Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

З. С. Туякова
Л. А. Свиридова
Т. А. Терентьева

БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по программам высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика и специальности 38.05.01 Экономическая безопасность

Оренбург
2019

УДК 657.0/.5 (076.8)
ББК 65.052.2973
Т 21

Рецензент – профессор, доктор экономических наук С. В. Панкова

Туякова, З. С.
Т2 Бухгалтерское дело [Электронный ресурс]: учебное пособие /
З. С. Туякова, Л. А. Свиридова, Т. А. Терентьева;
Оренбургский гос. ун-т. – Оренбург: ОГУ, 2019. – 360 с.
ISBN 978-5-7410-2312-9

Учебное пособие раскрывает основные положения об организации и ведении бухгалтерского учета в современных условиях, предназначено для формирования у студентов профессиональных компетенций, необходимых для выполнения трудовых функций и действий работника в должности бухгалтера.

В первой главе раскрывается содержание и сущность бухгалтерского дела, как учетного процесса, неразрывно связанного с этапами жизненного цикла экономического субъекта. Рассматривается историческое развитие отечественных и зарубежных профессиональных объединений, которые предназначены для укрепления престижа профессии бухгалтера и аудитора. Приводится система нормативного регулирования, как основа ведения учета и составления отчетности.

Во второй главе описывается организация учетного процесса по формированию показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта на основе профессиональных знаний об объектах бухгалтерского наблюдения и с соблюдением этических норм поведения бухгалтера.

Третья глава посвящена организации бухгалтерского учета экономического субъекта с учетом специфики его хозяйствования, которая оказывает влияние на структуру бухгалтерской службы, документооборот, обеспечение контрольных процедур и степень автоматизации учетного процесса.

Учебное пособие предназначено для обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и специальности 38.05.01 Экономическая безопасность, профиль «Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах».

УДК 657.0/.5 (076.8)
ББК 65.052.2973

© З. С. Туякова,
Л. А. Свиридова,
Т. А. Терентьева, 2019
© ОГУ, 2019

ISBN 978-5-7410-2312-9

Содержание

Введение 6
1 Сущность и содержание бухгалтерского дела 11
1.1 Понятие и сущность бухгалтерского дела 11
1.2 Исторические аспекты развития профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов в России и за рубежом 20
1.3 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России 52
1.4 Вопросы для самоконтроля 65
1.5 Контрольные тесты 66
2 Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета в России 71
2.1 Основные принципы бухгалтерского учета в России 71
2.2 Объекты бухгалтерского учета, их признание и оценка в финансовом и налоговом учете 82
2.3 Организация учетного процесса по формированию показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта 104
2.4 Роль бухгалтера в бухгалтерском деле 125
2.5 Этика профессиональных бухгалтеров 139
2.6 Назначение и содержание учетной политики организации 157
2.7 Вопросы для самоконтроля 166
2.8 Контрольные тесты 168
3 Организация бухгалтерского учета экономического субъекта 176
3.1 Взаимодействие главного бухгалтера с профессиональными субъектами делового оборота 176
3.2 Организация бухгалтерского учета на предприятии 205
3.3 Организация первичного учета фактов хозяйственной жизни 220
3.4 Организация контрольных процедур 230
3.5 Особенности организации бухгалтерского дела в зависимости от организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности и масштаба деятельности экономических субъектов 250

3.6 Организация бухгалтерского учета на различных стадиях жизненного цикла экономического субъекта 258
3.7 Организация учета в условиях компьютерной обработки экономической информации 266
3.8 Вопросы для самоконтроля 285
3.9 Контрольные тесты 288
4 Глоссарий 296
Список использованных источников 305
Приложение А Порядок группировки информации в бухгалтерском балансе на основании сведений основных и регулирующих счетов бухгалтерского учета 320
Приложение Б Порядок группировки информации в сокращенном бухгалтерском балансе на основании сведений основных и регулирующих счетов бухгалтерского учета 322
Приложение В Административная ответственность главного бухгалтера за нарушения в сфере финансов, налогов и сборов 323
Приложение Г Модель поведения аудитора и профессионального бухгалтера……..……..327
Приложение Д Сравнительная характеристика вариантов организации учета различных объектов в финансовом и налоговом учете 328
Приложение Е Этапы развития Федерального казначейства Российской Федерации 331
Приложение Ж Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска..... 333
Приложение И Функциональная карта вида профессиональной деятельности бухгалтера……....335
Приложение К Перечень действующих стандартов по бухгалтерскому учету 337
Приложение Л Основные методические указания и рекомендации по ведению учета и составлению отчетности 339
Приложение М Перечень унифицированных форм первичных документов,

утвержденных Госкомстатом России в период с 1998 по 2004 годы 340
Приложение Н Типовой график документооборота коммерческой организации 345
Приложение П Образец оформления номенклатуры дел организации 346
Приложение Р Форма ИНВ-23 «Журнал учета контроля за выполнением приказов по инвентаризации» 347
Приложение С Организации - операторы Электронного Документооборота . 348
Приложение Т Порядок представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде через Интернет-сайт ФНС России 352
Приложение У Общероссийский классификатор видов экономической деятельности 358

Введение

В соответствии с федеральным образовательным стандартом высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» и по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» выпускники, освоившие программу бакалавриата и специалитета, должны быть подготовлены к решению профессиональных задач в различных областях деятельности. Одним из видов такой деятельности является учетная деятельность.

Поэтому подготовка высококвалифицированных кадров в области бухгалтерского учета осуществляется с основной целью, которой является владение профессиональными компетенциями, необходимыми для выполнения трудовых функций бухгалтера.

Для выполнения учетной деятельности необходимо осуществлять документирование хозяйственных операций, проводить учет денежных средств, разрабатывать рабочий план счетов бухгалтерского учета организации и формировать на его основе бухгалтерские проводки. Для реализации перечисленных операций студенту необходимо знать порядок оформления фактов хозяйственной жизни в первичных документах и в учетных регистрах, а также федеральные стандарты по учету различных объектов бухгалтерского наблюдения и порядок их отражения в системе счетов бухгалтерского учета. При подготовке к работе в должности бухгалтера студенту необходимо уметь оценивать, группировать и представлять информацию о движении различных групп активов организации в текущем учете и в отчетности и владеть практическими навыками ведения учета различных видов оборотных и внеоборотных активов в конкретной организации.

Формировать бухгалтерские проводки по учету источников и итогам инвентаризации активов и финансовых обязательств организации еще одна немаловажная способность выпускника, ориентированного на учет и контроль результатов деятельности экономического субъекта. Для реализации данной

способности необходимо, в первую очередь, знать порядок проведения инвентаризации активов и финансовых обязательств и отражение ее результатов в учете и отчетности. Кроме того уметь оформлять документы, связанные с инвентаризацией активов и финансовых обязательств, а также владеть способами ведения бухгалтерского учета на счетах синтетического и аналитического учета, составления учетных регистров и использования этой информации в последующем для формирования промежуточной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Начисление и перечисление налогов и сборов в бюджеты различных уровней, а страховых взносов - во внебюджетные фонды должно оформляться платежными документами и бухгалтерскими проводками. Поэтому студенту необходимо знать систему реквизитов для правильного заполнения первичных платежных документов и обобщения этой информации путем оформления бухгалтерских проводок по учету обязательств по различным видам налогов и страховых взносов. Необходимо уметь формировать информацию в финансовом учете об обязательствах организации перед бюджетом и внебюджетными фондами и владеть практическими навыками ведения в организациях учета налогов, сборов и страховых взносов и их достоверных расчетов.

В конечном итоге в ходе овладения профессией бухгалтера необходимо уметь отражать на счетах бухгалтерского учета результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта за отчетный период, составлять формы бухгалтерской и статистической отчетности, налоговые декларации. Для выполнения перечисленных действий необходимо знать теоретические положения, принципы и правила ведения бухгалтерского учета и формирования различных видов отчетности. Уметь оценивать, регистрировать и обобщать учетную информацию с целью последующего ее отражения в различных видах бухгалтерской отчетности и определять налогооблагаемую базу по соответствующим налогам и владеть методикой формирования отчетной информации.

Изучение дисциплины «Бухгалтерское дело» предполагает также овладение профессиональными компетенциями в аналитической, научно-исследовательской деятельности программы академического бакалавриата по направлению 38.03.01 «Экономика», при которых нужно уметь анализировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д., и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений.

Для реализации этих способностей студент должен знать порядок формирования показателей бухгалтерской (финансовой), управленческой, налоговой и статистической отчетности коммерческой организации. Ему необходимо уметь использовать информацию, отраженную в различных отчетных формах для оценки результатов деятельности экономического субъекта, перспектив его развития, а также владеть методикой сбора, формирования и анализа информации об активах, обязательствах, капитале, движении денежных потоков, доходов, расходов, финансовых результатах организации для расчета экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта.

Для решения аналитических и исследовательских задач студенту необходимо использовать современные технические средства и информационные технологии. Для правильного их применения студенту необходимо знать технические средства и информационные технологии, используемые в профессиональной деятельности бухгалтера, аналитика и аудитора, уметь применять современные информационные технологии для ведения учета и составления отчетности экономического субъекта и владеть программными продуктами автоматизации бухгалтерского учета и отчетности.

Учитывая специфику подготовки по профилю «Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах» в преподавании дисциплины «Бухгалтерское дело» необходимо учитывать особенности, связанные с осуществлением планово-отчетной работы организации. При этом обращать внимание на разработку текущих и перспективных планов экономического

развития организации, бизнес-планов, смет, учетно-отчетной документации, нормативов затрат и соответствующих предложений по реализации разработанных проектов, планов и программ. При этом студенту необходимо знать нормативы затрат экономических субъектов государственного и коммерческого секторов экономики, уметь составлять бюджетные сметы и бизнес-планы и владеть способами разработки и оформления учетно-отчетной документации экономического субъекта.

Способность осуществлять бухгалтерский учет в хозяйствующем субъекте, применять методики и стандарты его ведения, формирования и предоставления отчетности предполагает, что студенту необходимо знать правила ведения бухгалтерского дела в организациях разных форм собственности, отраслевой принадлежности и функционального назначения для целей реализации концептуальных основ финансового, управленческого и налогового учета. Необходимо уметь составлять финансовую (в том числе консолидированную и сводную) отчетность организаций и выбирать оптимальную модель управленческого учета и владеть методами и способами организации подготовки финансовой, налоговой и управленческой и иных видов отчетности, необходимых для удовлетворения потребностей внутренних и внешних ее пользователей.

