлены законодательными и другими актами для таких документов, как:

■ предложения, заявления и жалобы граждан — в срок до

1 месяца со дня поступления, не требующие дополнительного изучения и проверки — безотлагательно, но не позднее 15 дней;

■ заявления и жалобы военнослужащих и членов их семей — не позднее 7 дней со дня поступления;

Ш запрос депутата Государственной Думы и члена Совета Федерации Федерального Собрания РФ — в срок до 20 Дней;

■ Поручения Президента РФ и Правительства РФ — в срок, указанный в поручении, либо в месячный срок со дня его подписания, с пометкой «срочно» — в 3-дневный срок, требующие дополнительного изучения — в 10-дневный срок;

■ письма предприятий и учреждений — 30 дней;

■ приказы и указания министров во исполнение документов Правительства РФ — согласно указанному сроку или в течение 30 дней.

Индивидуальные сроки исполнения могут указываться в самих документах вышестоящих организаций, в резолюциях и указаниях руководителей. Индивидуальный срок исполнения документа может отличаться от типового срока. Как правило, индивидуальные сроки исполнения не должны превышать 10 дней. Если задание сложное и требует согласования и дополнительной проверки, то сроки могут удлиняться, но не более чем на 30 дней.

Сроки исполнения могут продлеваться в связи с дополнительным изучением и проверкой вопроса, но только с согласования лица их установившего, и с этой целью необходимо заблаговременно известить о целесообразности более полной проработки вопроса как лицо, поручившее исполнение, так и лицо, ожидающее результата по исполнению.

Контроль исполнения документов в общей системе докумен-тооборота касается следующих видов документов:

■ распорядительные документы высших органов государственной власти: Президента Российской Федерации,

Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации;

- распорядительные документы представительного органа (распорядительные документы Законодательного собрания области);
- распорядительные документы органа государственного управления (постановления губернатора области).

Кроме этих документов, на контроль также ставятся:

- протоколы совещаний при руководителе органа управления;
- поручения руководителя;
- входящая корреспонденция;
- письменные и устные обращения граждан.

Целью контроля является содействие своевременному и качественному исполнению документов, обеспечение получения аналитической информации, необходимой для оценки деятельности организации и ее структурных подразделений, а также конкретных сотрудников. Для достижения указанной цели система контроля исполнения документов включает в себя несколько последовательных этапов:

- постановку документов на контроль;
- проверку своевременности доведения документов до конкретных исполнителей;
- предварительную проверку и регулирование хода исполнения;
- учет и обобщение результатов контроля исполнения документов;
- регулярное информирование руководителей органа управления о ходе исполнения документов;
- снятие исполненных документов с контроля.

Контроль исполнения носит многофункциональный характер, поэтому формы и методы его реализации многообразны. Как правило, наиболее эффективным является простейший контроль. Простейшие формы и методы требуют меньших усилий и более экономичны. К простейшим организационным формам контроля исполнения можно отнести:

- контрольные журналы;
- регистрационно-контрольные карточки (картотека);
- письменные отчеты;
- проверки.

Каждая из перечисленных форм имеет свою специфику, но при использовании любой из них необходимо соблюдать одно требование — не ограничиваться разговорами об исполнении, а давать объективную

оценку положения дел, намечать и добиваться осуществления конкретных мероприятий.

Документ считается исполненным и снимается с контроля после исполнения заданий, сообщения результатов заинтересованным организациям и лицам или другого документированного подтверждения исполнения. Результаты исполнения отмечаются в контрольной карточке и на самом исполненном документе.

Тема 7. Организация бухгалтерского учета

Вопрос 1. Общие принципы построения бухгалтерского учета в организациях

Вопрос 2. Бухгалтерская профессия и профессиональная деятельность

Вопрос 3. Профессиональная этика работников бухгалтерии

Вопрос 4. Бухгалтерский аппарат, его структура и функции

Вопрос 5. Права, обязанность и ответственность главного бухгалтера

Вопрос 6. Правовой статус бухгалтерской службы

1. Общие принципы построения бухгалтерского учета в организациях

Принцип — основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

В Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г. и в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности (ст. 9,10,11), утвержденном приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н с последующими изменениями и дополнениями определены основные *принципы ведения бухгалтерского учета*:

- *принцип денежного измерения*: бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - рублях;

- *принцип двойственности*: организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- *принцип непротиворечивости*: данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

- *принцип полноты:* все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий;

- *принцип начислений*: все хозяйственные операции записываются по мере их возникновения, а не в момент оплаты, и относятся к тому отчетному периоду, когда была совершена операция;

- *принцип конфиденциальности*: содержание внутренней учетной информации – коммерческая тайна организации, за разглашение и нанесение ущерба ее интересам законодательством установлена ответственность.

Таким образом, базовые принципы бухгалтерского учета основываются на определенных допущениях, предусматривающих:

- имущественную обособленность экономического субъекта;
- двойственность;
- момент стоимости;
- непрерывность деятельности;
- разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы;
- последовательность применения выбранных приоритетов;
- временную определенность отражения в учете хозяйственных операций;
- соответствие доходов и расходов;
- осмотрительность экономического субъекта;
- наличие денежного измерения;
- периодичность обобщения экономических событий.

Так, *допущение имущественной обособленности* исходит из права собственности. Имущество и обязательства каждой организации строго разграничены и существуют обособленно от имущества и обязательств ее собственников и других предприятий.

Двойственность в бухгалтерском учете предусматривает обязательное равенство активов хозяйствующего субъекта с источниками их образования на любую дату функционирования организации.

Момент стоимости в учете признается первичным, а ожидаемый доход от использования приобретаемого имущества - вторичным. Последний реализуется только исходя из действия принципа непрерывности деятельности организации, который не всегда соблюдается в условиях инфляционных процессов, что приводит к банкротству экономического субъекта.

Непрерывность деятельности, или принцип продолжающейся деятельности, исходит из предположения, что предприятие, однажды зарегистрировавшись, не ставит своей целью самоликвидироваться в

ближайшей или отдаленной перспективе. Образно говоря, данный принцип соответствует содержанию кривой Бернулли, изображенной на международном гербе бухгалтеров, — интернациональной эмблеме счетных работников (рис.3).

Рис.3. Международный герб бухгалтеров

При этом, кривая Бернулли есть символ того, что бухгалтерский учет, однажды возникнув, будет существовать вечно. Солнце означает, что бухгалтерский учет освещает хозяйственную деятельность, весы символизируют баланс, а девиз на гербе гласит: SCIENCE – CONSCIENCE – INDEPENDENCE, т.е**. наука – совесть – независимость.**

Разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы позволяет правильно и в полном объеме исчислить затраты на отдельные виды продукции, выполненные работы или оказанные услуги.

Последовательность применения выбранных приоритетов предполагает, что выбранные стандарты (приоритеты) предприятие использует неизменно от одного отчетного периода к другому. Возможны исключения из данного правила в связи с изменением действующих нормативных актов по решению органов, на которые возложены соответствующие полномочия, или возникновением различных реорганизационных процедур: слияние, выделение, разделение. В таком случае изменение учетной политики должно вводится с 1 января года начала финансового года, следующего за годом ее утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Временная определенность отражения в учете хозяйственных операций означает, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете не в том отчетном периоде, в котором они имеют место, а когда заработаны эти доходы, и соответственно в данном отчетном периоде регистрируются только те расходы, которые способствовали получению доходов данного периода.

Момент соответствия доходов и расходов предполагает совпадение их формирования по времени, что позволяет не только соизмерить, но и сопоставить полученные доходы с произведенными расходами, имеющими отношение к данному отчетному периоду.

Осмотрительность хозяйствующего субъекта часто рассматривается как осторожность, проявляющуюся в большой готовности предприятия к учету потенциальных убытков, а не потенциальных прибылей. Результатом такой осмотрительности является формирование различного рода резервов по сомнительным долгам или оценки отдельных видов имущества по наименьшей стоимости.

Наличие денежного измерения. Данный принцип рассматривается как один из основных, сфера применения которого определена границами предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта, выраженной в денежной форме.

Периодичность обобщения экономических событий предусматривает предоставление отчетов о предпринимательской деятельности предприятия в определенные сроки, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Рассмотренные базовые принципы бухгалтерского учета и допущения дают основание сделать вывод о том, что только полное их соблюдение позволяет реализовать те задачи по управлению имуществом и обязательствам, которые предъявляются к учетной информации.

2. Бухгалтерская профессия и профессиональная деятельность

Профессия — это род трудовой деятельности человека, владеющего комплексом специальных знаний и практических навыков, приобретенных в результате специальной подготовки и в процессе работы.

«Выбрав профессию, — отмечает писатель ***Сомерсет Моэм****, - Вы не свободны, Вы связаны законами своей профессии, вынуждены соблюдать те или иные правила поведения», «...как амеба вбирает частицу инородного тела, так и профессионал усваивает литературу, чтобы быть специалистом в своей собственной области, выбирает книги, служащие его целям».*

Профессия учетного работника как экономической специальности возникла с обособлением учета в самостоятельный вид деятельности и развивалась вместе с ней.

Слово «бухгалтер» происходит от немецкого:

buch **— книга**, ***halter*** **— держатель**, что в переводе означает **«регистратор хозяйственных операций, или ответственный за организацию и правильное прочтение учетных данных».**

Бухгалтер — это специалист, обладающий специальными навыками и имеющий соответствующее образование.

Термин **«бухгалтер»** появился в XV в. Первым должностным лицом, получившим звание бухгалтера, был Христофор Штехер — делопроизводитель Инсбрукской счетной палаты.

В Венском государственном музее хранится приказ императора ***Максимилиана I от 13 февраля 1498 г.****, ст. 5 которого гласит: «Повелеваем делопроизводителя нашей палаты, доверенного и прилежного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен теперь быть Христофор Штехер, а в помощь к нему дать писца палаты по имени Ульрих Мерингер, который должен также присутствовать на всех совещаниях, касающихся счетоводства».*

С этого времени термины «бухгалтер» и «бухгалтерия» стали вытеснять старые названия и постепенно распространяться повсюду.

В России они вошли в обиход только в XVIII в. при осуществлении реформ Петром I, в период возникновения торговых компаний, заводов, фабрик. Счетоводству уделялось в то время соответствующее внимание, однако квалифицированных людей, умеющих правильно и грамотно вести бухгалтерские книги, было мало. Лицом, первым получившим в России звание бухгалтера, был **голландский купец Тиммерман,** который приказом Коммерц-коллегии **от 11 сентября 1732 г.** был назначен главным бухгалтером Петербургской таможни.

Профессия бухгалтера развивалась как функционально, так и в содержательном отношении. Вначале это был писец, владевший навыками счета, регистратор, затем счетовод, бухгалтер, руководитель учетной службы — главный бухгалтер организации. Позже к учетной профессии стали относить бухгалтеров-ревизоров, экономистов по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности, внешних и внутренних аудиторов, специалистов по управленческому учету.

В настоящее время внутренние различия между разновидностями учетных профессий постепенно теряют свое первоначальное значение, профессия становится все более универсальной. Современный бухгалтер должен не только обладать навыками учетной работы, но и при необходимости или по желанию быть ревизором, финансовым аналитиком, аудитором.

Профессия бухгалтера — родоначальник большинства экономических специальностей. Из бухгалтеров вышли первые финансисты и экономисты предприятий, ревизоры и аудиторы. Общепринято считать, что и в настоящее время для мастерского владения этими профессиями необходимо в совершенстве знать бухгалтерский

учет, его методологию, правила составления финансовой отчетности и ее анализа.

Любая профессия находится в постоянном развитии, учетная — не исключение. Из учетных профессий наиболее значительные изменения произошли в содержании работы, выполняемой работниками бухгалтерии.

Для бухгалтерской профессии существует три уровня ***профессиональной компетентности***, а именно:

1. понимание отдельных правил;
2. понимание устройства всей системы правил;
3. понимание того, почему такая система была создана и, как изменить эту систему, чтобы она стала лучше выполнять свои функции.

Бухгалтерскую профессию как практическую деятельность по ведению учета отличают некоторые характерные особенности, среди которых важную роль играет ***владение определенными интеллектуальными навыками,*** приобретенными в результате практической работы и обучения.

Основная профессиональная деятельность специалиста включает в себя следующие виды:

1. учетно-аналитическую;
2. контрольно-ревизионную;
3. аудиторскую;
4. организационно-управленческую;
5. нормативно-методическую и др.

Особенностью бухгалтерской профессии является приверженность бухгалтеров общему кодексу ценностей и поведения, включая объективность мышления. Это означает, что профессиональные бухгалтеры должны особо ревностно стремиться к честности, правдивости, объективности, требуя этого не только от себя, но и от всех, с кем они имеют дело.

Умение вести учет в условиях конкретной организации, знание его техники и технологии, навыки счетного дела особенно важны на низовом уровне бухгалтерского дела. От бухгалтера требуется творческий, осмысленный подход, основанный на знаниях, полученных путем предварительного и последующего обучения, образования и самоподготовки.

Профессионализм — это высокое мастерство, приобретенное и сохраняемое в какой-либо области знаний или умений. При этом следует иметь в виду, что профессиональные бухгалтеры не должны преувеличивать свои знания и опыт.

Для достижения ***профессиональной компетенции*** первоначально необходимо получение высшего образования, после которого следует практическая работа.

Для ***поддержания профессиональной компетенции*** на должном уровне нужно постоянно следить за событиями в бухгалтерской и аудиторской сферах деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иные соответствующие законодательные и нормативные требования.

Отличительными качествами профессионала-бухгалтера является обеспечение на основе профессиональных знаний формирования, анализа и использования для целей управления информации об активах, обязательствах, капитале, движении денежных потоков, доходах и расходах, а также финансовых результатах деятельности предприятий, организации, учреждений и т.д.

Этим самым бухгалтер способствует улучшению использования экономического потенциала хозяйствующих субъектов, рациональной организации их финансово-экономических отношений, содействует защите экономических интересов и собственности физических и юридических лиц.