Организация и ведение финансового учета в правоохранительных органах, и контроль за целевым и рациональным использованием выделенных им бюджетных средств, предполагает, что студенту необходимо знать федеральные стандарты государственного сектора, регулирующие организацию и ведение учета в учреждениях правоохранительных органов и принципы экономного и эффективного использования бюджетных средств. Изучать виды контроля за целевым и рациональным использованием бюджетных средств и ответственность за нарушение бюджетного законодательства. Необходимо уметь составлять локальные нормативные документы, используемые в деятельности учреждений правоохранительных органов в целях организации ими ведения финансового учета и осуществления

внутреннего финансового контроля. Нужно владеть навыками группировки и оценки, данных учета и отчетности по результатам деятельности учреждений правоохранительных органов в рамках лимитов бюджетных обязательств.

На все перечисленные аспекты учетной, аналитической и научно-исследовательской деятельности предлагается изложенный в учебном пособии материал.

Учебное пособие включает 3 главы, подразделенные на 16 параграфов, изучение которых способствует формированию профессиональных компетенций для осуществления трудовых функций бухгалтера.

Авторский коллектив: Туякова З. С. – введение, глава 1 пункт 1.3, глава 2 пункт 2.2, общая редакция; Свиридова Л. А. - глава 1 пункт 1.1- 1.2, глава 2 пункты 2.1-2.4, глава 3 пункты 3.1- 3.7, Терентьева Т. А. - глава 2 пункты 2.5-2.6, глава 3 пункты 3.2, 3.6.

1 Сущность и содержание бухгалтерского дела

1.1 Понятие и сущность бухгалтерского дела

Актуальность дисциплины «Бухгалтерское дело» обусловлена процессами развития рыночной экономики и возрастанием роли и функций бухгалтера в хозяйственной жизни экономических субъектов.

Понятие «бухгалтерское дело» неразрывно связано с такими понятиями, как: «профессия», «деловитость», «профессионал», «профессионализм».

Профессия - род трудовой деятельности человека, предмет его постоянных занятий, а также свидетельство наличия у него знаний и умений, опыта, позволяющих квалифицированно выполнять определенный вид работ.

Деловитость подразумевает деловую активность, умение вести дело, предприимчивость в работе, толковость. Качество, свидетельствующее о способности человека к энергичным действиям, о его исполнительности, умении вникнуть в новое дело, разобраться в нем, доводить дело до конечного результата. Профессионал трактуется во многих изданиях как мастер своего дела. Под профессионализмом понимается высокое мастерство, глубокое овладение профессией, качественное, профессиональное исполнение [61].

Таким образом, можно заключить, что бухгалтерское дело представляет, с одной стороны, профессиональную деятельность бухгалтера по выполнению определенных видов учетных работ на основе полученных знаний и навыков. С другой стороны, бухгалтерское дело не является исключительно трудовой функцией профессионального бухгалтера, так как это непрерывный процесс, неразрывно связанный с этапами жизненного цикла существования экономического субъекта.

Бухгалтерское дело состоит из: теоретических основ бухгалтерского учета (наука), прикладной бухгалтерской деятельности (практика) и собственно бухгалтера, имеющего необходимый этический и профессиональный уровень.

Поэтому вопросы качества подготовки профессиональных бухгалтеров в свете различных аспектов бухгалтерского дела являются актуальными и в части соблюдения этических норм поведения практикующих бухгалтеров с оценкой их профессиональных навыков.

Если более подробно анализировать содержание трудовых функций бухгалтера в процессе бухгалтерского дела, безусловно, нужно обратиться к профессиональному стандарту «Бухгалтер», который вышел в свет не так давно.

В процессе обсуждения профессиональным сообществом содержания данного нормативного документа, можно констатировать следующие основные выводы:

- особое внимание необходимо уделять квалификационным требованиям к работникам, грамотно составлять должностные инструкции, трудовые договоры и другие локальные нормативные акты [70];

- наличие соответствующего образования у работников, претендующих на должность главного бухгалтера [69];

- эффективный внутренний контроль не может рассматриваться в качестве трудовой функции только главного бухгалтера организации, подобная трудовая функция должна быть предусмотрена и для отдельных категорий управленческого персонала [76].

Профессиональные знания главного бухгалтера, составляющего обычную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, отличаются от знаний главного бухгалтера кредитной организации, управляющей компании инвестиционного фонда или ФГУП и госкомпаний, которые должны составлять консолидированную финансовую отчетность. Следовательно, и подготовка соответствующих специалистов предусматривает использование различных профессиональных программ, которые предлагаются учебно-методическими центрами, аккредитованными при ИПБ России. Программа подготовки бакалавров в ВУЗе не может обеспечить полностью решение этой задачи.

Создание системы внутреннего контроля является сложной

управленческой задачей, которая может быть решена только совместно усилиями высшего руководства и других представителей менеджмента экономического субъекта.

Квалификационные требования к должностям в случаях, предусмотренных законом, должны применяться на основании Единой тарифно-квалификационной сетки (ЕТКС), Единого квалификационного справочника (ЕКС) или профессиональных стандартов.

Профессиональный стандарт определяет при этом характеристику квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности, в том числе для выполнения определенной трудовой функции. Профессиональные стандарты содержат, с одной стороны, более детальное описание работы, выполняемой по определенной профессии, а с другой - обобщенные требования, которые могут применяться к различным разновидностям специалистов в рамках одной профессии [87].

В нормативных документах общего назначения невозможно предусмотреть решение для разнообразных фактов хозяйственной жизни при специфике функционирования хозяйствующего субъекта в той или иной сфере экономики. Это означает, что профессиональный стандарт «Бухгалтер» регламентирует оценку знаний и умений претендента на должность бухгалтера или главного бухгалтера со стороны работодателя, а бухгалтерское дело это процесс, в котором уже участвует принятый на должность специалист и он соотносит свою работу с этапами жизненного цикла организации.

При осуществлении бухгалтерского дела в практической жизни бухгалтеру необходимо принимать решения, выбирая оптимальный вариант из нескольких альтернатив развития событий. Кроме того, может возникнуть ситуация неопределенности, которая связана с профессиональным суждением бухгалтера [85], и тогда требуется выработать самостоятельное решение для отражения факта жизнедеятельности организации, что требует от специалиста соответствующего уровня подготовки и квалификации.

Конкретные трудовые функции специалиста бухгалтерского дела

раскрываются в Приказе Минтруда России №1061н от 22.12.2014 г. «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер», однако упоминания о профессиональном суждении и фактах неопределенности в этом документе нет, следовательно, эта особенность бухгалтерского дела находится в компетенции профессионального бухгалтера.

В свою очередь, практически во всех профессиональных сферах вырабатываются правила профессионального поведения в целях организации социального контроля и управления профессиональными группами [78], и несоблюдение установленных правил считается грубым этическим нарушением. Специалисты бухгалтерского дела не должны грубо нарушать правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

При характеристике бухгалтерского дела как процесса систематической регистрации информации о жизнедеятельности экономического субъекта на всех этапах его жизненного цикла, необходимо выделить следующие составляющие элементы этого непрерывного процесса (рисунок 1).

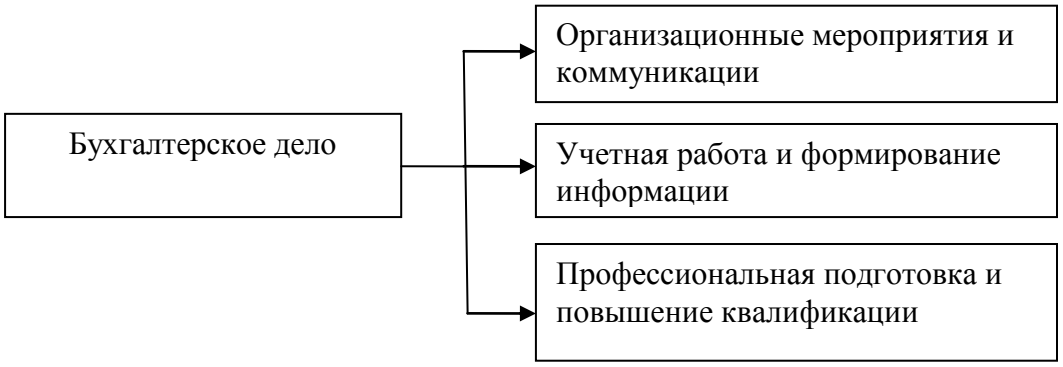


Рисунок 1 – Составляющие элементы бухгалтерского дела, входящие в компетенцию профессионального бухгалтера

В числе составляющих элементов бухгалтерского дела, входящих в компетенцию профессионального бухгалтера выделены *организационные мероприятия,* в ходе которых бухгалтер принимает участие в государственной регистрации юридического лица.

Этот этап жизненного цикла характеризуется как начальная стадия жизнедеятельности. Государственную регистрацию необходимо пройти для

законного осуществления выбранного вида экономической деятельности. В процессе регистрации вновь созданный экономический субъект идентифицируется и контролируется по Основному государственному регистрационному номеру (ОГРН), Идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН), по Коду причины постановки на учет (КПП). Полученные регистрационные документы, характеризующие существование юридического лица, свидетельствуют о начале следующего этапа жизненного цикла – становление деятельности. Главный бухгалтер на этом этапе определяет структуру бухгалтерской службы, составляет график документооборота, обеспечивает электронный обмен данными и выполняет другие виды работ.

Коммуникации подразделяются на внутренние и внешние.

Внутренние коммуникации предполагают взаимодействие главного бухгалтера с высшим звеном руководящего состава организации, средним звеном управления и непосредственно с работниками.

Внешние коммуникации характеризуются взаимодействием с представителями государственных органов, сторонних организаций и инвесторов.

Учетная работа является ключевым элементом бухгалтерского дела, который предполагает ведение различных видов бухгалтерского (финансового, управленческого, налогового) учета на протяжении всего времени существования организации.

Определяя место бухгалтерского учета в системе управления необходимо исходить из положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г., а именно, что это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [4].

Бухгалтерский учет обеспечивает возможность практического сбора и представления документально обоснованной информации в системе управления организацией. В бухгалтерском учете существуют четкие правила

его ведения, применяются допущения и требования к отражению объектов, соблюдение которых является обязательным условием формирования полной и достоверной экономической информации. Именно данные бухгалтерского учета являются источником для составления соответствующей отчетности, проведения аналитических процедур и статистического наблюдения. Поэтому в должности главного бухгалтера должен работать компетентный специалист, понимающий требования к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

Формирование информации в процессе бухгалтерского дела, сопровождается составлением различных видов отчетности в зависимости от запросов пользователей. Например, составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, внутренняя (управленческая) отчетность, консолидированная отчетность. При этом в зависимости от запросов может составляться прогнозная финансовая информация, эмиссионные проспекты и другие виды отчетов.

Формально формирование информации, удовлетворяющей потребностям заинтересованных пользователей, обеспечивает руководство организации, которое несет ответственность за достоверность этой информации для представления. Однако непосредственное формирование достоверной информации в учетной практике находится в зоне ответственности главного бухгалтера.

Специалист, подготавливающий комплект финансовой отчетности, должен, основываться на целях компании, существенности раскрываемых данных для пользователей, а также понимании сущности базовых подходов МСФО, ранжировать качественные характеристики отчетности по их приоритетности в конкретной ситуации и для конкретной компании. При этом можно констатировать, что фактически на практике реализуется бихевиористический подход к учету и отчетности [84, 85].

Профессиональная подготовка и повышение квалификации является также одним из составляющих элементов бухгалтерского дела, включает не только обучение в образовательных учреждениях, но и систему

дополнительного профессионального образования. Поэтому вхождение в профессиональное сообщество выпускника высшего образовательного учреждения возможно путем профессиональной подготовки по программам обучения и аттестации профессиональных бухгалтеров. При этом практикующий бухгалтер должен систематически изучать изменения законодательных и нормативных актов, проходить курсы повышения квалификации, участвовать в семинарах и круглых столах. Только такой подход к своей профессиональной карьере является залогом успеха практикующего бухгалтера.

Составляющие элементы бухгалтерского дела включают следующие этапы, различающиеся по функциям бухгалтера и объектам их приложения, а также обеспечивающие связь с этапами жизненного цикла хозяйствующего субъекта в процессе осуществления выбранного вида (видов) экономической деятельности:

- I этап - создание экономического субъекта;

- II этап- организация ведения бухгалтерского учета и его постановка;

- III этап- документирование фактов хозяйственной жизни, обобщение и систематизация информации и использование её для составления отчетности;

- IV этап – аналитическая работа: оптимизация условий хозяйствования и системы налогообложения, обеспечение непрерывности деятельности либо при необходимости учетное обеспечение реорганизации экономического субъекта;

- V этап– осуществление процедур архивного дела;

- VI этап– повышение квалификации и переподготовка;

- VII этап – выполнение контрольных функций и взаимодействие с внешними контролирующими органами.

Более подробная характеристика указанных этапов бухгалтерского дела, раскрывающая сущность и содержание этого непрерывного процесса регистрации информации о жизнедеятельности экономического субъекта, представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Характеристика этапов бухгалтерского дела

Этапы бухгалтерского дела	Характеристика этапа бухгалтерского дела
1	2
1. Создание экономического субъекта	Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель отвечают критериям субъекта бухгалтерского дела. Государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей имеет четкие правила и определяет начало хозяйственной деятельности, при осуществлении которой возникает необходимость вести бухгалтерский учет
2. Организация ведения бухгалтерского учета и его постановка	Руководитель созданного экономического субъекта решает вопрос организации ведения бухгалтерского учета, выбирая из предложенных вариантов. При этом главный бухгалтер формирует учетную политику, осуществляя постановку бухгалтерского учета
3. Документирование фактов хозяйственной жизни, обобщение и систематизация информации в регистрах, использование её для составления отчетности	Документ является основой ведения бухгалтерского учета, двойная запись - специфический прием систематизации информации в системе счетов бухгалтерского учета, регистры группируют и обобщают однородную информацию, что предоставляет возможность для последующего её отражения в соответствующих формах отчетности
4. Аналитическая работа	Регистрация фактов хозяйственной жизни организации и их систематизация в бухгалтерской (финансовой), статистической, налоговой и других видах отчетности позволяет анализировать результаты хозяйственной деятельности, делать выводы об ее эффективности и принимать оправданные решения, соотнося их с реалиями рыночной экономики
5. Осуществление процедур, направленных на соблюдение требований архивного дела	Важная составляющая бухгалтерского дела, без которой невозможно сохранить полезную в будущем информацию и использовать ее по соответствующему назначению
6. Повышение квалификации и переподготовка	Динамичное развитие законодательных, нормативных, технических средств регулирования бухгалтерского учета и предоставления отчетности требует постоянной актуализации знаний, умений и профессиональных навыков. Поэтому квалифицированная подготовка профессиональных кадров, понимание ими требований, предъявляемых к учету и отчетности, является залогом успеха функционирования не только отдельно взятого экономического субъекта, но и государства в целом
7. Выполнение контрольных функций и взаимодействие с внешними контролирующими органами	Существуют предпосылки для обязательного аудита экономических субъектов, для ревизии со стороны государственных органов, но и проверки по инициативе профессионального бухгалтера тоже должны иметь место в бухгалтерском деле для поддержания эффективной системы внутреннего контроля

Как видно, внутреннее содержание составляющих элементов бухгалтерского дела основано на владении соответствующими компетенциями и навыками, а также учетными технологиями и систематическом повышении квалификации. Поэтому получение высшего образования - это только начальная ступень в профессиональной карьере, с которой начинается становление профессионального бухгалтера.

При этом содержание бухгалтерского дела неразрывно связано с задачами бухгалтерского учета, с этапами деятельности бухгалтерской службы организации и профессиональными компетенциями главного бухгалтера.

Любые компетенции специалиста формируются на основании полученных им знаний. В бухгалтерском деле необходимы не только теоретические познания, но и прикладные умения. Если в международной практике бухгалтерское дело рассматривается как комплекс знаний экономики, права и математики, то для российской практики характерно рассматривать бухгалтерское дело как комплекс знаний финансового, управленческого и налогового учета, МСФО, аудита, анализа и норм профессиональной этики [55].

Обобщая вышеизложенное приходим к выводу о том, что сущность бухгалтерского дела и его содержание составляют не только трудовую функцию профессионального бухгалтера. Это процесс осуществляемый в условиях, определенных видом экономической деятельности, отношением государства к субъектам хозяйствования, законностью оптимизации налоговой нагрузки предприятия, социальной ответственностью и многими другими факторами, расширяющими компетенции профессионального бухгалтера. Именно поэтому, так высока важность подготовки квалифицированного специалиста бухгалтерского дела не только в теории, но и на практике.

1.2 Исторические аспекты развития профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов в России и за рубежом

Концептуальной основой бухгалтерского дела является подготовка высококвалифицированных специалистов, профессионалов своего дела, которые при любых условиях выполнения трудовых функций соблюдают фундаментальные принципы профессионального поведения.

Участие главного бухгалтера в профессиональных объединениях повышает его статус и способствует профессиональному росту. Поэтому ниже изложены исторические аспекты развития профессиональных объединений в нашей стране.

В феврале 1990 года в СССР было учреждено первое из ныне действующих профессиональных объединений - Ассоциация бухгалтеров. Основная задача Ассоциации состояла в оказании методической помощи работникам бухгалтерского учета и контроля. Предполагалось также, что Ассоциация будет участвовать в разработке нормативных актов по бухгалтерскому учету, контролю и экономическому анализу деятельности предприятий и разъяснять их практикующим бухгалтерам.

Ассоциация выступала не как узкопрофессиональная, а как массовая организация. Ее устав допускал два вида членства: индивидуальное (для физических лиц) и коллективное (для организаций). Индивидуальными членами Ассоциации могли быть граждане СССР, признающие устав, участвующие в ее деятельности и уплачивающие членские взносы. Она принимала в свои ряды представителей всех экономических специальностей, научных работников и преподавателей вне зависимости от возраста, уровня образования и стажа работы. В нее допускались студенты вузов и учащиеся средних специальных учебных заведений. Коллективными членами Ассоциации могли стать практически любые предприятия, учреждения и организации, включая министерства, ведомства, НИИ, учебные заведения.

С распадом Советского Союза Ассоциация бухгалтеров СССР была преобразована в Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов СНГ. К 1993 году она

объединила на основе коллективного членства все ассоциации бухгалтеров новых независимых государств, присоединившихся к СНГ. В настоящее время это профессиональное объединение носит название Международная общественная организация «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АБиАС).

В период создания Ассоциации в 90-е годы XX века назрела необходимость в новой системе подготовки и повышения квалификации, которая связана с появлением спроса на услуги бухгалтеров, способных работать в негосударственных структурах, в том числе с иностранными инвестициями, которым собственник мог доверить учет имущества, капитала и обязательств.

Поэтому в 1993 году была предложена концепция развития бухгалтерского образования в России. Она была изложена в докладе, подготовленном для Международного консультативного комитета по учету и аудиту при Верховном Совете Российской Федерации и в рамках программы Миссии Всемирного банка по подготовке кадров в России.

Предусматривалась подготовка бухгалтеров по четырем уровням квалификации: бухгалтер с начальным профессиональным образованием (бухгалтер-счетовод); бухгалтер со средним специальным профессиональным образованием (бухгалтер-техник); бухгалтер с высшим профессиональным образованием (бухгалтер-экономист); бухгалтер, имеющий не только высшее образование, но и дополнительную квалификацию и практические профессиональные навыки (профессиональный бухгалтер и аудитор).

Большой опыт образовательной деятельности к тому времени имела Ассоциация бухгалтеров и аудиторов СНГ, осуществлявшая подготовку и повышение квалификации бухгалтеров и аудиторов на базе Академии народного хозяйства при Правительстве РФ и МГУ им. М.В. Ломоносова.

В 1996 году было принято Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров (утверждено Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России 15 февраля 1996 г., № 16-02-26-02 и Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ 8 февраля 1996 г.).

Первые практические шаги по созданию Института профессиональных

бухгалтеров России (ИПБ) были предприняты в начале 1997 года. В феврале этого же года состоялось собрание учредителей новой организации, а спустя два месяца (28 апреля) - ее государственная регистрация. Первым президентом Института был избран доктор экономических наук, профессор Ярослав Вячеславович Соколов.