Объектами его профессиональной деятельности являются: оборотные и внеоборотные активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и финансовые результаты в деятельности хозяйствующих субъектов.

Профессиональная деятельность в любой сфере требует от специалиста эрудиции и глубоких знаний.

В смежных областях знаний бухгалтеру нужно разбираться настолько, чтобы его не могли ввести в заблуждение ни свои сотрудники, ни сторонние партнеры. Лицу, принимающему решение, необходимо четко осознать: там, где не хватает его эрудиции для оценки ситуации, начинается взаимодействие на доверии другим лицам, уменьшается возможность влиять на окончательное решение, а риск неблагоприятного исхода ситуации резко возрастает. *Основной гарантией успеха специалиста-бухгалтера в бизнесе является уверенность в своих возможностях и развитие их.*

Лестница деловой карьеры бухгалтера высока. Она включает много ступенек (уровней):

- рядовой специалист, служащий;
- руководитель сектора;
- руководитель подразделения (отдела);
- заместитель главного бухгалтера;

– главный бухгалтер предприятия, объединения, холдинга, союза, концерна;

– работник государственного аппарата и др.

На каждой из ступеней деловой карьеры бухгалтера все более усложняется объект управления, расширяется диапазон внешних связей, возрастает степень ответственности, меняется характер стимулов для продвижения вверх или сохранения своего положения, формируются навыки и стиль работы,

Каждый специалист-профессионал в своей деловой практике стремится к совершенствованию своего опыта, выбору наилучшего сочетания приемов и методов работы. По прошествии времени проясняются вершина профессиональной карьеры, мера ее общественного признания, степень удовлетворенности специалиста результатами своей деятельности.

В условиях перехода к рыночным отношениям бухгалтеры специализируются по четырем направлениям.

1. *Управленческий, финансовый учет и налоговый учет*. Бухгалтер работает по найму в организациях различных форм собственности, в банках, в финансовых органах и в организациях внешнеэкономической деятельности. Благодаря широкому, всестороннему и глубокому взгляду на все стороны деятельности организации, он оказывает значительное влияние на ее финансовые результаты, предотвращает отрицательные явления хозяйственной деятельности организаций, выявляет внутрихозяйственные резервы, обеспечивает финансовую устойчивость организации.

Бухгалтер по управленческому, финансовому и налоговому учету обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета и аудита, анализа, налогообложения, финансово-банковской деятельности и гражданского права, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета.

Он может подтверждать свою профессиональную компетентность и подготовку путем прохождения аттестации на получение квалификации профессионального бухгалтера по бухгалтерскому учету.

2. Независимая бухгалтерская деятельность.

Бухгалтер не работает в какой-либо организации или в учреждении, а предоставляет им свои профессиональные услуги платно. К этой категории в основном относятся бухгалтеры-аудиторы, оказывающие платные услуги по проведению аудиторских проверок, налогообложению, консультирующие по управленческому и финансовому учету и т. д. Престиж аудитора очень высок, однако, чтобы заняться аудиторской деятельностью, необходимо получить аттестат или лицензию

(индивидуальную) путем сдачи письменных и устных экзаменов и иметь опыт практической работы.

3. Бюджетный учет.

Бухгалтер по найму работает в правительственных учреждениях всех уровней, общественных и добровольных организациях, высших и средних учебных заведениях, больницах, школах и других бюджетных организациях.

Он занимается ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, контролирует законность и эффективность использования бюджетных и общественных средств.

4. Педагогическая деятельность.

Подготовка бухгалтеров — творческая и почетная деятельность, которая может идти по трем направлениям.

Первое — в школах и на краткосрочных курсах. Здесь работают преподаватели, окончившие высшее учебное заведение по специальности, а также специалисты с опытом работы и средним специальным образованием.

Второе — в колледжах и техникумах. Здесь могут работать преподаватели, окончившие университеты и институты по специальности, профессиональные бухгалтеры и аудиторы, а также преподаватели с ученой степенью кандидата наук.

Третье — в университетах и в институтах. Здесь, как правило, преподают люди, имеющие ученую степень кандидата или доктора по специальности. Таким образом, бухгалтерская специальность стала творческой, интересной и престижной.

В настоящее время, в Правительстве РФ подготовлена новая редакция федерального закона «О бухгалтерском учете».

Наряду с другими вопросами, особое внимание в ней уделено реформированию бухгалтерского учета, нацеленному на проведение аттестации профессиональных бухгалтеров (главных бухгалтеров и бухгалтеров-экспертов).

В апреле 1997г. в РФ было впервые создано некоммерческое партнерство « Институт профессиональных бухгалтеров России», учредителями которого стали ведущие высшие учебные, научные и общественные организации под активным участием Минфина России. Первым президентом был Я.В.Соколов. Основными целям ИПБ являются : повышение статуса и престижа профессии, разработка методологии бухгалтерского учета и аудита, внедрение новых норм и методов организации учета, отвечающих требованиям программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО

Самое активное участие ИПБ принимал в разработке Кодекса профессиональной этики. Перед институтом стоят новые задачи по привлечению в состав его членов не только профессиональных бухгалтеров, но и аудиторов и финансовых менеджеров. С 2002г. ИПБ изменил свой статус, теперь он называется Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

В ноябре 2001г. институт принят в IFAC в качестве полноправного члена, что позволило быть в курсе всех решений в области бухгалтерского учета и аудита , принимаемых мировым сообществом.

Одно из направлений деятельности ИПБ России – подготовка и повышение квалификации специалистов в системе послевузовского образования, так как старая система практически не действует. В России большая работа проводится ИПБ по созданию инфраструктуры и аттестации профессиональных бухгалтеров. Исполнительным звеном этого процесса являются учебно-методические центры (УМЦ), которым по договору с ИПБ России поручается вести подготовку бухгалтеров для последующей их аттестации на звание «Профессиональный бухгалтер» и зачисления в действительные члены ИПБ России. В настоящее время при ИПБ России аккредитовано около 300 УМЦ, которые соответствуют утвержденным критериям.

Сейчас такая аттестация проводится на добровольных началах. Однако в проекте новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» предполагается узаконить такую подготовку, придать ей высокий статус.

3. Профессиональная этика работников бухгалтерии

Профессиональная этика или кодексы поведения формулируют нравственный характер взаимоотношений между коллегами и партнерами по бизнесу. Считается, что заслуга в разработке этой концепции принадлежит американской бухгалтерской школе. Впервые идея этического кодекса была выдвинута Р. Монтгомери, а содержательные аспекты разработаны Дж. Кэри. Основная идея его может быть выражена словами Марка Аврелия, приведенными во введении к американскому кодексу этики бухгалтера: "Человек должен не казаться честным, но быть им".

Этические трудности для бухгалтера заключаются в том, что он одновременно служит иногда противоречащим друг другу интересам собственника, государства и личным.

Профессиональная этика в учете - понятие многогранное. Оно охватывает нравственные основы профессии, профессиональную

подготовку и этическое воспитание кадров, восприятие истории и традиций в учете, связь времен и поколений учетных работников, их международные контакты, взаимосвязи бухгалтера с трудовым коллективом, собственниками и руководством предприятия, отношения с банками, финансовыми и налоговыми органами, право на информацию и соблюдение коммерческой тайны.

Бухгалтер - член общества, коллектива, и к нему применимы все общечеловеческие требования нравственности. Диплом о высшем образовании ко многому обязывает. Высшее образование предполагает не только специальный, профессиональный уровень, но и наличие общей культуры, здорового образа жизни, кругозора, ораторского мастерства, навыков делового общения, а также доброты и сострадания, т.е. всего того, что относится к интеллигентности и деликатности.

Причастность к профессии бухгалтера - аудитора обязывает российского специалиста соблюдать определенные принципы. Принципы сформулированы в ***"Кодексе этики члена института профессиональных бухгалтеров России"*** и ***"Кодексе профессиональной этики аудиторов",*** утвержденном общим собранием Аудиторской палаты России 4 декабря 1996 г. Эти кодексы разработаны общественными профессиональными объединениями, они несколько отличаются по структуре и содержанию, но неизменными остаются основополагающие принципы:

- честность, объективность и непредвзятость;
- недопущение давления со стороны;
- профессиональная компетентность;
- самосовершенствование;
- конфиденциальность;
- независимость;
- признание своей ответственности перед обществом;
- приверженность к единой системе ценностей;
- доброжелательное отношение к коллегам.

Перечисленные принципы можно сформулировать одной фразой: "Жить и работать по совести".

Работать в коллективе людей с разными характерами и темпераментами - это целая наука, а руководить бухгалтерией с таким штатом - это наука вдвойне. Не всякий способен выстоять перед натиском наглости и демагогии, не всякий может доказать свою правоту раздраженным, настроенным, спровоцированным против него людям. Чтобы выдержать эти испытания, нужно обладать мужеством, иметь четкие понятия о долге и чести. Я.В. Соколов и С.А. Стуков отмечали: "Бухгалтерская профессия формирует лучшие качества характера, в том числе чувства долга, ответственности и способности отстаивать принципы

до конца. У настоящего бухгалтера немало ран и шрамов, внешне они не заметны, ибо глубоко спрятаны в его душе. Жизнь бухгалтера нелегка, так как он постоянно чувствует ответственность за работу предприятия и ее результаты".

Хотя не трудности, а именно победа и удача кружат голову и портят человека. Поэтому тот, кто хочет стать бухгалтером, должен осознать, насколько это беспокойная, сложная, но вместе с тем интересная работа.

Соблюдение этических норм возможно только при адекватной оценке бухгалтером своих места и роли в структуре управления хозяйствующего субъекта и осознании управленческим персоналом значения бухгалтера для развития предприятия.

Понятия и термины — основа профессионального языка бухгалтера.

Для овладения профессией необходимо знание профессионального языка бухгалтера. Профессиональный язык бухгалтеров в значительной мере способствует развитию экономического мышления и использованию профессионального инструментария.

Основное отличие профессионального языка от обычного - это огромное количество специальных слов и выражений, богатая и широко разветвленная терминология.

Современный профессиональный язык экономистов-бухгалтеров - продукт многовекового развития мировой экономической науки. Она черпает новую терминологию из научных трудов наиболее авторитетных экономистов мира.

Сегодня в профессиональном экономическом языке можно выделить три основные группы терминов:

- общеэкономическую терминологию;
- специальную экономическую терминологию;
- специализированную экономическую терминологию.

Усвоение, понимание терминологии — обязательное условие приобретения специального профессионального образования. Высококвалифицированного бухгалтера всегда отличает культура ***профессиональной речи.*** Не только грамотное владение литературным языком, но также широкое и глубокое знание терминологии как непосредственно по предметам учетного характера, так и межпредметным. Выдающийся французский ученый философ Рене Декарт однажды сказал: *«Уточните значения слов, и вы избавите свет от половины его заблуждений».*

Бухгалтерский учет как науку отличает взаимосвязанная система терминов. Не случайно каждый международный стандарт бухгалтерской финансовой отчетности включает специальный раздел «Понятийный

аппарат». Это связано с тем, что одной из целей разработки международных стандартов является унификация бухгалтерских терминов на международном уровне с тем, чтобы бухгалтерскую (финансовую) отчетность можно было читать на одном деловом языке.

В мировой практике бухгалтерский учет рассматривается, прежде всего, как язык бизнеса (предпринимательства). Например, понятия «уставный капитал», «доход», «актив», «пассив», не могут трактоваться по-российски, по-английски, по-немецки и т.д., так как их экономический смысл должен быть единым.

Терминология в целом соотносится с системой научных понятий.

Понятия: «факты хозяйственной жизни», «баланс», «актив», «пассив», «капитал», «доход», «расход», «издержки», «себестоимость», «прибыль», «платежи», «начисления», «амортизация», «калькуляция», «оценка», «рентабельность» и др. по своей экономической сути представляют собой счетные категории бухгалтерского учета как науки. Эти категории имеют не субъективный, а объективный характер, в основе которого лежит обобщение многовековой практики бухгалтерского учета, практическая направленность бухгалтерского учета в сфере экономики.

На современного специалиста в области экономики обрушивается огромный поток информации. При этом ему на помощь приходят экономические энциклопедии и словари, различные научно-технические новшества: автоматизация поиска и обработки информации посредством информационно-поисковых систем, телекоммуникации, Интернет, Интеллектуальная сеть связи и др.

Экономические энциклопедии и словари — это научно-справочные издания, содержащие систематизированный свод сведений по экономическим наукам и отдельным отраслям экономики.

Специальная сугубо профессиональная лексика зафиксирована в различных словарях по специальностям. Например, «Экономическая энциклопедия», «Энциклопедический словарь экономиста», «Финансово-кредитный энциклопедический словарь», «Большой бухгалтерский словарь», «Энциклопедия финансового менеджмента», «Финансово-инвестиционный словарь», «Словарь бухгалтерских терминов», «Словарь современной экономической теории», «Финансы: Толковый словарь», «Англо-русский словарь бухгалтерских терминов», «Экономика: Англо-русский толковый словарь», «Энциклопедия общего аудита», терминологические словари и справочники по многим экономическим дисциплинам.

Компьютерные хранилища-тезаурусы и гипертекстовая технология организации терминологических справочников позволяют работать с большими объемами семантической (понятийной) информации.

Актуальность и значимость гипертекста возрастает в эпоху качественных экономических преобразований. В настоящее время в эксплуатации уже находится большое количество разнообразных гипертекстовых систем, в том числе Гиперлог, АСФОГ, Knowledge Pro и др.

Значительная часть научной терминологии в нашей стране стандартизована, т.е. существует и широко используется система ГОСТов на термины. В качестве примера ГОСТа, содержащего широкий перечень научных понятий, которые следует твердо знать каждому начинающему специалисту, может служить документ «Издания. Основные виды. Термины и определения» ГОСТ 7.60-90.

Терминология находится в постоянном движении: жизненный цикл одних терминов завершается, они выходят из употребления, устраняются вместе с понятиями, отжившими свой век. Другие понятия появляются или, как, например, «экономика» и «бухгалтерский учет», наполняются совершенно новым научным содержанием.

4. Бухгалтерский аппарат, его структура и функции

Исходя из формы организации учета определяется в основном и структура бухгалтерского аппарата.

Под структурой бухгалтерского аппарата понимаются состав и соподчиненностъ взаимосвязанных организационных единиц или звеньев бухгалтерии, выполняющих различные функции.

Иными словами, под структурой бухгалтерского аппарата принято понимать деление его на составные части на основе принципов разделения труда, то есть специализации функций отдельных частей или работников бухгалтерии и кооперации их совместных усилий.

Различают два основных вида разделения труда — предметное и функциональное.

П*редметное* (иногда его называют линейным, или оперативным) разделение труда основывается на принципе обособленности выполняемых работ или операций, при котором весь определенный цикл совершает от начала до конца один работник или определенная часть аппарата бухгалтерии. Например, учет производственных затрат основного производства выполняет одна часть бухгалтерии, вспомогательных производств — другая.

Достоинство предметного разделения труда заключается в приближении учетного аппарата к объектам учета, вследствие чего увеличиваются знание о характере закрепленного за работником (группой работников) участка работы, персональная ответственность за выполнение обязанности и т. д.

Функциональное разделение предполагает централизованное построение учетного аппарата и выполнение каждым работником или определенной частью аппарата однородных совокупностей функций либо операций.

Например, учет заработной платы в этом случае выполняется следующим образом: один работник (или группа работников) принимает и проверяет первичные документы, второй исчисляет по этим документам заработную плату, третий составляет учетные регистры и т. д.

Достоинство предметного разделения труда — приближение учетного аппарата к объектам учета, вследствие чего увеличиваются знание о характере закрепленного за работником (группой работников) участка работы, персональная ответственность за выполнение обязанности и т. д.

Применение того или иного принципа разделения труда зависит от объема учетных работ. Часто происходит смешенное разделение труда исходя из преимуществ первого или второго видов в конкретных условиях в работе бухгалтерии.

На структуру бухгалтерского аппарата влияют также численность работников, объем учетно-отчетных и контрольных работ, их значимость и сложность.

Требуемое количество бухгалтеров определяется в зависимости от объектов обрабатываемой информации по каждому из объектов учета.

Расчеты количества бухгалтеров могут быть сделаны на основе типовых норм времени и норм обслуживании на работы по бухгалтерскому учету. В соответствии с расчетным количеством бухгалтеров и формируется ее организационно-штатная структура.

Наиболее проста структура бухгалтерии в небольших организациях. Здесь работы распределяются между исполнителями, как правило, без учета специализации по конкретным участкам. Все работники обычно подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Бухгалтерии крупных и средних организаций имеют более широкий круг объектов учета. Поэтому возникает необходимость выделить в аппарате бухгалтерии отдельные части. Как правило, такое деление производят по главным участкам работы бухгалтерии, представленное на рисунке 3.

В условиях централизации управления наиболее распространена такая структура аппарата, когда в составе бухгалтерии выделяют части (отделы, секторы или группы), осуществляющие учет**:**

- труда и заработной платы;
- материальных ценностей;
- затрат на производство;

- готовой продукции и ее реализации;
- расчетных операций;
- всех остальных операций;
- а также обобщения всех данных учета и составления отчетности.

Структура бухгалтерии

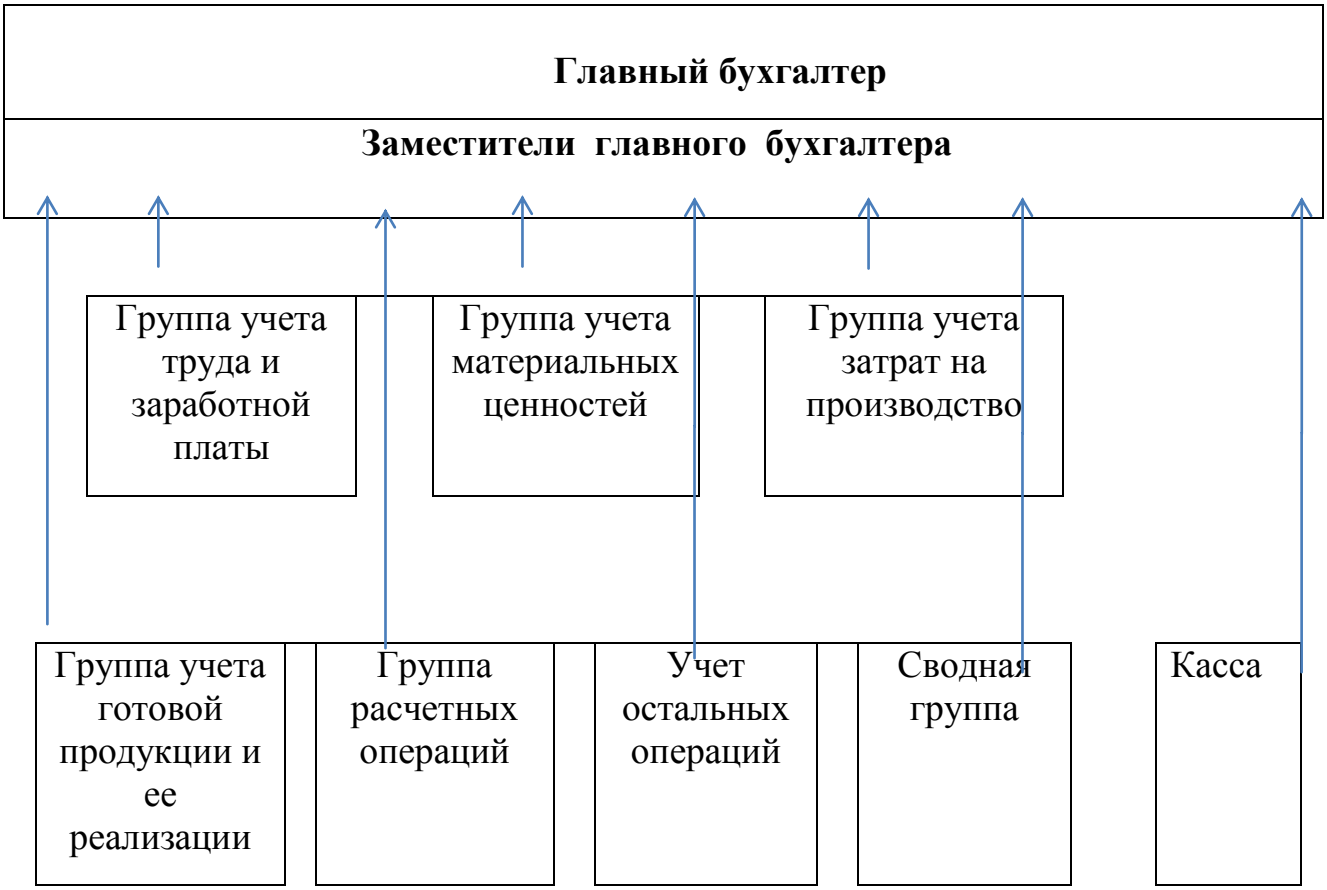

Рис. 3. Структура бухгалтерии

Первое подразделение (1), часто именуемое расчетным отделом, производит весь цикл работ по учету труда и заработной платы, составляет соответствующую отчетность и осуществляет контроль.

Материальный отдел (2) учитывает и контролирует наличие движения всех видов товарно-материальных ценностей; участвует в инвентаризации этих ценностей и составляет отчетность.

Производственный отдел (3) ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, контролирует и анализирует трудовые и материальные затраты, участвует в инвентаризации незавершенного производства и составляет отчетность.

К функциям четвертого подразделения обычно относится учет выпуска, наличия, отгрузки и реализации продукции, расчетов с покупателями.

При большом объеме банковских операций их учет, а также учет денежных средств, может получать самостоятельно подразделение. На него обычно возлагаются организация финансовой работы и финансовое планирование в тех организациях, где отсутствует финансовый отдел.

Вся остальная отчетная и контрольная работа входит в функции шестого подразделения. Это — учет финансовых результатов, внутриведомственных и внутрихозяйственных расчетов.

Как правило, в составе бухгалтерии выделяют сводное подразделение для обобщения всех данных бухгалтерского учета, составления бухгалтерского баланса и отчетов, координации работы отдельных подразделений бухгалтерии, организации всей информационной системы.

Иногда в бухгалтерии выделяют дополнительное подразделение. Если организация осуществляет капитальное вложение, часть бухгалтерии занимается учетом затрат на строительство и приобретение основных средств и их финансирование, составлением отчетности по капитальным вложениям. При наличии большого жилищно-коммунального хозяйства специальная часть бухгалтерии организует учет операций по этому хозяйству.

Особенности работы организаций, а также различия в объеме учетных работ могут обусловливать и другие варианты структуры бухгалтерского аппарата.

В головных бухгалтериях производственных объединений, помимо перечисленных частей, могут формироваться специальные подразделения: служба подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая служба и др.

Бухгалтерии объединений являются также организаторами и руководителями бухгалтерского учета в системе объединения, они определяют принципы и схемы механизации и автоматизации учета.

Вся работа бухгалтерии должна строиться с использованием принципов научной организации труда, которая основывается на достижениях науки об управлении, обобщении и распространении передового опыта учета и деятельности бухгалтерского аппарата, наилучшем использовании вычислительной и организационной техники, повышении производительности труда, достижении наилучших результатов при наименьших затратах труда. Важными предпосылками этого являются:

- ознакомление с особенностями деятельности организации;
- определение характера и объема необходимых учетных данных;

■ изучение действующих законоположений и инструкций по учету и отчетности;

■ распределение функций между бухгалтерией и другими службами и подразделениями (организации), а внутри бухгалтерии — между группами и отдельными исполнителями.

Немаловажное значение имеет применение в работе бухгалтерии принципов организации управленческого труда, включая: непрерывность и ритмичность в работе, культуру труда, создание здоровой моральной атмосферы в коллективе, воспитание гордости за бухгалтерскую профессию.

5. Права, обязанность и ответственность главного бухгалтера

Основные права, обязанности и ответственность главного бухгалтера закреплены:

■ в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ ;

■ в Положении по бухгалтерскому учету « Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008г. № 106н с последующими изменениями и дополнениями.

■ в приказе Минфина России «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29.07.98 № 34н (в ред. приказа Минфина России от 24.03.2000 № 31н) (пункты 12, 14, 38, 96, 100);

■ в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном письмом Минфина СССР от 29.07.83 № 105 (пункты 2.11; 2.19; 5.2; 5.7; 6.2; 6.6).

Более конкретно **права и обязанности** главного бухгалтера обозначены в *Положении о главных бухгалтерах.*

В целях усиления налогового контроля за организациями-налогоплательщиками Министерство РФ по налогам и сборам (МНС РФ) рекомендует при подаче организацией в налоговый орган заявления о постановке на учет запрашивать копию распорядительного документа либо выписку из него о назначении руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации с указанием реквизитов документа, удостоверяющего личность, а также копию свидетельства (при его наличии) о постановке на учет руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации (см. письмо МНС РФ «О предоставлении сведений о руководителе и главном (старшем) бухгалтере организации» от 06.09.2000 № ВГ-6-12/717).

Сведения о главном бухгалтере запрашивают также:

■ Государственный таможенный комитет РФ (приказ ГТК РФ «О порядке учета участников внешнеэкономической деятельности в таможенных органах Российской Федерации» от 31.08.2000 № 787, с измен, от 14.02.2003);

■ Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг — для выдачи продления лицензии на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации (постановление ФКЦБ «Об утверждении Положения о лицензировании различных видов профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации» от 23.11.98 № 50, с измен, от 13.11.2002 № 45/ПС) и др.

В постановлении 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 (с измен, от 13.11.2002) записано следующее:

«Установить, что руководителем исполнительного органа организации, главным бухгалтером и контролером не может быть лицо:

а) не имеющее непогашенную или неснятую судимость за преступления в сфере экономики;

б) выполнявшее функции единоличного исполнительного, органа организации (директора, генерального директора) или входившее в состав коллегиального исполнительного органа (дирекции, правления), являвшееся главным бухгалтером или контролером в организации — профессиональном участнике рынка ценных бумаг в период совершения нарушения, повлекшего аннулирование лицензии, в течение трех лет с даты аннулирования лицензии профессионального участника рынка ценных бумаг».

К ***уголовной ответственности*** по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер; лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера; а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения.

Лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, или руководившие этим преступлением либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации-налогоплательщика либо иных служащих этой организации или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т. п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по ст. 33 УК РФ и соответствующей части ст. 199 УК РФ (постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах

применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 04.07.97 № 8.

Такой же точки зрения придерживается Генеральная прокуратура РФ (Комментарий Генеральной прокуратуры РФ к Уголовному кодексу РФ).

«Причастность» главного бухгалтера к уголовно наказуемым деяниям во многом определяется его служебными полномочиями.

Поэтому особое внимание следует обратить на текст договора (контракта), который главный бухгалтер подписывает, поступая на работу.

По общему правилу к ***обязанностям*** главного бухгалтера могут быть отнесены только те функции, которые предусмотрены действующим законодательством РФ (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Порядок ведения кассовых операций, Положение о безналичных расчетах и др.).

В интересах главного бухгалтера не допускать появления в тексте контракта формулировок типа «а также другие служебные полномочия, которыми главный бухгалтер наделяется по решению руководства». Подобного роди «общие» формулировки однажды могут наполниться конкретным содержанием и сделать главного бухгалтера соучастником различного рода махинаций.

В том случае, когда главный бухгалтер состоит на службе в государственных органах, служит в Вооруженных Силах, органах местного самоуправлении, работает в государственных и муниципальных учреждениях, на него может быть распространено действие статей УК РФ, устанавливающих ответственность за злоупотребление должностными полномочиями, превышение должностных полномочий, незаконное участие в предпринимательской деятельности, получение взятки, служебный подлог, халатность.

Под такое определение подпадают главные бухгалтеры организаций, бухгалтеры на правах главных, а также бухгалтеры в случае отсутствия в штате должности главного бухгалтера.