Аттестация профессиональных бухгалтеров полностью перешла в ведение Института, начиная с 1998 года. В настоящее время физические лица, желающие получить квалификационный аттестат профессионального бухгалтера, должны вступить в Институт на правах ассоциированного члена. На этом этапе ИПБ России через учебно-методические центры помогает им повысить свою квалификацию по утвержденной программе и подготовиться к сдаче экзаменов на аттестат профессионального бухгалтера. Получение аттестата дало профессиональным бухгалтерам возможность автоматически стать действительными членами ИПБ. Молодым специалистам (до 35 лет), не обладающим достаточным опытом работы, присваивается статус «член ИПБ России - молодой бухгалтер».

Для бухгалтеров очень важны легитимность аттестата профессионального бухгалтера и обоснование необходимости его получения. В 2003 году Министерство финансов Российской Федерации совместно с Министерством труда и социального развития Российской Федерации подготовило новые квалификационные характеристики должностей «главный бухгалтер» и «финансовый директор». Согласно постановлению Минтруда России от 12 ноября 2003 г. № 75 эти специалисты должны были иметь высшее профессиональное (экономическое) образование, стаж бухгалтерско-финансовой работы, в том числе на руководящих должностях, не менее пяти лет и аттестат профессионального бухгалтера. Данные рекомендации не обязательны для исполнения, и это понятно, так как не каждое малое предприятие, имеет возможность иметь в штате организации бухгалтера с высшим образованием. Вместе с тем Минтруд России акцентирует внимание руководителей организаций на предпочтительность сотрудничества с главными бухгалтерами, которые прошли дополнительную подготовку, постоянно повышают свою квалификацию и соблюдают кодекс этики профессионального

бухгалтера.

Начало еще одному направлению деятельности ИПБ России - разработке нормативных актов в области бухгалтерского учета и аудита было положено в 1998 году. Постановлением Правительства РФ за № 283 (от 6 марта 1998 г.) была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В этом документе, впервые в российской истории, за профессиональными объединениями бухгалтеров было закреплено право участия в разработке нормативных документов. «По мере становления бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, степень участия профессиональных организаций в регулировании вопросов бухгалтерского учета возрастет. При этом будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России». Таким образом, был взят курс на отказ от государственной монополии в сфере регулирования бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 71 Конституции РФ официальный статистический и бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации. Это означает, что право регулирования бухгалтерского учета принадлежит органам государственной власти.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» 129-ФЗ возложил общее методологическое руководство бухгалтерским учетом на Правительство РФ (ст. 5). Оно, в свою очередь, делегировало эту функцию Министерству финансов России. Разработкой нормативных документов по бухгалтерскому учету в Минфине России занимается Департамент регулирования финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета.

С утверждением Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности ИПБ России получил возможность представлять интересы профессиональных бухгалтеров - членов Института в законотворческом процессе.

При участии ИПБ России были разработаны Положения по

бухгалтерскому учету. Институт выступил также одним из разработчиков Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н); подготовки комментариев к ним и справочника корреспонденции счетов. Наиболее весомым стал вклад ИПБ в создание отраслевых методических рекомендаций, методик и положений, разъясняющих федеральные стандарты.

В 2003 году в рамках административной реформы был проведен мониторинг функций органов государственной власти, в том числе Минфина России. В октябре 2003 года Правительство РФ приняло решение о передаче части функций Минфина России в области регулирования бухгалтерского учета профессиональным объединениям.

Идеи административной реформы нашли отражение в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180. В будущем предполагалось разделить полномочия органов государственной власти и профессионального сообщества в области регулирования бухгалтерского учета. Функции регулирования бухгалтерского учета могут осуществлять авторитетные и признанные бухгалтерским сообществом объединения, например ИПБ России.

Это отражено в настоящее время в новом Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, вступившем в действие с 1 января 2013 года.

Одной из задач ИПБ России является также содействие становлению и развитию профессиональной этики бухгалтера. Учредителями данного института являются ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. ИПБ функционирует при поддержке Министерства финансов РФ для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии.

Впервые в России ИПБ объединило аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также представителей руководителей и ведущих

специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента. Предполагается, что все эти специалисты, вступившие в ряды некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров», будут соблюдать требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что теперь и в России требования к бухгалтерской профессии приближаются к тем, которые поставлены перед представителями данной профессии в экономически развитых странах мира.

Профессиональных бухгалтеров можно разделить на две большие группы по степени их влияния на характер работы и соблюдение в ходе ее выполнения профессиональных требований (рисунок 2).

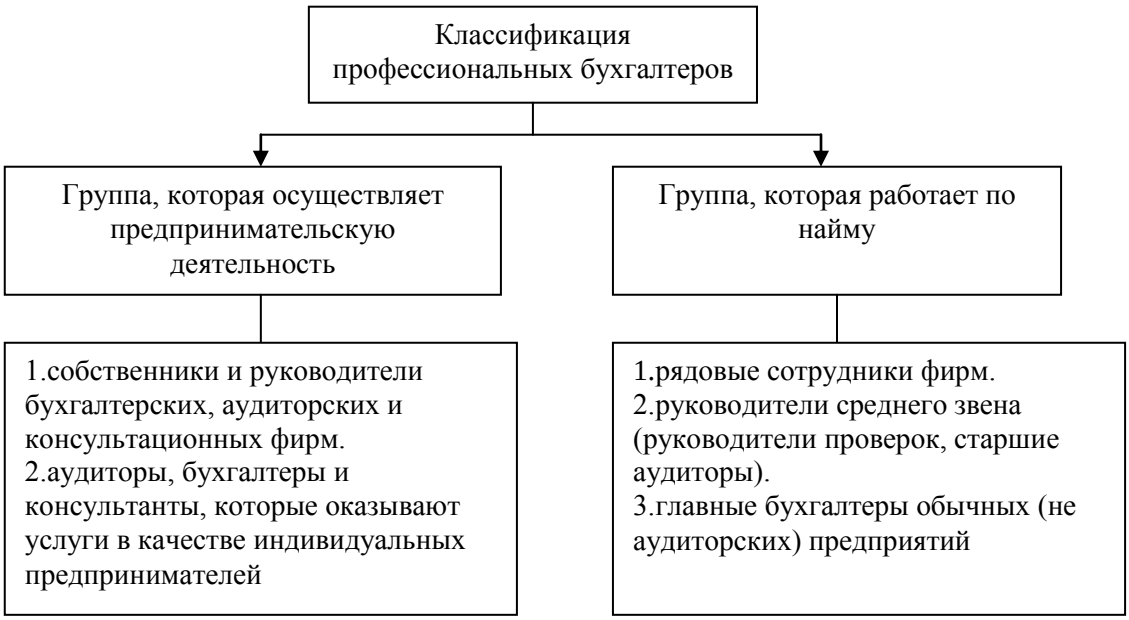


Рисунок 2 - Классификационные группы профессиональных бухгалтеров

Профессиональные бухгалтеры первой группы имеют возможность непосредственно влиять как на объем, содержание и характер оказываемых профессиональных услуг, так и на принятие или отклонение клиента как

такового. Именно от этих профессиональных бухгалтеров (если все они будут действовать в соответствии с едиными принципами) будет зависеть, получат ли нарушители законов и моральных норм профессиональную бухгалтерскую помощь и поддержку.

Профессиональные бухгалтеры, входящие во вторую группу не имеют возможностей влияния на политику соответствующих бухгалтерских, аудиторских или консультационных фирм. С одной стороны, они обязаны подчиняться служебной дисциплине и выполнять распоряжения непосредственного руководителя в соответствии со структурой управления в организации. С другой стороны, должны выполнять требования, предъявляемые к бухгалтерской профессии.

К одним из основных задач ИПБ России относятся:

- объединение в одну профессиональную организацию профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также повышение статуса и престижа профессии;

- совершенствование бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу;

- создание системы профессионального образования бухгалтеров на основе международных стандартов образования Международной федерации бухгалтеров (1FAC);

- вовлечение молодых бухгалтеров в сообщество профессионалов;

- представление и защита прав и законных интересов членов ИПБА России;

- оказание квалифицированных консультационных услуг по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения.

Миссия ИПБ России - создание условий для профессионального развития бухгалтеров и аудиторов, представление и защита интересов профессионального сообщества на национальном и международном уровне.

В основе деятельности ИПБ России лежат принципы:

- профессионализма - как особого набора качеств специалиста, определяющих его высокую компетентность, стремление к постоянному развитию и соответствию строгим этическим требованиям;

- единства - добровольного сплочения коллег, заинтересованных во взаимовыгодном сотрудничестве и поддержке, формировании сильной, успешной и заслуживающей доверия профессии.

Сегодня ИПБ России является организацией федерального масштаба. Региональная сеть ИПБ России объединяет: около 1500 сертифицированных преподавателей; более 1000 крупных организаций; 68 территориальных институтов; более 320 центров подготовки.

Ежегодно около 10 000 кандидатов в члены ИПБ России сдают экзамены в режиме реального времени, более 70 000 членов ИПБ России проходят повышение профессионального уровня. За время существования ИПБ России была проведена переподготовка более 240 000 профессиональных бухгалтеров.

ИПБ России: разрабатывает и актуализирует программы подготовки и повышения профессионального уровня бухгалтеров и методическое обеспечение реализации этих программ; организует тренинги, семинары, конгрессы, профессиональные конкурсы; взаимодействует с деловым сообществом и крупнейшими вузами страны и объединениями работодателей; производит экспертную оценку проектов законов и нормативных документов в области бухгалтерского учета, налогообложения, высшего образования; сотрудничает с международными и национальными зарубежными объединениями бухгалтеров и аудиторов.

Вся информация, которая может заинтересовать профессионального бухгалтера или претендента на это звание находится на официальном сайте данного профессионального объединения www.ipbr.org.ru [99].

Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с планом мероприятий, по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, принято решение о тесном сотрудничестве с профессиональным сообществом.

Поддерживая инициативу Минфина, было создано Всероссийское профессиональное объединение крупнейших профессиональных организаций и аттестованных высококвалифицированных специалистов России – Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов (НКБФЭ)**.** Участие в деятельности Национального комитета принимают: ФНС России, Министерство финансов РФ, МЭРТ РФ, Госдума и Правительство России.

Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов (НКБФЭ) создан для:

- объединения в единую профессиональную организацию и координации деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета и финансово-экономического профиля;

- организации и проведения аттестации и сертификации специалистов в области бухгалтерского учета, финансово-экономического профиля в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;

- разработки методологии и методики бухгалтерского учета;

- совершенствования профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом и т.д.;

- формирования положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансово-экономического профиля и т.п.;

- защиты интересов специалистов в законодательных и исполнительных органах власти, а также социальной защиты специалистов и т.д.

Учредителем НКБФЭ является Всемирная организация по мировым и национальным стандартам аттестации и сертификации (WOWNSAC)**.** Национальный комитет зарегистрирован Министерством финансов России (ФНС РФ) и Министерством юстиции России (ФРС РФ).

Всемирная организация по мировым и национальным стандартам аттестации и сертификации (WOWNSAC) - научная организация, создана в целях:

- разработки мировых и национальных стандартов, квалификационных требований, требований, правил и порядка проведения аттестации и сертификации, обучения и повышения квалификации, присвоения степеней и званий;

- внедрения в мировую практику новых форм и методов организации проведения аттестации и сертификации;

- взаимодействия с ЮНЕСКО, ВТО, ООН и другими международными и национальными организациями по вопросам внедрения аттестации и сертификации, установления международных и национальных стандартов, квалификационных требований, порядка проведения аттестации и сертификации, присвоения степеней и званий;

- международной координации деятельности организаций по аттестации и сертификации;

- методологической и информационной поддержки внедрения и применения методов организации проведения аттестаций и сертификаций;

- осуществления профессионального общественного надзора за процессом внедрения и применения новых форм и методов организации проведения аттестаций и сертификаций;

Официальным представителем Всемирной организации по мировым и национальным стандартам аттестации и сертификации в Российской Федерации, является Высшее международное агентство по аттестации и сертификации.

Национальный комитет бухгалтеров, финансистов и экономистов создан на основе Конституции России, в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным Законом России «О некоммерческих организациях», в рамках антимонопольного законодательства, для обеспечения здоровой конкуренции среди других профессиональных объединений,

проводящих аттестацию специалистов и возможности альтернативного выбора для бухгалтеров.

Национальный комитет объединяет квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета и финансово-экономического профиля, специализированные учебные, научные, профессиональные организации и профессиональные объединения. В Национальный комитет влилось крупнейшее профессиональное объединение России - Национальная Гильдия Профессиональных Бухгалтеров, объединяющая более 150 тысяч высококвалифицированных специалистов.

Членство в Национальном комитете бухгалтеров, финансистов и экономистов – почетно. Национальный комитет имеет генеральную лицензию и аккредитацию Всемирной организации по мировым и национальным стандартам аттестации и сертификации.

Национальным комитетом бухгалтеров, финансистов и экономистов разработана и утверждена Всероссийская ежегодная программа аттестации, которая состоит из пяти различных аттестационных положений. Аттестация бухгалтеров проводится в целях повышения профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг. К аттестации допускаются только специалисты, имеющие экономическое образование. Бухгалтеры могут принять участие в заочном и очном тестировании, или сдать письменно-устные экзамены по специальности непосредственно в профессиональном объединении или в аккредитованных учебных организациях. Успешно прошедшим аттестацию, выдаются Сертификаты о прохождении тестирования или о сдаче экзаменов, утвержденного НКБФЭ образца. Вся информация о деятельности Национального комитета бухгалтеров, финансистов и экономистов и о порядке аттестации находится на сайте www.nkbfe.ru [100].

Наряду с профессиональными объединениями бухгалтеров в России функционируют и профессиональные объединения аудиторов.

Первая попытка внедрения аудита в России предпринималась Петром 1.

Согласно указу Петра I, должность аудитора появилась в армии в 1716 году.

Первые общественные объединения аудиторов ведут свою историю с начала 90-х годов XX в., времени, когда активизировался процесс создания совместных предприятий, коммерческих банков и акционерных обществ.

Начало современной аудиторской деятельности было положено рядом нормативно-правовых актов. 13 января 1987 года Совет министров СССР издал два постановления, регулирующих порядок создания и деятельности на территории СССР совместных предприятий (СП). Эти документы предусматривали обязательную проверку финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности СП в целях определения правильности налогообложения. Осуществление проверки возлагалось на «советскую хозрасчетную аудиторскую организацию».

В том же году было учреждено акционерное общество по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит». Председателем Совета директоров Общества был избран Станислав Михайлович Борисов. Совет Министров наделил АО «Инаудит» широкими правами, в том числе по проверке бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет и других документов СП, проверке наличия у них денежных сумм и ценных бумаг, наличия и правильности расходования материальных ценностей. Аудиторская компания имела возможность получать от учреждений Госбанка СССР и других кредитных учреждений необходимые сведения, справки, копии документов, связанные с операциями соответствующих предприятий и организаций, данные состоянии счетов и оборотов по ним; о состоянии кредитов; требовать от других учреждений и организаций отчетность и иную документацию в согласованных объемах.

В современных условиях количество аудиторских организаций значительно выросло. Данный вид предпринимательской деятельности дает большие возможности для реализации профессиональной компетентности.

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» дает следующее определение аудиторской деятельности

(аудиторским услугам) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудиторская организация - коммерческая организация, которая не может осуществлять свою деятельность, если не является членом саморегулируемой профессиональной организации [5].

На территории Российской Федерации зарегистрированы следующие профессиональные объединения аудиторов:

- Аудиторская палата России;
- НП «Аудиторская Ассоциация Содружество»;
- Московская аудиторская палата;
- Российская коллегия аудиторов;
- Институт профессиональных аудиторов и др.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.10.2009 г. № 455 Аудиторская Палата России стала первой саморегулируемой организацией, сведения о которой внесены в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Организационные принципы Аудиторской Палаты России следующие:

- членство юридических лиц – аудиторских организаций и физических лиц - аттестованных аудиторов;
- наличие эффективно работающей системы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций – членов СРО Аудиторская Палата России за применением в их деятельности установленных правил (стандартов) аудиторской деятельности, норм профессиональной этики и законодательства Российской Федерации;
- финансирование деятельности за счет членских взносов.

Деятельность СРО Аудиторская Палата России в нашей стране осуществляется с 1995 года.

Региональная сеть СРО Аудиторская Палата России представлена 81 регионами Российской Федерации, в которых решением Общих собраний членов создаются Региональные отделения. В СРО Аудиторская Палата России в настоящее время создано 58 Региональных отделений. Деятельность Региональных отделений организована по семи Региональным филиалам, созданным в территориальных (федеральных) округах Российской Федерации (Центральный, Северо-Западный, Южный, Приволжский, Уральский, Сибирский, Дальневосточный), которые зарегистрированы по месту их нахождения.

Основной источник финансирования деятельности СРО «Аудиторская Палата России» составляют вступительные и членские взносы, что является одним из важных критериев оценки деятельности профессионального саморегулируемого объединения. Взносы расходуются в соответствии со сметой (бюджетом), утвержденным Съездом членов СРО данной организации.

Органами управления СРО « Аудиторская Палата России» являются:

1) Съезд членов СРО «Аудиторская Палата России» - высший орган управления;

2) Центральный Совет СРО «Аудиторская Палата России»- постоянно действующий коллегиальный орган управления;

3) Генеральный директор СРО Аудиторская Палата России.

Органы управления осуществляют управление деятельностью СРО «Аудиторская Палата России» в соответствии со своей компетенцией, определенной Уставом.

Участие представителей СРО «Аудиторская Палата России» в работе организаций, регулирующих аудиторскую деятельность:

- Совет и Рабочий орган Совета по аудиторской деятельности при Минфине России;

- Совет по аудиторской деятельности Общероссийской Общественной организации «Деловая Россия»;

Организация работы Комитетов СРО « Аудиторская Палата России»:

- Комитет по контролю качества;

- Дисциплинарный комитет;

- Комитет по профессиональной и корпоративной этике;

- Комитет по стандартизации аудиторской деятельности и аудиторской практике;

- Комитет по профессиональному образованию;

- Комитет по международным связям;

- Комитет по вопросам обязательного аудита;

- Комитет по правовым вопросам;

- Комитет по бюджету и отчетности;

- Комитет по малому бизнесу;

- Комитет по информационной политике;

- Комитет по аннулированию квалификационных аттестатов аудиторов.

Профессиональная деятельность СРО «Аудиторская Палата России» организуется в рамках указанных Комитетов, которые создаются решением Центрального Совета. Их деятельность организуют председатели Комитетов, назначенные также Центральным Советом Аудиторской Палаты России. В соответствии с направлениями деятельности в Региональных филиалах СРО Аудиторская Палата России создаются соответствующие Комиссии.

Аудиторской Палатой России разработана и внедрена с 2002 года система внешнего контроля качества работы аудиторских организаций - членов данной саморегулируемой организации и применения в их деятельности установленных правил (стандартов) аудиторской деятельности, норм профессиональной этики и законодательства Российской Федерации. Аудиторская Палата России удостоена Диплома «Гарантия качества и безопасности» по результатам международного конкурса «Национальная

безопасность 2007 года» за активное практическое внедрение системы контроля качества аудиторской деятельности в Российской Федерации.

В структуре Аудиторской Палаты России создан Департамент контроля качества, обеспечивающий организацию проведения проверок по контролю качества членов этой организации, поэтому с 1 августа 2009 года в штатное расписание палаты введены должности главных экспертов по контролю качества.

Компенсационный фонд СРО «Аудиторская Палата России» создан в соответствии с действующим законодательством. Взносы в Компенсационный фонд для членов СРО установлены в размере 3 тысячи рублей для индивидуальных аудиторов и аудиторов - физических лиц и 5 тысяч рублей для юридических лиц.

СРО «Аудиторская Палата России» является единственным учредителем Некоммерческого негосударственного образовательного учреждения дополнительного профессионального образования «Институт повышения квалификации Аудиторской Палаты России» (ИПК АПР).

На официальном сайте Аудиторской палаты России http://sroapr.ru [101] отражена вся информация о данном профессиональном объединении и его деятельности.