- Для того чтобы привлечь главного бухгалтера к ***уголовной ответственности***, как правило, необходимо доказать, что он действовал с прямым умыслом, направленным на достижение преступного результата. В соответствии *с частью 2 статьи 25 УК РФ* преступление признается совершенным с прямым умыслом, если лицо «осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления».

Доказать наличие прямого умысла в условиях действия презумпции невиновности для правоохранительных органов на практике оказывается совсем не просто.

К тому же должностные лица, производящие предварительное расследование, обязаны разъяснять подозреваемым и обвиняемым положения *ст.. 51 Конституции РФ,* в соответствии с которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников. Если же прямой умысел отсутствовал либо он не доказан правоохранительными органами, бухгалтер не может быть привлечен к уголовной ответственности.

Особое значение в связи с анализом случаев привлечения главного бухгалтера к уголовной ответственности приобретает специфика подчиненного положения главного бухгалтера.

В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер *обязан* принимать к исполнению документы, даже если они, по его мнению, не соответствуют требованиям законодательства, но если на то имеется письменное указание руководителя предприятия, который в этом случае и несет всю ответственность.

Главному бухгалтеру предписано поступать в соответствии с приказом руководителя организации, несмотря на свое внутреннее убеждение о его неправомерности. Это снимает с главного бухгалтера уголовную ответственность, что предусмотрено ч. 1 ст. 42 УК РФ: «Не является преступлением причинение вреда охраняемым уголовным законом интересам лицом, действующим во исполнение обязательных для него приказа или распоряжения».

Уголовную ответственность за причинение такого вреда несет лицо, отдавшее незаконный приказ или распоряжение, то есть руководитель организации.

К случаям, когда поступки бухгалтера, формально подпадающие под признаки преступления, на самом деле не являются уголовно наказуемыми, относятся следующие:

- бухгалтер, давший взятку, освобождается от уголовной ответственности, если имело место вымогательство взятки со стороны должностного лица или если бухгалтер добровольно сообщил органу, имеющему право возбудить уголовное дело, о даче взятки (примечание к ст. 291 УК РФ);
- главный бухгалтер, совершивший коммерческий подкуп, освобождается от уголовной ответственности, если в отношении его имело место вымогательство или если он добровольно сообщил о подкупе

органу, имеющему право возбуждать уголовное дело (примечание к ст. 204 УК РФ);

- главный бухгалтер, злоупотребляющий своими полномочиями, не привлекается к уголовной ответственности, если вред от такого деяния был нанесен исключительно коммерческой организации, не являющейся государственным или муниципальным предприятием, и «пострадавшая» организация не дала согласия на привлечение главного бухгалтера к уголовной ответственности (примечание к ст. 201 УК РФ).

В соответствии со ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обеспечивает соответствие хозяйственных операций действующему законодательству, контролирует движение имущества и выполнение обязательств.

Именно поэтому складывается такая ситуация, когда большинство запрещенных УК РФ деяний в финансово-экономической и хозяйственной сферах осуществляется при непосредственном участии бухгалтерских работников или с их ведома.

За совершенное правонарушение главный бухгалтер может быть привлечен к ***уголовно-правовой ответственности*** и на него могут налагаться санкции, предусмотренные УК РФ:

- штраф;
- лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- обязательные работы, заключающиеся в выполнении осужденным в свободное от основной работы время неоплачиваемых общественно полезных работ, вид которых определяется органами местного самоуправления;
- исправительные работы, отбываемые по месту работы осужденного;
- конфискация имущества;
- ограничение свободы, заключающееся в содержании осужденного в специальном учреждении без изоляции от общества в условиях осуществления за ним надзора;
- арест, то есть содержание осужденного в условиях строгой изоляции от общества;
- лишение свободы на определенный срок и др.

Главный бухгалтер может быть осужден за ненадлежащее выполнение своих обязанностей.

На главного бухгалтера можно возложить и другие обязанности, наделить его иными правами, кроме прав и обязанностей, определенных законодательством, но только приказом по организации или иным распорядительным документом.

Руководителю при издании приказов, приводящих к расширению обязанностей и ответственности главного бухгалтера, необходимо строго руководствоваться действующим законодательством.

6. Правовой статус бухгалтерской службы

Правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России определены действующим законодательством Российской Федерации, включающим Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и другие федеральные законодательные акты, указы Президента России, постановления Правительства РФ в части, относящейся к бухгалтерскому учету и отчетности.

Основой регулирования бухгалтерского учета в России является Закон «О бухгалтерском учете». В нем определены единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета и отчетности для всех организаций, являющихся юридическими лицами, дано его определение, регламентированы требования к бухгалтерской документации и регистрации, содержание и порядок составления бухгалтерской отчетности.

Законом определены объекты и основные задачи бухгалтерского учета, методы и формы его организации, правовой статус главного бухгалтера. Законодательно установлены основные требования к ведению бухгалтерского учета, содержанию и оформлению первичных документов и учетных регистров, порядку инвентаризации и оценки имущества и обязательств.

По сравнению с аналогичными законами других государств российский Закон «О бухгалтерском учете» отличает большая детализация и регламентация. В связи с развитием рыночной экономики нашей страны, изменениями в хозяйственном законодательстве, пересмотром действующих и появлением новых МСФО Закон будет периодически дополняться и совершенствоваться.

Большое значение имеют положения ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете», из которых следует, что *не всем органам власти предоставлено право регулирования бухгалтерского учета,* а те, кому это предоставлено, должны соблюдать нормативные акты и методические указания Министерства финансов Российской Федерации.

Такое ограничение важно для предотвращения возможности региональной и местной администрации вмешиваться в хозяйственную жизнь предприятий, обязывать их принимать на себя, как в прежние времена, те или иные не предусмотренные российским законодательством затраты, обязательства и платежи.

К сожалению, такие действия имеют место и в настоящее время, и руководители предприятия вынуждены их исполнять, надеясь, что бухгалтерия организации найдет способ «умелого» вуалирования таких нарушений.

Если же бухгалтерия в соответствии с этическими принципами своей профессии отразит соответствующие затраты и платежи, как положено по учетным и налоговым правилам, нарушения по вине представителей местной власти станут очевидными и наглядными, их рано или поздно заметят администрация более высокого уровня, правоохранительные органы, общественность и собственники (акционеры, пайщики) предприятия.

Попытки внешних и внутренних злоупотреблений, мошенничества и других нарушений законодательства, как правило, связаны с необходимостью вуалирования бухгалтерского учета или игнорирования его вообще.

Поэтому регламентация правил ведения учета и составления финансовой отчетности на верхнем для страны уровне законодательства и недопущение возможности эти правила произвольно трактовать, дополнять и изменять на региональном и местном уровнях представляется вполне обоснованной.

Следующими по уровню юридической значимости являются *нормативные акты и документы Министерства финансов РФ, Центрального банка России и других ведомств,* которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета в пределах их компетенции. Эти документы включают планы счетов бухгалтерского учета, положения по ведению учета и составлению специальных форм отчетности, методические указания, инструкции и т.п.

Несколько специфичен юридический статус положений по бухгалтерскому учету. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» они не упоминаются как обязательные для исполнения.

Международные стандарты финансовой отчетности, на базе которых они разрабатываются, тоже носят рекомендательный характер.

В то же время, поскольку отечественные ПБУ утверждаются Министерством финансов Российской Федерации, их следует считать обязательными для исполнения. Окончательно решить эту проблему необходимо законодательным путем. Также следует определить возможность прямого действия Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на территории России.

Непосредственно на предприятии, в учреждении, компании и других формах организации бухгалтерия как система хозяйственного учета в правовом отношении выполняет двуединую роль.

С одной стороны, она юридически обязана быть — без обязательства вести бухгалтерский учет организация не имеет права на существование. На протяжении всего периода от регистрации до официальной ликвидации или преобразования она обязана вести бухгалтерское дело, составлять и представлять финансовую отчетность. За уклонение от этой обязанности существует строгая ответственность, высшим проявлением которой является лишение права функционирования.

С другой стороны, бухгалтерия является одной из служб управления, а зачастую ведущей службой, обязанной следить за соблюдением действующего законодательства, прежде всего хозяйственного, трудового и наогового.

Такой контроль бухгалтеры обязаны осуществлять как по отношению к решениям и действиям всех работников своей организации, так и относительно сделок и хозяйственных операций, осуществляемых с участием третьих лиц и государственных органов. Только законные сделки и операции подлежат отражению в бухгалтерском учете.

Первый аспект правового положения бухгалтерии непосредственного связан со вторым. Государство для того обязывает каждую хозяйственную организацию — юридическое лицо вести бухгалтерский учет, чтобы быть уверенным, что контроль за соблюдением правовых норм в деятельности предприятия будет осуществляться, что есть служба или работник, в чьи профессиональные обязанности это входит и за их надлежащее исполнение они отвечают.

Для выполнения контролирующих функций законности и обеспечения возможности предотвращения ее нарушения бухгалтерия наделена особыми полномочиями, которых нет у других отделов и служб администрации. Действующим законодательством установлено*, что без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им лица денежные и расчетные документы не имеют юридической силы.*

В большинстве случаев главным бухгалтером предварительно рассматриваются и визируются договоры и соглашения, заключаемые организацией на выполнение сторонних работ и услуг, поставку и отпуск товарно-материальных ценностей, договоры займа и кредитные договоры. Бухгалтерия контролирует деятельность материально ответственных лиц, проверяет их отчетность, участвует в инвентаризации ценностей, которые за ними закреплены.

На бухгалтерию возлагается не только контроль за правильностью оформления основы учета — первичных документов, но и их содержания, соответствия действующему законодательству. Она ответственна за сохранность первичных документов на всех стадиях их использования до

сдачи в архив, за своевременность представления по запросам судебных и налоговых органов, при аудиторских проверках и т.п.

Правовые аспекты бухгалтерского дела были значимы во все времена его осуществления.

В теории бухгалтерского учета существует наряду с другими юридическая концепция его возникновения, содержания и развития. Согласно основным постулатам этой концепции «учет представляет собой цифровое выражение динамики определенных правовых ситуаций»

Юридическая концепция определяет необходимость учета исходя из отношений между лицами (как физическими, так и юридическими), участвующими в хозяйственном процессе, в связи с движением и хранением ценностей.

Поскольку учет регистрирует факты и операции хозяйственной деятельности, он должен строиться в разрезе этих лиц или их групп.

С принятием Федерального закона «О бухгалтерском учете» был решен вопрос об ответственности за организацию и состояние бухгалтерского учета на предприятии.

В Федеральном законе от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено иное: «Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций».

Согласно Закону они могут:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

Такое изменение ответственности за организацию бухгалтерского учета в большей степени отвечает принципам единоначалия. Одновременно оно отражает изменение правовых взаимоотношений между руководителем организации и ее главным бухгалтером.

По действующему ранее Положению о главных бухгалтерах они имели своего рода двойное подчинение: непосредственно руководителю предприятия, организации, учреждения в административном отношении и начальнику управления (отдела) бухгалтерского учета и отчетности (главному бухгалтеру) вышестоящего органа — по вопросам организации учета и составления отчетности, порядка и методики осуществления контроля.

Главный бухгалтер назначался на должность и освобождался от должности руководителем предприятия с последующим утверждением вышестоящим органом.

Такой порядок подразумевал определенную функциональную независимость руководителя учетной службы от своего управляющего и даже подконтрольность его решений и действий по вопросам финансовой деятельности главному бухгалтеру организации.

В случае получения от руководителя предприятия распоряжения, противоречащего действующему законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, он был обязан, не приводя его в исполнение, в письменной форме обратить внимание руководителя на незаконность данного им распоряжения.

При получении от руководителя повторного письменного распоряжения главный бухгалтер был обязан исполнить его, но вся полнота ответственности за незаконность совершенной операции возлагалась на руководителя объединения, предприятия, организации, учреждения, который был обязан о принятом им решении немедленно в письменной форме сообщить руководителю вышестоящего органа.

В настоящее время главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии штатной должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации.

Он также непосредственно подчиняется руководителю предприятия и обязан обеспечивать соответствие совершаемых в организации хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, осуществлять контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

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

Согласно существующему законодательству главный бухгалтер организации ответствен за:

а) надлежащую организацию и ведение бухгалтерского учета в со-ответствии с действующими положениями и нормативными актами;

б) формирование учетной политики предприятия, отражающей особенности его деятельности и цели бизнеса;

в) своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Осуществляя эти функции, возглавляемая им бухгалтерия несет *служебную ответственность* в случаях:

- неправильного ведения бухгалтерского учета, следствием которого стали грубые ошибки в отчетности, исчислении и уплате налогов, долговых обязательств и т.п.;
- запущенности учета из-за несвоевременного или неправильного оформления первичных документов, несогласованности показателей аналитического и синтетического учета, небрежности в работе и т.д.;
- принятия к исполнению документов по операциям и сделкам, противоречащим действующему законодательству или установленному порядку оформления и отражения в учете;
- нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов имущества, недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- несвоевременного проведения инвентаризации, сверки расчетов, ревизий и проверок в подведомственных структурных единицах и подразделениях;
- составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- несвоевременной или неправильной подготовки расчетно-платежных ведомостей, деклараций, расчетов по уплате обязательных платежей и сборов, повлекших за собой задержки с выплатой заработной платы, штрафные санкции и т.п.

Существует также *моральная, дисциплинарная, материальная и уголовная ответственность* работников бухгалтерии.

Моральная ответственность юридически не определена. Она возникает в связи с нарушением кодекса этики профессиональных бухгалтеров. Бухгалтеры и аудиторы должны считать этические нормы профессии моральными критериями своей деятельности, обязательными для безусловного исполнения.

Честность перед самим собой, перед работодателем, собственниками, клиентами, угрызения совести, когда этот принцип нарушен даже под давлением или воздействием извне, являются обязательным условием профессиональной деятельности бухгалтера.

То же самое можно сказать и об объективности, компетентности, конфиденциальности и других нормах профессионального поведения работников бухгалтерии.