Некоммерческое партнерство «Аудиторская Ассоциация Содружество» создано по инициативе Международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АБиАС). АБиАС была образована в 1989 году и стала общеизвестным и признанным в России профессиональным объединением ученых и практиков бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа.

НП «Аудиторская Ассоциация Содружество» является организацией, объединяющей физических и юридических лиц, занимающихся аудиторской деятельностью, имеющих позитивную деловую репутацию и обладающих такими качествами, как честность, объективность и независимость. Члены НП «Аудиторская Ассоциация Содружество» - это специалисты и руководители с

большим опытом работы по направлениям общего, банковского, страхового и инвестиционного аудита, носители бесценных знаний в области бухгалтерского учета, МСФО, права, оценки и консалтинга.

Основой деятельности данного некоммерческого партнерства является позиционирование членов объединения как уникальных специалистов в своей области, популяризация профессии среди пользователей аудиторскими услугами, оказание методологической помощи в целях повышения качества их профессиональной деятельности, оказание содействия в подборе кадров, корпоративной защите интересов членов партнерства и других вопросах, связанных с их текущей деятельностью.

НП «Аудиторская Ассоциация Содружество» несет профессиональную ответственность за деятельность своих членов и обеспечение обратной связи, в том числе путем прямого диалога с ними и является с 2014 года ассоциированным членом МФБ, полностью разделяет миссию, ценности и видение МФБ.

Вся необходимая информация о данном профессиональном объединении и его деятельности отражена на официальном сайте НП «Аудиторская Ассоциация Содружество» http://www.auditor-sro.org [102].

Саморегулируемая организация аудиторов Некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата» создана в соответствии с законодательством Российской Федерации 15 октября 1992 года.

Целью СРО НП «Московская аудиторская палата» является обеспечение условий осуществления аудиторской деятельности, защита прав и законных интересов своих членов, содействие развитию и совершенствованию аудиторской профессии, увеличению профессионального потенциала аудиторских кадров.

Основные функции данной саморегулируемой организации включают:

- изучение, обобщение и распространение прогрессивного опыта аудиторской деятельности, участие в разработке стратегии развития аудита в России;

- развитие региональной сети во всех субъектах Российской Федерации;

- разработка предложений по развитию и совершенствованию правового регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского, налогового законодательства;

- осуществление независимых экспертиз проектов нормативных актов в области аудита;

- осуществление независимых экспертиз обоснованности и законности применения налоговыми органами к хозяйствующим субъектам различного рода санкций;

- издание справочников, информационных и учебно-методических материалов по вопросам, входящим в компетенцию организации;

- оказание членам СРО НП «Московская аудиторская палата» правовой, организационной и иной консультационной помощи в рамках уставной деятельности;

- установление профессиональных и этических правил и норм аудиторской деятельности и контроль их соблюдения членами СРО НП «Московская аудиторская палата» в установленном порядке;

- содействие членам СРО в профессиональной подготовке и повышении квалификации;

- организация различных форм обучения аудиторов, участие в разработке учебных планов и программ обучения аудиторов, а также программ проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора;

- ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций - членов СРО НП «Московская аудиторская палата»;

- разработка методических материалов для осуществления аудиторской деятельности и стандартов аудиторской деятельности;

- представление законных интересов своих членов в государственных, общественных и иных органах, содействие урегулированию имущественных споров между аудиторскими организациями и их клиентами по их просьбе;

- организация и проведение конференций и семинаров по вопросам налогового законодательства и аудиторской деятельности;

- взаимодействие с аудиторскими организациями и некоммерческими объединениями, аудиторами и специалистами, учебными заведениями как российскими, так и зарубежными, установление и развитие деловых связей и контактов с зарубежными аудиторскими организациями, участие в работе международных организаций;

- формирование системы поощрения наиболее активных членов СРО НП «Московская аудиторская палата», руководителей и специалистов.

СРО НП «Московская аудиторская палата» является Ассоциированным Членом Международной Федерации бухгалтеров (IFAC) с 24.11.2013 г.

Официальный сайт СРО НП «Московская аудиторская палата» http://www.m-auditchamber.ru [103], информация которого доступна всем заинтересованным пользователей по вопросам о данном профессиональном объединении и его деятельности.

Некоммерческое партнерство «Российская Коллегия аудиторов» является саморегулируемым аудиторским объединением, аккредитованным при Министерстве финансов Российской Федерации (Приказ МФ РФ № 145 от 16.07.02 г., Свидетельство об аккредитации РКА № 5 от 17.07.02 г. и Свидетельство № 11 от 25 января 2007 года).

НП «Российская Коллегия аудиторов» создано в результате реорганизации Общероссийской общественной организации «Российская Коллегия аудиторов», учрежденной 17 июня 1992 года, зарегистрированной Министерством Юстиции Российской Федерации 23 ноября 1992 года, и является ее правопреемником. Это изменение организационно-правовой формы дает возможность одновременного членства в Коллегии как физических, так и юридических лиц.

Значительным событием в жизни НП «Российская Коллегия аудиторов» стало объединение с Национальной Федерацией консультантов и аудиторов – организацией, которая с момента своего создания в 2000 году шла по жизни

единым курсом с НП «Российская Коллегия аудиторов», осуществляя реализацию Общей Программы развития.

НП «Российская Коллегия аудиторов» является членом Торгово-промышленной палаты РФ и членом Российского Союза Промышленников и Предпринимателей (РСПП).

Укрепление и укрупнение НП «Российская Коллегия аудиторов» происходит также через присоединение к ней региональных объединений бухгалтеров и аудиторов.

Членами НП «Российская Коллегия аудиторов» могут быть физические и юридические лица, осуществляющие аудиторскую, бухгалтерскую или финансовую деятельность, принимающие участие в деятельности НП «Российская Коллегия аудиторов» и уплачивающие в установленном порядке вступительные и членские взносы.

В НП «Российская Коллегия аудиторов» установлено обязательное для всех членов выполнение стандартов аудиторской деятельности и профессиональной этики и осуществляется систематический контроль за качеством их соблюдения.

Все годы своей деятельности НП «Российская Коллегия аудиторов» с честью несла репутацию активной профессиональной организации, эффективно содействующей развитию и укреплению аудита в России. Практически во всех значительных мероприятиях, проводимых по вопросам аудиторской деятельности, НП «Российская Коллегия аудиторов» принимала деятельное участие.

Среди наиболее значительных проектов были: участие в подготовке предложений к законодательным актам, регулирующим аудиторскую деятельность; подготовка Концепции развития российского аудита и Программы деятельности Коллегии по ее реализации; разработка и внедрение аудиторских стандартов НП «Российская Коллегия аудиторов»; подготовка Кодекса профессиональной этики аудиторов; разработка основополагающих принципов и конкретных методик осуществления контроля качества

оказываемых аудиторских услуг; организация взаимодействия с государственными финансовыми и налоговыми органами, профильными министерствами; установление профессиональных контактов с ведущими зарубежными и крупными международными объединениями бухгалтеров и аудиторов.

Неизменным принципом деятельности Коллегии являлось и является тесное взаимодействие с регионами России. Деятельность НП «Российская Коллегия аудиторов» структурирована по 7-ми Территориальным Округам, в составе которых организована деятельность 54 Региональных Отделений. Созданная сеть региональных отделений обеспечивает возможность членам НП «Российская Коллегия аудиторов» успешно сотрудничать по укреплению своих позиций на рынке аудиторских услуг, а также эффективно взаимодействовать в целях дальнейшего развития аудиторской профессии. Численный потенциал объединения, вместе с присоединяющимися к нему региональными ассоциациями бухгалтеров и аудиторов, превышает сегодня 3,5 тысячи человек.

Высшим органом управления НП «Российская Коллегия аудиторов» является Общее собрание членов, созываемое не реже одного раза в три года. Постоянно действующим органом управления НП «Российская Коллегия аудиторов» является Центральный Совет, избираемый из числа членов НП «Российская Коллегия аудиторов», сроком на три года. Исполнительным органом НП «Российская Коллегия аудиторов», осуществляющим текущее руководство деятельностью, является Исполнительная дирекция. Контролирует деятельность НП «Российская Коллегия аудиторов» Ревизионная комиссия.

Профессиональную деятельность НП «Российская Коллегия аудиторов» проводят десять Комитетов, а в Территориальных округах действуют соответствующие Комиссии. Учебно-методический центр НП «Российская Коллегия аудиторов» уже более девяти лет проводит повышение квалификации аудиторов по вопросам общего, страхового и инвестиционного аудита, а также занимается повышением квалификации профессиональных бухгалтеров.

Активно проводятся выездные семинары на базе региональных отделений. Кроме общепринятых программ, повышение квалификации проходит также и по различным спецкурсам. УМЦ НП «Российская Коллегия аудиторов» проводит подготовку специалистов по МСФО и ГААП. В рамках реализуемых учебных курсов проводится подготовка специалистов к сдаче экзаменов для получения международных сертификатов по программам CAP и CIPA, разработанных с помощью иностранных институтов и одобренных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности Международной Федерации бухгалтеров. Внедрение в практику первой русскоязычной международной программы CIPA вызывает у бухгалтеров и аудиторов возрастающий интерес, поскольку она способствуют эффективному усвоению программы работы по МСФО.

В соответствии с новой редакцией Устава НП «Российская Коллегия аудиторов», ее членами могут быть специалисты, осуществляющие не только аудиторскую, но также бухгалтерскую и финансовую деятельность. В связи с этим, в НП «Российская Коллегия аудиторов» в настоящее время организуется проведение аттестации и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров, являющихся членами НП «Российская Коллегия аудиторов». Данный процесс привлек в объединение большое количество практикующих бухгалтеров.

Хорошо известно НП «Российская Коллегия аудиторов» в странах СНГ, с ведущими профессиональными объединениями которых она принимает участие в деятельности Международной Региональной Федерации бухгалтеров и аудиторов «Евразия» и Евроазиатского Совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов. НП «Российская Коллегия аудиторов» получило международное признание и в 2002 году была принята в Международную Федерацию бухгалтеров (IFAC) и в настоящее время является единственным в России Действительным членом IFAC. Подписаны соглашения и развивается сотрудничество с профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов Германии, Франции, Польши, Индии и Болгарии.