Моральная ответственность, или ответственность совести, может и должна оказывать на поведение бухгалтера большее воздействие, чем другие ее виды.

Характер и формы проявления дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности бухгалтеров определяются в соответствии с действующим законодательством.

На бухгалтеров и аудиторов распространяются общие правила наказаний за нарушения трудовой и исполнительской дисциплины.

В соответствии с Трудовым кодексом РФ это может повлечь *замечание, выговор, отстранение от работы или увольнение*.

Работодатель обязан отстранить от работы (не допускать к работе) работника, если он появился на работе в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения, или по требованиям органов и должностных лиц, уполномоченных на это федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, оформленными надлежащим образом.

Основанием для увольнения бухгалтера по инициативе администрации может выступать неоднократное неисполнение им без уважительных причин своих трудовых обязанностей. Такая мера наказания применяется только в случаях, если к работнику ранее применялись другие меры *дисциплинарного взыскания*.

Трудовое законодательство предусматривает также случаи увольнения работника за однократное нарушение трудовых обязанностей. Применительно к профессии бухгалтера это может быть:

а) прогул, в том числе отсутствие на рабочем месте без уважительных причин более четырех часов подряд в течение рабочего дня;

б) появление на работе в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

в) разглашение охраняемой законом тайны (государственной', коммерческой, служебной и иной), ставшей известной бухгалтеру в связи с исполнением служебных обязанностей;

г) совершение по месту работы хищения (в том числе мелкого), растраты, подлога, умышленного уничтожения или повреждения имущества, установленных вступившим в законную силу приговором суда или постановлением органа, уполномоченного на применение административных взысканий.

Главный бухгалтер предприятия, помимо общих оснований для увольнения как проявления дисциплинарной и служебной ответственности, может быть уволен в случае принятия необоснованного решения, повлекшего за собой нарушение сохранности имущества, неправомерное его использование или иной ущерб имуществу организации.

Какие-либо другие дополнительные *меры дисциплинарной ответственности* и соответствующего наказания к работникам бухгалтерии применяться не могут.

При применении вышеперечисленных мер необходимо соблюсти все предусмотренные Трудовым кодексом РФ требования:

- от работника должно быть затребовано письменное объяснение проступка;
- взыскание оформляется приказом по организации, с которым бухгалтер должен быть ознакомлен под расписку;
- наказание, в том числе увольнение, должно последовать не позднее одного месяца со дня обнаружения проступка и не позднее шести месяцев со дня его совершения, а по результатам ревизии или аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности — не позднее двух лет со дня совершения;
- за каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание.

Материальная ответственность работников организации также оп-ределена Трудовым кодексом РФ.

Бухгалтер, как и любой работник предприятия, отвечает лишь за прямой, действительный ущерб предприятию под которым понимается реальное уменьшение денежных средств и другого наличного имущества или ухудшение его состояния. Закон запрещает взыскивать с работника упущенную выгоду.

Поскольку бухгалтер непосредственно не имеет дела с материальными ценностями и денежными средствами на него не может быть наложена полная материальная ответственность. Обычно взыскиваемая сумма ущерба не превышает месячного оклада.

Уголовная ответственность работников бухгалтерии определяется общими нормами Уголовного кодекса Российской Федерации.

Для аудиторов с 1997 г. действует новая норма уголовного права, регулируемая ст. 202 УК РФ «Злоупотребление полномочиями частными но-тариусами и аудиторами».

По преступлениям, связанным непосредственно с профессиональной деятельностью уголовная ответственность может возникнуть в связи с доказанным участием бухгалтера в мошенничестве, связанным с получением личных выгод, при нарушении бухгалтерами принципа конфиденциальности, следствием чего организации или физическому лицу нанесен существенный моральный и материальный ущерб, при длительных задержках выплаты заработной платы по вине работников бухгалтерии.

Мошенничество в сфере экономики в юридическом отношении представляет собой преступление, связанное с хищением чужого имущества или приобретением права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием.

Мошенничество в современных условиях невозможно без прямого или косвенного участия в нем бухгалтерского учета. Это участие придает мошенничеству особую изощренность и ощущение возможности сокрытия и безнаказанности.

Существует много способов фальсификации данных учета в преступных целях**.** В свое время американский бухгалтер А.Т. Ватсон свел это многообразие к трем видам:

а) в активе баланса показывается больше средств, чем есть на самом деле;

б) завышается сумма всех видов капитала;

в) искусственно занижается сумма капитала.

Он же назвал одиннадцать наиболее типичных для того времени бухгалтерских преступлений:

- полностью или частично не приходуются товарно-материальные ценности и прежде всего денежные средства;
- документы, служащие основанием для бухгалтерского учета, оформляются не тем днем, каким следовало бы;
- искусственно увеличиваются остатки на счетах бухгалтерского учета материальных ценностей и денежных средств;
- завышаются итоги расчетно-платежных ведомостей на выплату заработной платы;
- выписываются деньги на подставных лиц;
- завышается заработная плата доверенных бухгалтеру лиц;
- по сговору с поставщиками завышаются цены на сырье, материалы, оборудование и другие основные средства;
- фиктивно кредитуются счета «Касса» и «Расчеты с кредиторами»;
- оплата завышенных комиссионных с целью дележа их с получателями;
- подделка документов;
- неоднократная оплата одного и того же денежного документа.

Опыт аудиторских проверок убеждает в том, что за сто минувших со времени А. Ватсона лет практически все вышеперечисленные методы мошенничества не только сохранились, но и приумножились, хотя объективности ради нужно сказать, что при централизованной системе управления государственными предприятиями примеров фальсификации учета, приписок, незаконных списаний и т.п. было больше.

С одной стороны, постепенный возврат собственникам чувства хозяина делает их более нетерпимыми к проявлениям обмана и мошенничества, а с другой — те, кто имеют склонность к этому, понимают, насколько велик риск сесть в тюрьму, потерять работу и имидж честного человека и специалиста.

Примеры уголовной ответственности бухгалтера за разглашение коммерческой тайны крайне редко встречаются в нашей стране и за рубежом, возможно, из-за того, что данные бухгалтерского учета и отчетности по сравнению с информацией управленческого учета более открыты. Кроме того, доказать виновность конкретных лиц и определить сумму ущерба из-за этого чрезвычайно сложно.

Экономический статус бухгалтерского дела определяется тем, что бухгалтерия является одним из управляющих подразделений предприятия, играющих ведущую роль в его экономике.

Общепринято считать, что конечной целью управления является обеспечение максимальной для данного периода времени прибыли при одновременной финансовой стабильности предприятия в последующие периоды. Эта цель является ведущим экономическим ориентиром функционирования бухгалтерского учета.

Эффективность его организации и ведения, практическая польза от осуществления определяются в первую очередь успешностью финансово-хозяйственной деятельности организации.

Хороший бухгалтерский учет может сохранить и частично приумножить положительные результаты работы коллектива, а отсутствие его или серьезные изъяны и ошибки в учете и контроле приводят к утрате значительной части достигнутого успеха.

Это, однако, не означает, что при хорошей организации бухгалтерского дела предприятие не может стать банкротом, но отсутствие надлежащего учета и контроля почти всегда ведет к банкротству.

Непосредственно в части учета высший уровень управления ответствен за разработку учетной и налоговой политики. Она может быть для одного и того же предприятия различной.

В системе бухгалтерского учета, предназначенного для составления финансовой отчетности для внешних физических и юридических лиц, целью учетной политики является обеспечение стабильности в работе организации и долговременного ее функционирования, обеспечение не меньших, чем в предыдущем отчетном году, дивидендов.

Для налогового учета и его политики важно найти решения, позволяющие минимизировать налоговые платежи, не нарушая законодательства.

Для управленческого учета учетная политика определяется экономическим положением организации в данный момент и целями, которые ставит перед собой высшее руководство на предстоящий период. В известном смысле учетная политика в управленческом учете — это синтез бухгалтерской учетной и налоговой политики предприятия.

Отслеживание выполнения стратегических планов развития и функционирования организации осуществляется в основном по данным анализа финансовой отчетности, подтвержденной аудитом.

Стратегические решения высшего руководства преобразуются в ежегодные планы и содержание производственно-финансовой деятельности подразделений предприятия, возглавляемых начальниками основных и вспомогательных цехов, отделов продаж, логистики, планового и финансового отделов, бухгалтерии и т.д. Это в основном область управленческого учета, но итоговые показатели деятельности производственных и функциональных подразделений находят свое выражение в данных бухгалтерского учета и отчетности.

На низовом уровне управления, ответственном за выполнение производственных заданий, основной задачей учета является обеспечение информации для контроля за их выполнением со стороны мастеров, прорабов, бригадиров, выявление потерь рабочего времени, нештатных ситуаций и т.п. Это область первичного учета и оперативного анализа исполнения производственной программы и планов по логистике и продажам, входящая составной частью в систему управленческого учета.

Федеральный закон «Об акционерных обществах» обязывает открытые общества ежегодно публиковать в средствах массовой информации, доступных для всех акционеров данной организации, годовой отчет, бухгалтерский баланс и счет прибылей и убытков, проспект эмиссии акций общества, списки его аффилированных лиц и иные сведения, определяемые Федеральной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку при Правительстве РФ.

Закон «О бухгалтерском учете» распространяет обязанность публичности бухгалтерской отчетности также на банки и другие кредитные организации, страховые общества, биржи, инвестиционные и иные фонды, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств и взносов. Срок опубликования отчетности установлен *не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.*

Финансовая отчетность размещается в печатных и электронных средствах массовой информации, в газетах, журналах, других печатных изданиях (брошюрах, буклетах), где с ней могут ознакомиться все заинтересованные пользователи. Крупные компании обычно ежегодно издают специальные брошюры, красочные буклеты, в которых кроме

отчетности публикуют данные о развитии предприятия за последние годы, сведения о руководстве, новых продуктах и т.п.

Публичность бухгалтерской отчетности предполагает не только ее опубликование в печатных органах и распространение в виде специальных брошюр и буклетов, но и передачу финансовой отчетности территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Правовой и экономический статус аудиторской деятельности определяется в настоящее время Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» с последующими дополнениями и изменениями.

В нем регламентированы правовые основы регулирования аудита: понятия аудиторской деятельности, содержания аудита, профессии аудитора, определение аудиторской фирмы, аудиторской тайны, аудиторского заключения, права и обязанности аудиторских организаций и их клиентов, понятие и случаи проведения обязательного аудита, основные требования независимости аудиторов, порядок их аттестации, лицензирования аудиторской деятельности и ее регулирования государством и аудиторскими объединениями.

Средством регулирования и регламентации аудиторской деятельности является разработка государственными органами, прежде всего Правительством РФ, Министерством финансов и другими уполномоченными органами, обязательных к исполнению предприятиями нормативных указаний, положений и инструкций по составу и показателям финансовой отчетности, методике бухгалтерского учета и оценки, содержанию затрат, включаемых в себестоимость продукции, порядку формирования финансовых результатов деятельности, налогообложению и т.д.

Законодательные основы, регулирующие экономические аспекты аудита, должны принимать во внимание специфику аудиторских функций, исходить из принципов независимости суждений и заключений аудитора, выполнения им своего рода обязанностей третейской инстанции в спорных вопросах отношений между собственниками, администрацией предприятия, налоговой службой и другими органами государства.

Заключение аудитора о достоверности учета и отчетности, законности осуществления основных хозяйственных операций, правильности отражения в учете, реальности оценки активов и пассивов предприятия приравнивается к заключению независимого эксперта со всеми вытекающими отсюда последствиями и ответственностью. Юридические рамки и условия этой ответственности определяются

действующим законодательством и отражаются в договоре или другом обязательственном документе, оформляющем взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и его клиента.

Тема 8. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в России

Вопрос 1. Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета

Вопрос 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Вопрос 3. Учетная политика организации

1. Федеральные законодательные акты в области регулирования бухгалтерского учета

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ.

Федеральным оранном исполнительной власти0 осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, является Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России).

Минфин России разрабатывает и утверждает обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ :

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и предоставления отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по проблемам бухгалтерского учета.

Организации самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Основной целью законодательства России о бухгалтерском учете является установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том

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

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся :

1) Федеральные стандарты;
2) Отраслевые стандарты;
3) Рекомендации в области бухгалтерского учета;
4) Стандарты экономического субъекта.

Под стандартом в данном случае понимается документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.

Федеральные стандарты для всех без исключения устанавливают :

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте в валюту РФ;
- требования к учетной политике;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской отчетности, а также состав приложений;
- условия, при которых бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской отчетности при реорганизации или ликвидации юридического лица и порядок ее составления;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность для субъектов малого предпринимательства.

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

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

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

Экономическим субъектам необходимо самостоятельно разрабатывать свои стандарты ведения бухгалтерского учета учета:

- учетную политику;
- стандарты учета;
- инструкции и регламенты по формированию и заполнению первичных учетных документов и график документооборота;
- регламенты закрытия периода;
- положение о порядке формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

В нашей стране на развитие бухгалтерского учета в XXI веке оказали влияние процессы, связанные с изменениями общественно-политического строя и, как следствие, изменение экономических отношений.

Тем не менее, к концу 80-х годов прошлого столетия сложилась достаточно стройная система нормативного регулирования бухгалтерского учета с высокой степенью детализации учетных процессов.

В России ведется постоянная работа по совершенствованию системы правового и методического регулирования бухгалтерского учета.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету- ПБУ), другие носят рекомендательный характер (План счетов , методические указания, комментарии).

В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система нормативно–правового регулирования бухгалтерского учета, которая представлена в таблице 3.

Таблице 3.