Представители НП «Российская Коллегия аудиторов» входят в состав Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, в Совет по аудиторской деятельности при Мэрии Москвы, в руководство ряда профессиональных ассоциаций и союзов, принимают участие в деятельности Советов по аудиту в различных субъектах Российской Федерации.

Аудит в России сегодня находится на этапе, во многом зависящем от успеха развития саморегулирования профессии. Принятые поправки к закону «Об аудиторской деятельности» предусматривают значительное расширение прав и обязанностей аудиторских объединений, устанавливают обязательное членство в них всех аудиторов и аудиторских организаций России.

НП «Российская Коллегия аудиторов» продуктивно работало над поправками к данному законопроекту. Представители объединения были включены в состав Рабочей группы Госдумы по подготовке проекта закона, в которой последовательно проводили линию на укрепление принципов саморегулирования аудиторской профессии, а также на максимальное сохранение положительного опыта, накопленного аудиторским сообществом за годы предыдущей работы. В настоящее время активно ведется деятельность по передаче функций регулирования аудиторской деятельности от государства к профессиональному сообществу, в том числе вопросы входа в профессию, аттестации, материальной ответственности, контроля качества, профессиональных стандартов аудиторской деятельности.

Постоянно происходит увеличение общего потенциала Российской Коллегии аудиторов, а также расширение созданной ей площадки профессионального общения специалистов по вопросам аудиторской деятельности и поиска решений сложных вопросов аудиторской практики.

Официальный сайт НП «Российская Коллегия аудиторов» http://www.rkanp.ru [104], где отражена вся информация о данном профессиональном объединении и его деятельности.

Некоммерческое партнерство «Институт Профессиональных Аудиторов» (ИПАР) получило статус саморегулируемой организации, внесенной в

государственный реестр СРО, 30 октября 2009 года.

На протяжении всего своего существования ИПАР действует под лозунгом «Наша цель – качество и саморегулирование». Последовательная политика в этом направлении убедила и государство и бизнес-сообщество в том, что рынок аудита способен развиваться в самых современных формах.

Учредителями ИПАР являются 25 компаний из 12 городов России.

С момента учреждения в июне 2000 года Институт ведет активную деятельность. В его состав фактически входят и сейчас юридически оформляют свою принадлежность к ИПАР не только московские аудиторские организации, но и Территориальные Институты Профессиональных Аудиторов в следующих городах России: Екатеринбург, Краснодар, Новосибирск, Пермь, Самара, Санкт-Петербург, Тюмень, Уфа, Южно-Сахалинск. Рассматриваются заявки на создание филиалов в других регионах.

Костяк Института составляют лучшие аудиторские компании страны, надежность которых многократно проверена высококвалифицированными контролерами качества ИПАР.

Число аттестованных аудиторов, документально подтвердивших свой сознательный выбор в пользу Института, уже к моменту сдачи документов в Минфин заметно превысило законодательную квоту. И поток желающих быть в ИПАР только ширится.

Организационная структура ИПАР позволяет Институту при небольшом аппарате проводить масштабную работу по всем вопросам, входящим в компетенцию СРО. Институт принимает участие в работе по Закону «Об аудиторской деятельности» и другим изменениям в законодательстве, в разработке процедур саморегулирования, включая программы распространения стандартов и контроль качества аудиторских услуг. Особое внимание уделяется мероприятиям, связанным с помощью членам ИПАР во всех аспектах их деятельности.

Более подробную информацию о деятельности Института профессиональных аудиторов можно найти на официальном сайте института http://www.e-ipar.ru [105].

Аудитор - это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов, при условии, что лицо, претендующее на его получение:

1) сдало квалификационный экзамен;

2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора проводит единая аттестационная комиссия, созданная саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном приказом Минфина России от 27 мая 2010 г. № 51н.

Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, установлен приказом Минфина России от 19 марта 2013 г. № 32н. Области знаний, по которым разработаны вопросы, предлагаемые претенденту на квалификационном экзамене, одобрены Советом по аудиторской деятельности. Перечень вопросов установлен Автономной некоммерческой организацией «Единая аттестационная комиссия».

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год [73].

Сведения об Автономной некоммерческой организации «Единая аттестационная комиссия» можно найти на официальном сайте http://www.eak-rus.ru [106].

Аудитор должен уметь критически оценивать весомость полученных аудиторских доказательств. Аудитор должен при этом внимательно изучать аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов [15] .

В настоящее время аудиторские организации должны соблюдать требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов, а именно:

- наличие в аудиторской организации не менее трех аудиторов;

- принадлежность аудиторам и (или) аудиторским организациям не менее 51 % уставного (складочного) капитала;

- наличие в составе коллегиального исполнительного органа аудиторской организации не менее 50 % аудиторов;

- наличие статуса аудитора у лица, являющегося единоличным исполнительным органом аудиторской организации.

Во всем мире активно идут процессы гармонизации национальных правил (стандартов) учета и отчетности, принимаются новые международные стандарты финансовой отчетности, утверждаются международные стандарты образования профессионального бухгалтера и пр.

Международное профессиональное сообщество бухгалтеров играет важную роль в принятии правительствами решений о дальнейшем развитии системы учета в странах и мире в целом, так как именно оно определяет систему подготовки кадров и развития профессиональной квалификации.

Международная координация учета ведется более ста лет. Начало ей было положено в 1904 году, когда в Сент-Луисе (США) прошел Первый международный конгресс бухгалтеров.

С этого времени и до второй мировой войны были проведены еще четыре конгресса: в Амстердаме (1926 г.); в Нью-Йорке (1929 г.); в Лондоне (1933 г.); в Берлине (1938 г.).

Начиная с первого послевоенного конгресса, прошедшего в 1952 году в Лондоне, было принято решение о проведении конгрессов каждые пять лет. Согласно этому решению были проведены конгрессы: в Амстердаме (1957 г.), в Нью-Йорке (1962 г.), в Париже (1967 г.), в Сиднее (1972 г.), в Мюнхене (1977 г.), в Мехико (1982 г.), в Токио (1987 г.), в Вашингтоне (1992 г.), в Париже (1997 г.).

Учреждены профессиональные институты в других странах, в частности:

- в Великобритании: ACCA (Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании), 1CAS (Институт присяжных бухгалтеров Шотландии), 1CAEW (Ассоциация присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса).

- в США: ААА (Американская ассоциация бухгалтеров), A1CPA (Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров) [58].

Существуют следующие международные профессиональные объединения:

- Международная федерация бухгалтеров (1FAC);

- Международный комитет бухгалтерских стандартов (1ASC);

- Международная ассоциация бухгалтерского образования и научных разработок (1AAER);

- Европейская ассоциация бухгалтеров (EAA);

- Международный координационный совет по методологии бухгалтерского учета и отчетности стран СНГ.

Глобальная политика в области финансовой отчетности и аудита в значительной степени определяется Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC), которая была основана 7 октября 1977 году с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных национальных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита.

В состав МФБ входят 175 действительных и ассоциированных членов из 130 стран и юрисдикций.

В сотрудничестве со своими членами МФБ защищает общественные интересы, содействуя внедрению высоких стандартов качества в деятельность аудиторов и бухгалтеров во всём мире.

Действительные и ассоциированные члены МФБ, являющиеся, главным образом, профессиональными национальными организациями в области аудита и бухгалтерского учета и финансовой отчетности, представляют интересы 2,8 миллиона аудиторов и бухгалтеров, занятых в государственном секторе, промышленности и торговле, правительстве и академических организациях.

Через комитеты, советы, входящие в состав МФБ, организация устанавливает международные стандарты в области этики, аудита, образования и бухгалтерской отчетности. МФБ также разрабатывает методические

рекомендации для профессиональных бухгалтеров, занятых в сфере предпринимательства, в малом и среднем бизнесе, а также для профессиональных бухгалтеров, практикующих в странах, где профессия находится на стадии становления. Кроме того, МФБ публикует свои положения по темам, представляющим общественный интерес.

Корпоративное управление МФБ построено таким образом, чтобы стимулировать прозрачность, облегчать взаимодействие с членами МФБ и проводить консультации с заинтересованными сторонами, а также обеспечивать эффективную работу МФБ.

Высший руководящий орган МФБ - Совет МФБ, в состав которого входят по одному представителю от каждого члена МФБ. Совет собирается один раз в год и отвечает за решение уставных и стратегических вопросов, а также утверждает Правление МФБ. В состав Правления МФБ входят специалисты из 18 стран мира, которые представляют международную аудиторско-бухгалтерскую профессию, обязующиеся добросовестно выполнять свои обязанности и действовать в интересах общества. Состав Правления избирается на трехлетний срок и отвечает за разработку политики и руководство деятельностью МФБ, внедрение различных программ и работу комитетов и комиссий МФБ. Правление заседает четыре раза в год.

Организационная структура МФБ представлена на рисунке 3.

МФБ видит свою миссию в дальнейшем развитии профессии бухгалтера во всем мире, содействии укреплению экономики разных стран, разработке и внедрении международных бухгалтерских стандартов и обосновании позиции по вопросам, входящим в непосредственную компетенцию профессии.

Членами МФБ являются национальные профессиональные аудиторские/бухгалтерские организации, получившие официальное признание в соответствии с законодательством или заслужившие авторитет в профессиональном сообществе в качестве профессиональных общепризнанных национальных организаций.