Система нормативно-правового регулирования учета в России

Уровень регулирования	**Источники регулирования**	**Документы, регулирующие учет**	**Область воздействия**
Первый	Госдума РФ, Президент РФ, Правительство РФ	ГК РФ, ФЗ «О бухгалтерском учете», Указы Президента и постановления Правительства РФ	Устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета
Второй	Министерство финансов РФ, Центральный банк России и другие органы исполнительной власти	Положения по бухгалтерскому учету – система национальных стандартов	Регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского учета
Третий	Министерство финансов РФ и другие органы исполнительной власти	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, инструкция по его применению, прочие методические рекомендации и указания	Определяют схему регистрации и группировки объектов учета, регулируют методы оценки имущества, порядок проведения инвентаризации
Четвертый	Управленческий персонал организации	Документы, регулирующие учетную политику организации	Выбор форм и методов ведения учета и отчетности, исходя из специфики деятельности организации, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников

Первый уровень (законодательный) - это законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, устанавливающие единые правовые и методологические нормы организации и ведения

бухгалтерского учета в России. Нормы, содержащиеся в других федеральных законах и затрагивающие вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, должны соответствовать Федеральному закону «О бухгалтерском учете».

Закон устанавливает единые правовые и методологические основы организации и внедрения бухгалтерского учета для предприятий, находящихся на территории Российской Федерации, а также для филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами.

- Гражданский кодекс РФ (части I и II) от 30.11.94 г. № 51-ФЗ и от 26.01.96 г. № 14-ФЗ (с изменениями от 21.03.02 г.). в первой части которого законодательно закреплены многие вопросы учета и отчетности, в частности, наличие самостоятельного баланса как признака юридического лица, обязательность утверждения годового отчета, понятия дочерних и зависимых обществ.

- Налоговый кодекс РФ, и другие законодательные акты, регламентирующие порядок учета и налогообложения соответствующих видов имущества, обязательств и хозяйственных операций.

- Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 30 декабря 1999г № 107н, от 24 марта 2000г.

Основным актом 1-го уровня является Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» принятый Государственной Думой 22.11.2011г. и одобренный Советом Федерации 29.11.2011г., вступивший в силу с 1 января 2013 года.

Закон является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета и устанавливает единые правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Федеральный закон 06.12.2011г. № 402-ФЗ **«О бухгалтерском учете»** состоит из четырех глав и 32 статей : «Общие положения»; «Общие требования к бухгалтерскому учету»; «Регулирование бухгалтерского учета », «Заключительные положения».

В 1-й главе «Общие положения», состоящая из 4 статей – раскрыты цель и предмет настоящего закона, сфера действия, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (стандарт учета, план счетов, бухгалтерская отчетность и т. п.).

Во 2-й главе, состоящей из 15 статей «Общие требования к бухгалтерскому учету» – изложены требования к ведению бухгалтерского

учета (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте РФ, формирование учетной политики, обязательность обособленного учета текущих затрат и капитальных финансовых вложений), ответственность и требования к главным бухгалтерам за организацию бухгалтерского учета, ведение первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, оценка имущества и обязательств, порядок осуществления инвентаризации имущества и обязательств, состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и сроки ее представления , обязательность проведения внутреннего контроля и аудита отчетности .

В 3-й главе, состоящей из 9 статей «Регулирование бухгалтерского учета » – изложены принципы регулирования бухгалтерского учета, стандарты в области регулирования бухгалтерского учета, субъекты и функции органов регулирования бухгалтерского учета, задачи и состав совета по стандартам бухгалтерского учета.

В 4-й главе, состоящей из 4 статей «Заключительные положения» – определяет порядок хранения документов бухгалтерского учета, перечень законодательных актов, утративших юридическую силу

К **первому уровню**, кроме Закона о бухгалтерском учете, относят другие законодательные акты, например, Закон «Об акционерных обществах», Федеральный закон «Об электронной цифровой подписи», Федеральный закон «Об информации, информатизации и защите информации», указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, например, постановление Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», которые прямо или косвенно регулируют ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Второй уровень (методологический) составляют Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые разрабатываются и утверждаются Минфином России согласно государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В этих ПБУ рассматриваются общие методологические вопросы бухгалтерского учета.

Учетные стандарты (ПБУ) призваны конкретизировать Закон бухгалтерском учете и отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 24 положения бухгалтерскому учету и отчетности (ПБУ).

Отечественные ПБУ, в отличие от международных стандартов , носят не рекомендательный , а *обязательный характер.*

Они, как правило, регистрируются Минюстом России и имеют законодательную силу для всех предприятий, которым адресуются.

- ПБУ 1/2008 Учетная политика организации», утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106-н (с изменениями и дополнениями);

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н.

- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.99 утверждено Приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33-н;

- ПБУ 9/99, «Доходы организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32-н .

Третий уровень (методический)- это методологические рекомендации(указания), инструкции, комментарии, письма Минфина России и других ведомств

Методологические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином России и различными ведомствами.

Так, если ПБУ являются документами второго уровня, то ежегодные приказы Минфина России, издаваемые в их развитие, являются документами третьего уровня.

Методические указания по бухгалтерскому учету о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций. Утверждены Приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. № 60н;

- Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина России от 21 марта 2000г. № 29-н;

- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены Приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64а;

- Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Утверждены приказами Минфина и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430;

- Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета Директоров ЦБР 12.10.2011г. № 373-П.

- Положение ЦБР от 08.09.2000 № 120-п «О безналичных расчетах в РФ».

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют и раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Минфина России. Они не могут противоречить правовым актам более высокого уровня. Документы третьего уровня не имеют юридической силы, т. е. на них не следует ссылаться при судебных разбирательствах. Однако эти документы позволяют рационально организовать учет в соответствии с правилами, предусмотренными Минфином России и потребностями пользователей экономической информации. Соблюдение требований документов третьего уровня проверяют аудиторы и ведомственные ревизионные органы.

Четвертый уровень (технический) включает приказы, указания, инструкции, выпускаемые внутри хозяйствующего субъекта. Например, рабочий план счетов, составленный на основе единого Плана счетов, приказ по учетной политике юридического лица, формы первичных учетных документов, графики документооборота и формы внутренней отчетности, утвержденные руководством юридического лица, являются документами четвертого уровня.

3. Учетная политика организации

В условиях рыночных отношений главным бухгалтерам приходится принимать самостоятельные решения в части организации учета с целью защиты ее интересов через механизм создания учетной политики.

Учетная политика- совокупность конкретных методов, норм ведения бухгалтерского учета и организации бухгалтерской службы, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности (организационных, технологических, численности учетных кадров, уровня технического оснащения учетных работников и др.).

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Законом «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденная Приказом Минфина РФ № 10-н от 06.10.2008г.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем организации. Утверждению подлежат:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- аналитические регистры налогового учета;
- формы первичных учетных документов, которые отсутствуют в альбомах типовых унифицированных форм, а также формы документов для внутренней отчетности;
- порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок внутреннего контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, которые организация признает целесообразными.

Учетная политика - совокупность способов ведения бухгалтерского учета, а именно: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

Обязательными элементами учетной политики являются:

1) разработанный организацией рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности 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) методы оценки активов и обязательств;

5) правила документооборота и технология обработки учетной информации;

6) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

1) полноту отражения в учете всех факторов хозяйственной деятельности;

2) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;

3)большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

4) отражение, в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько их экономического содержания, фактов и условий хозяйствования;

5)тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

6) рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Учетная политика организации может изменяться в следующих случаях:

1) изменение законодательства РФ или нормативных актов;

2) разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;

3)существенное изменение условий деятельности (реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности и др.).

Тема 9. Особенности организации учета на зарубежных предприятиях

Вопрос 1. Роль и задачи бухгалтерского учета

Вопрос 2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики

Вопрос 3. Классификация моделей бухгалтерского учета

Вопрос 4. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом

1. Роль и задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учёт осуществляется хозяйствующими субъектами всего мира. Главной его функцией является аккумуляция финансовой информации. При этом бухгалтерский учёт позволяет стандартизировать отражение операций компании, независимо от её типа, а также от того, кто является пользователем информации.

Бухгалтерская информация используется большим количеством людей: инвесторами и кредиторами (внешние пользователи), менеджерами компании (внутренние пользователи), служащими государственных органов, конкурентами и др.

Основными целями и задачами финансовой отчётности является предоставление информации, которая была бы полезной для принятия решений об инвестициях и предоставлении кредитов, помогала бы пользователям оценивать будущее движение денежных средств, отражала бы рекламации изменения в экономических ресурсах.

Принципы бухгалтерского учёта в странах мира значительно различаются. Эти различия обусловливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учёта внешних факторов (экономических, политических, социальных, географических и др.).

В некоторых странах, например в США, информация, генерируемая

в рамках бухгалтерского учёта, направлена прежде всего на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов. В других странах роль бухгалтерского учёта и приоритеты могут быть иными. Так, на первое место может быть поставлено предоставление достоверной информации государственным органам, осуществляющим контроль за надлежащим исполнением налогового законодательства. Именно такой подход характерен для бухгалтерского учёта в большинстве стран Южной Америки.

В некоторых странах система бухгалтерского учёта формируется исходя из приоритета макроэкономических целей, в частности: достижения заданных темпов роста национальной экономики, снижения инфляции, полезности учётной информации для налоговых органов, а также для инвесторов и кредиторов.

2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики

Бухгалтерский учёт, как и политика, и идеология, не знает национальных границ. Учётные технологии экспортируются и импортируются, что доказывает сходство существующих систем учёта в разных странах. Это позволяет провести классификацию национальных систем учёта.

Факторы, определяющие уровень развития бухгалтерского учёта, взаимосвязаны. Так, в большинстве стран, имеющих жёсткое правовое регулирование экономической деятельности, банки или правительство исторически рассматривались в качестве основных кредиторов, в то время как в странах общеправовой направленности в обеспечении финансовых запросов бизнеса больше полагались на расширение акционерной собственности и рынков ценных бумаг. Таким образом, если считать идею влияния «окружающей среды» на систему бухгалтерского учёта правильной, можно ожидать, что в странах с похожими социально-экономическими условиями и системы учёта имеют много общего.

Бухгалтерский учёт осуществляется хозяйствующими субъектами всего мира. Главной его функцией является аккумуляция финансовой информации. Однако сведения бухгалтерского учёта могут служить различным целям.

Так, в некоторых странах, например в США, такая информация направлена на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов. В большинстве стран Южной Америки на первое место может быть поставлено предоставление достоверной информации государственным органам, осуществляющим контроль за надлежащим исполнением налогового законодательства.

В некоторых странах система бухгалтерского учёта формируется исходя из приоритета макроэкономических целей.

Несомненно одно, целью бухгалтерского учёта различных стран мира является стандартизация отражения операций компании, независимо от её типа, а также от того, кто является пользователем информации.

Среди факторов, влияющих на содержание учётной практики в той или иной стране, можно выделить следующие:

- тип кредиторов и инвесторов как основных пользователей учётной информации;
- число физических и юридических лиц, вовлечённых в процесс инвестирования капитала;
- участие инвесторов в управлении бизнесом;
- степень развития финансового рынка и рынка ценных бумаг;
- степень участия в международном бизнесе.

Влияние этих факторов можно проанализировать на примере развития отдельных стран.

Например, промышленная революция в США, Великобритании привела к резкому увеличению богатства, в основном за счёт зарождения среднего бизнеса. Именно этот процесс оказал существенное влияние на развитие финансового учёта, так как росло количество инвесторов, кредиторов, их состав становился всё более разнообразным. Многие компании переросли в корпоративную форму собственности.

Владельцы компаний, инвесторы всё более отделялись от оперативного управления своим капиталом, передавая эти функции профессиональным управляющим. В этой ситуации финансовая учётная информация становится важнейшим источником данных о благосостоянии компании. И не случайно появилась практика предоставления управленческим персоналом финансовых отчётов акционерам для контроля за эффективным использованием ресурсов.

Именно это обстоятельство предопределило нацеленность финансовой отчётности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. Такая ориентация финансового учёта была свойственна США и Великобритании в течение многих лет. В этих странах были созданы рынки и биржи ценных бумаг. В результате финансовые отчёты компаний этих стран отличаются аналитичностью, и определение рентабельности хозяйственной деятельности является целью финансового учёта.

В других же странах (Германия, Швейцария) финансовая политика определяется небольшим количеством банков, которые удовлетворяют значительную часть потребностей бизнеса. Одновременно происходит и концентрация в акционировании компаний. Этот путь является более простым и эффективным, поскольку компания имеет ограниченное число

владельцев и кредиторов (например один крупный банк). Правительство этих стран требует публиковать некоторую информацию о компаниях, поэтому компании также вынуждены готовить финансовую отчётность, но в менее детализированном виде, нежели, например, американские компании.

В этих странах отчётность нацелена на защиту, прежде всего, банков-кредиторов. Для бухгалтерской практики характерен консерватизм.

Во Франции и Швеции бухгалтерский учёт имеет несколько иную ориентацию. Здесь правительство играет определяющую роль в управлении национальными ресурсами. Предприятия обязаны придерживаться правительственной экономической политики, в частности в рамках макроэкономического планирования. Правительство в этих странах не только контролирует финансовые возможности бизнеса, но и выступает при необходимости в роли инвестора или кредитора. Таким образом, бухгалтерский учёт ориентирован, прежде всего, на потребности государственных плановых органов, и фирмы вынуждены следовать унифицированным стандартам в области учёта и отчётности.

3. Классификация моделей бухгалтерского учета

Многие исследователи отмечают, что в мире не существует и двух стран с идентичными системами учёта.

Однако в странах с похожими социально-экономическими условиями системы учёта имеют много общего.

В связи с этим можно выделить несколько моделей бухгалтерского учёта: британо-американскую, континентальную, южноамериканскую, исламскую, интернациональную. Рассмотрим основные черты каждой из этих моделей.

Основные принципы британо-американской модели разработаны в Великобритании, США и Голландии, поэтому её называют ещё британо-американо-голландской. Для этой модели не характерна жёсткая регламентация учёта. Основная идея - ориентация учёта на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В странах, использующих эту модель, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов.

К странам с *британо-американской моделью* учёта относятся: Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабва, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы

острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, центральноамериканские страны, ЮАР, Ямайка.

Континентальная модель характерна для стран Европы. Здесь бизнес имеет тесные связи с банками, с государством, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. В этой системе бухгалтерский учёт регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Учётная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, особенно в отношении налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учёта.

Следует отметить, что франкоязычные африканские страны в большинстве своём также придерживаются этой системы бухгалтерского учёта. *Континентальную модель* используют: Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония.

Основным отличием южноамериканской модели является перманентная корректировка учётных данных на темпы инфляции. В целом же учёт ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учёта унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговых предписаний, хорошо отражается в учёте и отчётности.

Южноамериканскую модель используют: Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Исламская модель развивается под огромным влиянием богословских идей и имеет ряд особенностей. В частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдаётся предпочтение при оценке активов и обязательств компаний.

Необходимость развития *интернациональной модели* вытекает из потребности в международной согласованности учёта, прежде всего в интересах иностранных участников международных валютных рынков.

Общее понятие национальной системы бухгалтерского учёта вытекает из определения учётной системы и конкретизируется рядом критериев:

- историческое место учётной системы;

- методы учёта и оценки производственных запасов (стоимость приобретения, реализационная и средневзвешенная стоимость, плановая себестоимость, методы ЛИФО, ФИФО и т.п.);
- используемые методы начисления амортизации и её отображение в учёте;
- отчётные формы и показатели, их регламентация;
- внешние формы контроля деятельности фирм.

Количество классификаций зависит от того, какой признак положен в основу классификационного группирования.

Отдельно выделяют также следующие национальные бухгалтерские системы:

- стран Восточной Европы - единая бухгалтерия, затратная база плана счетов, цель учётной системы - снижение себестоимости;
- стран Европейского Сообщества - две бухгалтерии (общая и аналитическая), прибыльная база плана счетов, цель учётной системы - увеличение прибыли;
- французская - две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель бухгалтерии - увеличение дохода;
- Организации Объединённых наций - две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель учётной системы - увеличение дохода.

В последнее время в литературе также встречается выделение такой системы учёта, как исламская, которая приобрела широкое распространение в странах Ближнего Востока. Основная суть модели находится под значительным влиянием религиозных идей и имеет следующие особенности:

- запрещается получать дивиденды как прибыль;
- при оценке активов и обязательств компании преимущественно используются рыночные цены.

Почти двадцать лет назад указывалось, что важным фактором формирования экономической системы стран является культурное влияние. Ховстед Г. одним из первых предложил деление мира на десять культурных регионов на основе общественных черт: индивидуализм или коллективизм в деятельности, расстояние, неуверенность и избежание, мужество и женственность. Исходя из этого, были выделены следующие регионы:

- романские высокоразвитые страны (Бельгия, Франция, Аргентина, Бразилия, Испания, Италия);
- романские слаборазвитые страны (Колумбия, Эквадор, Мексика, Венесуэла, Коста-Рика, Чили, Гватемала, Панама, Перу, Португалия, Сальвадор, Уругвай);

- азиатские высокоразвитые страны (Япония);
- африканские страны (Восточная и Западная Африка);
- азиатские слаборазвитые страны (Индонезия, Пакистан, Тайвань, Индия, Малайзия, Филиппины);
- страны Ближнего Востока (арабские страны, Греция, Иран, Турция, Югославия);
- азиатские колониальные страны (Гонконг, Сингапур);
- германоязычные страны (Австрия, Германия, Швейцария; к этому региону относится также Израиль);
- англоязычные страны (Австралия, Канада, Ирландия, Новая Зеландия, Великобритания, США, ЮАР);
- скандинавские страны (Дания, Финляндия, Норвегия, Швеция; к этому региону относится также Нидерланды).

Предложенные Г. Хофстедом ценности, характеризующие общество, стали базой дальнейших исследований, которые

привели к определению С. Дж. Грэем общих черт субкультуры бухгалтерского учёта. Грэй предложил тестирование четырёх атрибутов бухгалтерского учёта в исследуемых странах:

- профессионализм или правовое регулирование - отдаёт предпочтение деятельности самоуправления и профессиональных обществ, находящихся в оппозиции относительно правового регулирования;
- длительность или изменчивость принципов - отдаёт предпочтение поддержанию неизменности на практике бухгалтерского учёта между предприятиями, находящимися в оппозиции относительно изменчивости, обусловленной окружением отдельных предприятий;
- консерватизм или оптимизм - отдаёт предпочтение соблюдению осторожности в деятельности, преодолению неуверенности в будущем для отважной, оптимистической и полной риска деятельности;
- деликатность и открытость - отдаёт предпочтение раскрытию информации, касающейся деятельности только администрации и правительства, которые официально требуют финансовую информацию для открытого, общего и общественного расчёта.

Эти атрибуты разрешают достаточно чётко описать бухгалтерский учёт в системном подходе. Общественные черты отдельных стран определяют формы и черты установленных или предусмотренных законодательством норм бухгалтерского учёта как субкультуры.

С точки зрения стабильности практики учёта, отдельные группы стран объединены в четыре региона, которые характеризуются:

- правовым регулированием и длительностью принципов бухгалтерского учёта;

- недостаточным правовым регулированием и длительностью принципов бухгалтерского учёта;
- недостаточным правовым регулированием и эластичностью принципов бухгалтерского учёта, которые используются субъектами хозяйствования;
- правовым регулированием и эластичностью принципов бухгалтерского учёта, применяющихся субъектами хозяйствования.

Другой способ классификации системы счетоводства - на основе размера и сферы раскрытия информации - Грэй представил на Европейском Конгрессе Счетоводства в 1992 г. Согласно его подходам национальную систему бухгалтерского учёта можно разделить на дискретно-консервативную и оптимистически открытую.

Польский учёный Дитер Кортум выделяет три большие модели бухгалтерского учёта: англосаксонскую, германскую и латинскую (табл. 4).

Исходя из трактовки учёта и разнообразия национальных систем учёта и отчётности, выделяют четыре основных варианта трактовки учёта, которые могут объяснить существующие системы учёта и отчётности: макроэкономический, микроэкономический, независимый, однообразный. Не смотря на то, что ни одна из существующих систем не развивается в соответствии с каким-то одним вариантом учёта, макроэкономическая трактовка особенно чётко проявляется в Швеции; микроэкономическая находит отображение в нескольких многонациональных корпорациях в Нидерландах; американская и британская модели отображают независимый подход к трактовке учёта; французская и немецкая системы учёта служат примером единого подхода.

Таблица 4.

Классификация моделей систем бухгалтерского учёта

Модель учёта	Краткая характеристика
Англосаксонская	Англосаксонская модель известна прежде всего тем, что удовлетворяет требования акционеров. Поэтому финансовая отчётность построена так, чтобы эта группа пользователей могла получить как можно больше пользы при принятии экономических решений. Главным принципом, который доминирует в этой модели бухгалтерского учёта, является принцип достоверности, выступающий высшим по отношению к другим, что принципиально

	отличает англосаксонскую систему бухгалтерского учёта от латинской
Германская	Германская модель учёта характеризуется тем, что она ориентирована, прежде всего, на интересы кредитора и его претензии. Поэтому в таких странах доминирует принцип осторожной оценки. Отчётность в германской модели зависит от налоговой системы. Правило достоверности здесь действует несколько иначе, в результате чего возникают большое количество разных факторов, обуславливающих уменьшение налога на прибыль. В этой системе разрешаются амортизационные отчисления дегрессивным методом и внеплановые отчисления. На основе принципа осторожности оценки создаются собственные резервы. Для оценки запасов страны, относящиеся к германской модели, используют преимущественно метод ЛИФО. Страны этой модели специализируются на создании скрытых резервов
Латинская	Латинская модель бухгалтерского учёта используется во Франции, Италии, Испании и характеризуется так называемым центральным путём в отображении данных в отчётности и в использовании принципов бухгалтерского учёта. Абсолютное первенство имеют правовые нормы. В значительной степени из бухгалтерского учёта исключено налоговое влияние. При составлении баланса и в оценке большую роль играет использование единой национальной системы счетов

Исходя из общей экономической ситуации в стране, выделяют 10 разновидностей национальных моделей. Примерами стран с указанными типами являются:

1. США, Канада, Нидерланды.
2. Страны Британского Содружества, за исключением Канады.
3. Германия, Япония.
4. Страны континентальной Европы, за исключением Германии, Нидерландов и стран Скандинавии.
5. Страны Скандинавии.

6. Израиль и Мексика.
7. Страны Южной Америки.
8. Развивающиеся страны Ближнего и Дальнего Востока.
9. Страны Африки, за исключением стран Южной Африки.
10. Страны посткоммунистического блока.

В соответствии со «сферами влияния» на систему учёта «стран-матерей» выделяют три сферы:

1. Британская модель, влияющая на развитие учёта в Австралии и Индии.
2. Американская модель, распространённая в Мексике и в ряде латиноамериканских стран, Израиле и Японии.
3. Французская модель, существующая в Южной Европе, районах Средиземноморья и тех южноамериканских странах, коммерческое законодательство которых составлено по образцу Кодекса Наполеона.

Американская бухгалтерская ассоциация выделяет восемь классификационных признаков: политическая и экономическая системы, уровень экономического развития, цели финансовой отчётности, авторство учётных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля выполнения профессиональных и этических стандартов, пользователи учётной информации.

Большая часть исследователей отмечает, что классификация стран в соответствии с их системами учёта непостоянная, а сферы их влияния не могут рассматриваться как стабильные и взаимозамкнутые.

Комитет по международным бухгалтерским стандартам и бухгалтерскому образованию Американской ассоциации аудиторов предложил классификацию систем бухгалтерского учёта и отчётности, основанную на количестве регионов в стране. Также была предложена и субъективная схема классификации на основании пяти зон влияния: британской, франко- испанско-португальской, германо-голландской, американской, коммунистической.

На практике каждая страна при создании системы бухгалтерского учёта и отчётности так или иначе опирается на законодательные акты. Между странами могут существовать значительные отличия относительно привлечения представителей частного сектора к установлению стандартов. Общий уровень бухгалтерского регулирования может быть разным, даже если сравнивать только страны Европейского сообщества, достигших определённой степени гармонизации систем бухгалтерского учёта и отчётности после издания 4-й Директивы относительно бухгалтерских отчётов компаний. Тем не менее, есть примеры противоположных традиций бухгалтерского дела, существующие в

Великобритании, Франции и Германии. Например:

- контраст между английской системой общего права и системой гражданских кодексов, определяющих континентальную юриспруденцию, где значительное внимание уделяется описанию деталей;
- разные финансовые системы (с учётом 3000 британских, зарегистрированных на фондовых биржах, компаний против 900 французских и 500 немецких) с тенденцией осуществления контроля деятельности банками, правительством и семьями, которая проявляется во Франции и Германии. Поэтому можно объяснить стремление Великобритании к «справедливому» предоставлению данных;
- Франция и Германия при разработке системы бухгалтерского учёта и отчётности в первую очередь исходят из налоговых законов.

Одним из существенных расхождений в бухгалтерском учёте стран ЕС является наличие или отсутствие законодательного характера системы бухгалтерского учёта, определяющего в некоторой степени уровень её консерватизма. В первом случае учётные процедуры достаточно детализированы и регламентированы. Во втором случае учёт является более гибким, может сравнительно легко реагировать на новации, обусловленные изменением экономической политики.

Второе фундаментальное отличие - роль бухгалтерского учёта в обществе. Учёт в Нидерландах, Великобритании и Ирландии ориентирован на обеспечение инвесторов и кредиторов информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Расчёт показателей рентабельности, характеризующих эффективность работы управленческого персонала, является одной из основных задач учёта. Учёт в Германии, Люксембурге и Бельгии более консервативен и предназначен, прежде всего, для защиты интересов банков. Во Франции используется единая унифицированная система учёта, ориентированная на информационное обеспечение государственных органов.

При рассмотрении вопроса организации бухгалтерского учёта в зарубежных странах две доминирующие модели учёта:

- англо-американская модель, которая практикуется большинством американских, английских, японских, канадских и голландских предприятий и является, безусловно, доминирующей в мире;
- французская модель (учёные называют её франко-немецкой), которая широко распространена в Европе.

Некоторые иностранные эксперты выделяют «смешанную» модель, соединяющую в себе две доминирующие модели.

Разнообразие классификации систем бухгалтерского учёта порождает актуальный на сегодня вопрос - проблему гармонизации учёта.

Прежде всего, это связано с активным развитием международных

хозяйственных и финансовых связей, кредитованием и инвестированием деятельности. Не являются исключением и Украина, Россия, Республика Беларусь, стоящие на пути реформирования экономики, в том числе и бухгалтерского учёта. Бывшая система учёта была предназначена для обслуживания требований командной экономики, единого пользователя - государства. Сегодня ситуация изменилась и, несмотря на то, что самостоятельным путём мы идём уже более десяти лет, происходит это довольно болезненно и будет темой обсуждения научных работников и практиков ещё не один год.

Однако на пути перестройки системы учёта нельзя ошибочно считать, что для решения всех проблем нужно отвергнуть всё прошлое и скопировать систему учёта, сложившуюся в западных странах. В настоящее время ни одна из стран мира не может развиваться в полной изоляции.

4. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом

В мире сложились два направления правового регулирования бухгалтерского учёта, различающиеся по типу законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни.

К *первому направлению* относятся страны, которые имеют разветвлённый кодекс законов, касающихся бухгалтерского учёта.

Ко *второму* - страны, использующие законодательство общеправовой ориентации.

В первом случае законы носят жёстко определяющий характер, представляя собой серию предписаний типа «вы должны». Это значит, что физические и юридические лица должны следовать букве закона. В большинстве стран, использующих этот подход, учётные стандарты возводятся в ранг государственных законов. Процедуры ведения учёта при этом детализируются и достаточно жёстко регламентируются. В этих странах главной задачей бухгалтерского учёта является исчисление государственных налогов и контроль за своевременностью и полнотой их оплаты. К числу таких стран относятся Германия, Франция, Аргентина и др.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой серию ограничений типа «вы не должны». Законы этого типа как бы указывают на пределы, в рамках которых физические и юридические лица имеют свободу действия.

В таких странах учётные стандарты не регулируются государством, а определяются различными профессиональными организациями бухгалтеров. При этом стандарты более гибки и подвержены влиянию

различных новаций. К данной группе стран относятся Великобритания, США и др.

7. Задания для текущего контроля усвоения материала
Тесты

Вариант 1

1. Каким документом желательно подтверждать свою квалификацию специалистам по бухгалтерскому делу:
а) аттестатом профессиональных бухгалтеров;
б) дипломом о высшем образовании;
в) записью в трудовой книжке;
г) принципиального документа нет.

2. От чего зависит структура бухгалтерии:
а) масштабов организации;
б) от выбранной формы учета;
в) от формы собственности организации;
г) от объема учетной работы.

3. Какой нормативный документ лежит в основе составления должностных инструкций на конкретного работника бухгалтерии:
а) Тарифно-квалификационный справочник;
б) Сборник тарифно-квалификационных характеристик по общеотраслевым должностям служащих;
в) отраслевая инструкция;
г) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

4. Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет (несут):
а) собственники;
б) главный бухгалтер;
в) руководитель организации;
г) главные специалисты.

5. В чем заключается основная цель формирования бухгалтерской отчетности:
а) информирование различных групп пользователей о финансовом положении и результатах деятельности;

б) использование бухгалтерских данных для оперативного и управленческого учета;

в) контроль за соблюдением законодательства о бухгалтерском учете РФ со стороны государственных органов.

6. Основными объектами бухгалтерского наблюдения считаются:

а) прибыли и убытки;

б) доходы и расходы;

в) активы, капитал и пассивы;

г) факты хозяйственной деятельности.

7. Реорганизация юридического лица может быть осуществлена по решению:

а); суда

б) учредителей;

в) кредиторов.

Вариант 2

1. Какой организацией выдается Аттестат профессиональных бухгалтеров:

а) Институтом профессиональных бухгалтеров;

б) Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов России;

в) Аудиторской палатой России.

2. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет:

а) руководитель организации;

б) главный бухгалтер;

в) материально ответственные лица.

3. Институт профессиональных бухгалтеров создан в апреле 1997 г. в форме:

а) ОАО;

б) Товарищества на вере;

в) Некоммерческого партнерства;

г) Финансово-промышленной группы.

4. Что означает база данных:

а) первичные бухгалтерские документы на бумажных носителях;

б) отчетные документы организации для представления пользователям;

в) организованное хранение информационных ресурсов в виде интегрированных совокупности файлов.

5. Бухгалтерская отчетность организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения:

а) должна включать показатели деятельности всех обособленных подразделений;

б) должна включать показатели деятельности только подразделений, не выделенных на отдельный баланс;

в) не должна включать показатели деятельности подразделений.

6 Первым этапом создания юридического лица является:

а) формирование окончательного состава учредителей;

б) проведение учредительного собрания;

в) постановка на налоговый учет;

г) открытие расчетного счета в банке.

7. Ответственность за формирование учетной политики организации несет (несут):

а) экономисты;

б) руководитель;

в) главный бухгалтер;

г) учетные работники.

Вариант 3

1. Система нормативного регулирования бухгалтерского дела в Российской Федерации состоит из:

а) 2-х уровней;

б) 3-х уровней;

в) 4-х уровней.

2. Для каких целей применяются документы бухгалтерского оформления:

а) для подготовки информации в учетных регистрах;

б) для осуществления бухгалтерских записей;

в) для сокращения объема первичной документации;

г) для осуществления контроля и планирования за финансово-хозяйственной деятельностью организации.

3. В каком году был принят кодекс этики Института профессиональных бухгалтеров:

а) 1999;

б) 2000;

в) 2003.

4. Банк данных характеризуется:

а) архивными документами хозяйственно-финансовой деятельности организации;

б) поступающими от других организаций документов (счета-фактуры, накладные, счета на оплату и др.);

в) совокупностью информационных, программных, технических средств и персонала, обеспечивающих хранение, накопление, обновление, поиск и выдачу данных.

5. Сводная годовая отчетность, включающая показатели отчетов головной организации и дочерних обществ, представляется:

а) Государственному комитету по статистике;

б) Налоговым органам РФ;

в) учредителям головной организации.

6. Постановка на налоговый учет организации производится на ... этапе государственной регистрации юридического лица:

а) первом;

б) втором;

в) третьем.

7. Главный бухгалтер назначается на должность:

а) руководителем организации;

б) собранием учредителей;

в) собственниками;

г) уполномоченным собственников.

Вариант 4

1. В каком нормативно - законодательном документе закреплена ответственность руководителя за организацию бухгалтерского учета:

а) в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»;

б) в Налоговом кодексе РФ;

в) в Гражданском кодексе РФ;

г) в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтер¬ской отчетности в РФ.

2. Какому виду проверки подвергаются документы при поступлении в бухгалтерию:

а) арифметической;

б) плановой;

в) формальной;

г) по существу отражаемых операций.

3. Информационное обеспечение компьютерной обработки данных бухгалтерского учета состоит из:

а) оперативной и статистической;

б) внемашинной информации;

в) внутримашинной информации;

г) внемашинной и внутримашинной информации.

4. Преобразование юридического лица предполагает изменение:

а) организационно-правовой формы;

б) формы собственности;

в) размера уставного капитала.

5. Под организацией бухгалтерского учета понимается:

а) строгое исполнение закона «О бухгалтерском учете»;

б) соблюдение принципов бухгалтерского учета;

в) основные правила и приемы ведения учета;

6. Требования последовательности применения учетной политики содержится в:

а) Федеральном законе «О бухгалтерском учете»>

б) Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации») (ПБУ 1/98)

в) Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации») (ПБУ 4/ 99)

8. Задания для итогового контроля усвоения материала

1. Сущность понятия «Введение в специальность», его содержание и развитие

2. Бухгалтерский учет — это наука или нет?

3. Роль и задачи бухгалтерского учета

4. Виды материальных носителей информации, которые использовались для регистрации фактов хозяйственной жизни в Древнем мире

5. Цели и задачи инвентарной формы учета в странах в Древнего мира.

6. Особенности и сферы применения простой (униграфической) бухгалтерии

7. В чем заключается учет как часть государственного устройства Древнего Египта?

8. Каковы особенности инвентарной бухгалтерии и приходо-расходного учета в Древнем мире?

9. Как велся учет в Древнем Риме?

10. Как был организован учет в хозяйствах средневековой Европы?

11. Каковы особенности и значение Трактата о счетах и записях Л. Пачоли?

12. Каково влияние реформ Петра I на развитие учета в России?

13. Каковы этапы формирования русской школы бухгалтерского учета?

14. Чем различаются петербургское и московское направления русской школы бухгалтерского учета

15. Роль Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов в реформировании бухгалтерского учета в России

16. Особенности организации бухгалтерского учета в современных условиях

17. В чем заключалась необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в России в конце XX века

18. Пользователи и их требования к бухгалтерской информации и отчетности

19. Понятие документооборота и основные его этапы

20. Прием, регистрация и хранение документов

21.Общие принципы построения бухгалтерского учета в организациях

22. Бухгалтерский аппарат, его структура и функции

23. Функциональное разделение труда в бухгалтерии

24. Предметное разделение труда в бухгалтерии

25. Права, обязанность и ответственность главного бухгалтера

26. Бухгалтерская профессия и профессиональная деятельность

27. Профессиональная этика бухгалтера

28. Правовой статус бухгалтерской службы

29. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

30. Классификация моделей бухгалтерского учета

9. Обеспеченность основной и дополнительной учебной литературой

№ п/п	Автор	Название основной и дополнительной учебной литературы, необходимой для освоения дисциплины	Выходные данные по стандарту	Количество экземпляров в библиотеке ДГУНХ
I. Основная учебная литература				
1.	Бородин В.А. http://biblioclub.ru	Бухгалтерский учет. Учебник	Москва: Юнити-Дана, 2012 – 533с	11000 в соответствии с договором № 114-05/14 на оказание услуг по предоставлению доступа к электронным изданиям от 27 мая 2014г.
2.	Бородин В.А., Бабаев Ю. А., Амглобелин Д. http://biblioclub.ru	Теория бухгалтерского учета. Учебник	Москва: Юнити-Дана, 2012 – 304с	11000 в соответствии с договором № 114-05/14 на оказание услуг по предоставлению доступа к электронным изданиям от 27 мая 2014г.
3.	Комиссарова И.П., Безруких П.С http://www.knigafund.ru	Бухгалтерское дело: Учебное пособие	Москва:Юнити-Дана, 2012 г. – 273с	300 в соответствии с гражданско - правовым договором № 01 от 23 сентября 2014г
4.	Косолапова М.В. http://www.knigafund.ru	Теория бухгалтерского учета. Нормативное обеспечение дисциплины: Учебно – практическое пособие для самостоятельной работы.	Москва: Дашков и Ко, 2011- 278с	300 в соответствии с гражданско - правовым договором № 01 от 23 сентября 2014г

5.	Лупикова Е.В.	История бухгалтерского учета: Учебное пособие	Москва: Кнорус, 2012 – 256с	77
6.	Поленова С.Н. http://www.knigafund.ru	Теория бухгалтерского учета. Учебник	Москва: Дашков и Ко, 2012 – 464с	300 в соответствии с гражданско - правовым договором № 01 от 23 сентября 2014г
7.	Сапожникова Н.Г.	Бухгалтерский учет: Учебник.-6-е изд., перераб. и доп. Допущено МО РФ.	Москва: Кнорус, 2013 – 480с	80
8.	Терентьева Т.В.	Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Гриф УМО	Москва:Юрайт, Вузовский учебник, 2012 – 208с	177
II. Дополнительная учебная литература				
А) Дополнительная учебная литература				
1.	Керимов В.Э. http://www.knigafund.ru	Бухгалтерский учет. Учебник. Гриф МО РФ.	Москва: Дашков и Ко, 2010 – 776с	300 в соответствии с гражданско - правовым договором №01 от 23 сентября 2014г
2.	Курбанова З.З.	Учебно-методический комплекс по дисциплине «Введение в специальность» для специальности СПО «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»	Махачкала: ДГИНХ, 2013 – 166с	50
3.	Мислявская Н.А., Поленова С.Н. http://biblioclub.ru	Бухгалтерский учет. Учебник	Москва: Дашков и Ко, 2013 – 592с	11000 в соответствии с договором № 114-05/14 на оказание услуг по предоставлению доступа к электронным

				изданиям от 27 мая 2014г.
4.	Рогуленко Т.М., Пономарева С.В.	Теория бухгалтерского учета: Учебник.	Москва:Кнорус, 2010 – 464с	49
5.	Стражев В.И. http://biblioclub.ru	Теория бухгалтерского учета. Учебник	Москва: Вышэйшая школа, 2012 – 144с	11000 в соответствии с договором № 114-05/14 на оказание услуг по предоставлению доступа к электронным изданиям от 27 мая 2014г.
6.	Хахонова Н.Н.	Бухгалтерское дело: Учебное пособие: Гриф УМО	Москва: Кнорус, 2010 – 576с	175
	Б) Официальные издания: сборники законодательных актов, нормативно-правовых документов и кодексов РФ			
1.	Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2010г. №94 (ред.от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»http://www.consultant.ru/			
2.	Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗhttp://www.consultant.ru			
	В) Периодические издания			
1.	Практический журнал для бухгалтера «Главбух»			
2.	Информационно-аналитический и теоретический журнал «Бухгалтер и закон»			
3.	Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет»			
4.	Профессиональный журнал для бухгалтера «Бухгалтерский учет»			
5.	Журнал «Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации»			
	Г) Справочно-библиографическая литература			
	Отраслевые словари			
1.	Глобальная энциклопедия: энциклопедия. М.: Финансы и статистика, 2011http://biblioclub.ru			
2. .	Евдокимова Т.Г. Краткий словарь делового человека. М: Финансы и статистика, 1991			
3.	Зайцев Н.Л. Краткий словарь экономиста. М: ИНФРА-М, 2006			
4.	Новиков А.М., Новикова Н.Е. Универсальный экономический словарь. М: Наука, 1994			
5.	Новиков Б.А. Толковый словарь: термины рыночной экономики. М: Наука, 1994			
6.	Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. М: ИНФРА-М, 1997			

7.	Райзберг Б.А. Популярный финансово-экономический словарь. М.: Маросейка, 2011http://biblioclub.ru
8.	Словарь терминов и понятий по региональной экономике: учебное пособие. Ростов-н/Д: Издательство Южного федерального университета, 2011http://biblioclub.ru
9.	Халипаева В.Ф. Словарь делового человека. М: ИТЕРПАКС, 1994

Перечень ресурсов информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», необходимых для освоения дисциплины

1. Информационно-коммуникационные технологии в образовании http://www. ict.edu.ru/

2. Интернет-университет информационных технологий (ИНТУИТ) http://www/intuit.ru/

3 Федеральный центр информационно-образовательных ресурсов http://www.fcior.edu.ru/

5. Российское Образование. Федеральный образовательный портал http://www.edu.ru/

6. Официальный сайт журнала «Главбух» http://www.glavbukh.ru/

7. Официальный сайт компании «Консультант-Плюс» — общероссийская сеть распространения правовой информации http://www.consultant.ru/

8. Официальный сайт Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России http://www.ipbr.org/

9. Интернет-ресурс для бухгалтеров (Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, МСФО, анализ бухгалтерской информации, 1С:Бухгалтерия) http://www.buh.ru/

10. Официальный сайт фирмы 1С — разработчика средств для автоматизации управления и учета на предприятиях различных отраслей, видов деятельности и типов финансирования http://www.1c.ru/

11. Информационная поддержка российских бухгалтеров, аудиторов, оценщиков, финансистов, общение и коллективная помощь в профессиональных вопросах http://www.audit-it.ru/

12. Агентство экономико-правовых консультаций и деловой информации — «АКДИ Экономика и жизнь» специализируется в области налогообложения, бухгалтерского учета и права http://www.akdi.ru