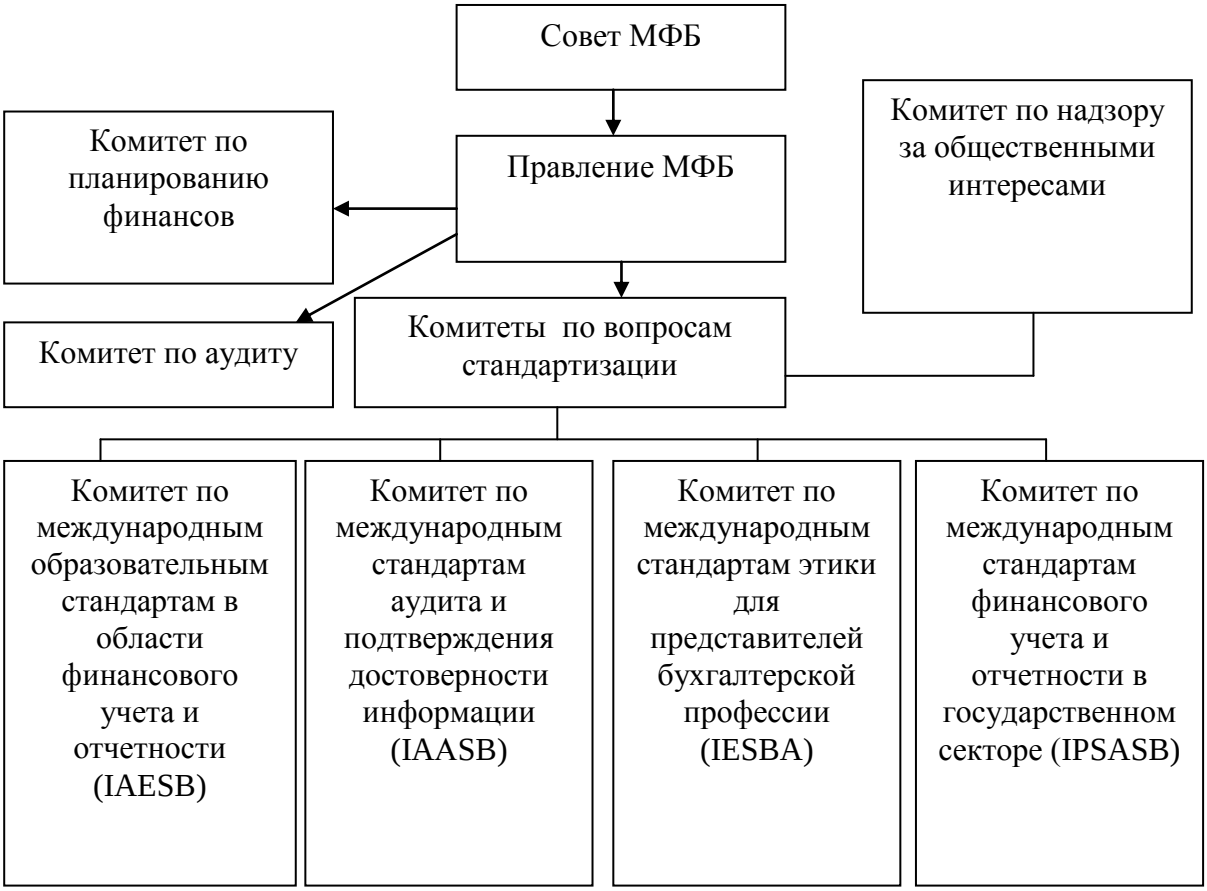


Рисунок 3 – Организационная структура Международной Федерации бухгалтеров

Членство в МФБ открыто для профессиональных аудиторских и бухгалтерских организаций, деятельность которых соответствует критериям, закрепленным корпоративными документами МФБ. Члены обязаны поддерживать стратегические цели и программы МФБ, регулярно подтверждать соблюдение ими обязательств, изложенных в заявлениях об обязательствах членов и вносить денежные взносы в соответствии с требованиями устава МФБ.

Положения об обязанностях членов МФБ издаются Советом МФБ. Они устанавливают требования, предъявляемые к действительным членам и ассоциированным членам для содействия, внедрения и помощи в применении международных стандартов, издаваемых МФБ и Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Положения устанавливают также

требования, применяемые к обеспечению контролю качества, к расследованию нарушений и мерам дисциплинарного взыскания.

МФБ последовательно проводит в жизнь принцип открытости членства. Поэтому структура и корпоративное управление МФБ предусматривают представление различных интересов ее членов и их взаимодействие со сторонними организациями, от которых зависит или которые влияют на деятельность профессиональных бухгалтеров и аудиторов [107].

В организационной структуре МФБ указаны комитеты по вопросам стандартизации, основные функции которых приведены в таблице 2.

Таблица 2 - Комитеты МФБ по вопросам стандартизации

Название комитета	Функции комитета
Комитет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB)	-Разрабатывает стандарты высокого качества в области аудита, обзорных проверок и других заданий по подтверждению достоверности информации, контроля качества и сопутствующих услуг; -Способствует гармонизации национальных и международных стандартов. Деятельность Комитета способствует повышению качества и достижению унификации практики предоставления бухгалтерских услуг во всем мире и укрепляет доверие общества к предоставляемой финансовой отчетности.
Комитет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (IAESB)	Комитет разрабатывает международные профессиональные образовательные стандарты в области финансового учета и отчетности: -Обучение, практический опыт и проверка профессиональных знаний; -Содержание и объем курсов повышения квалификации, которые необходимы для представителей бухгалтерской профессии.
Комитет по международным этическим стандартам для бухгалтеров (IESBA)	Комитет разрабатывает стандарты этики и методические рекомендации для профессиональных бухгалтеров. Деятельность Комитета направлена на то, чтобы организации-члены МФБ устанавливали высокие этические стандарты для своих членов и внедряли хорошую практику по применению этических норм в международном масштабе.
Комитет по международным стандартам финансового учёта и отчетности в государственном секторе (IPSASB)	Комитет разрабатывает стандарты финансового учёта и отчетности для организаций публичного сектора, распространяет положения и рекомендации, а также способствует обмену информацией между бухгалтерами и теми лицами, которые работают в государственном секторе (или зависят от работы государственного сектора).

Одним из самых важных для организации учета событий было создание Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

Комитет был основан в 1973 году по соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США.

В 1984 году было опубликовано мнение Лондонской фондовой биржи: всем иностранным корпорациям, желающим котировать свои ценные бумаги в Лондоне, было рекомендовано, придерживаться международных учетных стандартов.

Такое же мнение было высказано в 1985 году одной из крупнейших американских корпораций - «Дженерал Электрик», объявившей, что ее отчетность за 1984 год составлена в соответствии с национальными (GAAP) и международными (IAS) стандартами.

Начало сотрудничеству КМСФО с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) было положено в 1987 году.

На очередной ежегодной конференции МОКЦБ было принято решение о необходимости способствовать расширению практики использования международных стандартов в области учета и аудита.

В результате между КМСФО и МОКЦБ было подписано соглашение в 1993 году, в соответствии с которым компании, желающие получить котировку на фондовой бирже, должны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами учета.

В настоящее время стандартизацией учета помимо КМСФО занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам в области учета и отчетности при ООН и Рабочая группа по учетным стандартам Организации экономического сотрудничества и развития.

Правление КМСФО основало в 1981 году международную консультативную группу, включающую представителей международных организаций разработчиков и пользователей финансовой отчетности, а также

организаций, регулирующих биржевую деятельность и обращение ценных бумаг.

В консультативную группу входят также представители организаций, принимающих стандарты бухгалтерского учета, и наблюдатели из межправительственных организаций.

В настоящее время членами консультативной группы являются такие организации, как Международная федерация ценных бумаг и финансов, Международная ассоциация образования и исследований в области бухгалтерского учета, международные банковские ассоциации [58].

Профессиональная подготовка и профессиональное поведение специалиста по бухгалтерскому учету и аудиту имеют первостепенную важность. Для того чтобы оправдать ожидания общества, член ИПБ должен ставить перед собой четыре основные цели:

а) обеспечивать потребности общества в полноценной и достоверной информации;

б) достичь профессионализма с тем, чтобы работодатели и другие заинтересованные стороны были уверены, что они имеют дело с высококвалифицированными специалистами в своей области;

в) постоянно обеспечивать высокое качество работы и услуг;

г) завоевать доверие пользователей работ и услуг членов ИПБ с тем, чтобы эти пользователи были уверены, что этика члена ИПБ не позволит ему совершить недостойных поступков.

1.3 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

К органам, утверждающим нормативно-правовые акты различного уровня регулирования, относятся: Государственная Дума и Правительство Российской Федерации; Министерство финансов России; Центральный банк; саморегулируемые профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов и

другие органы.

В частности, в статье 11 Конституции Российской Федерации определен состав органов государственной власти. Государственную власть в Российской Федерации осуществляют Президент Российской Федерации, Федеральное Собрание (Совет Федерации и Государственная Дума), Правительство Российской Федерации, суды Российской Федерации.

В статье 84 Конституции определяются функции Президента Российской Федерации:

- вносить законопроекты в Государственную Думу;

- подписывать и обнародовать федеральные законы;

- обращаться к Федеральному Собранию с ежегодными посланиями о положении в стране, об основных направлениях внутренней и внешней политики государства.

Президент Российской Федерации издает указы и распоряжения. Указы и распоряжения Президента Российской Федерации обязательны для исполнения на всей территории Российской Федерации. Указы и распоряжения Президента Российской Федерации не должны противоречить Конституции Российской Федерации и федеральным законам.

Федеральные законы принимаются Государственной Думой. Федеральные законы принимаются большинством голосов от общего числа депутатов. Принятые Государственной Думой федеральные законы в течение пяти дней передаются на рассмотрение Совета Федерации. Федеральный закон считается одобренным Советом Федерации, если за него проголосовало более половины от общего числа членов этой палаты либо если в течение четырнадцати дней он не был рассмотрен Советом Федерации. В случае отклонения федерального закона Советом Федерации палаты могут создать согласительную комиссию для преодоления возникших разногласий, после чего федеральный закон подлежит повторному рассмотрению Государственной Думой. В случае несогласия Государственной Думы с решением Совета Федерации федеральный закон считается принятым, если при повторном

голосовании за него проголосовало не менее двух третей от общего числа депутатов Государственной Думы.

Обязательному рассмотрению в Совете Федерации, согласно статье 106 Конституции, подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы в области:

а) федерального бюджета;

б) федеральных налогов и сборов;

в) финансового, валютного, кредитного, таможенного регулирования, денежной эмиссии;

г) ратификации и денонсации международных договоров Российской Федерации;

д) статуса и защиты государственной границы Российской Федерации;

е) войны и мира.

Принятый федеральный закон в течение пяти дней направляется Президенту Российской Федерации для подписания и обнародования. Президент в течение четырнадцати дней подписывает федеральный закон и обнародует его. Если Президент в течение четырнадцати дней с момента поступления федерального закона отклонит его, то Государственная Дума и Совет Федерации в установленном Конституцией Российской Федерации порядке вновь рассматривают данный закон. Если при повторном рассмотрении федеральный закон будет одобрен в ранее принятой редакции большинством не менее двух третей голосов от общего числа членов Совета Федерации и депутатов Государственной Думы, он подлежит подписанию Президентом Российской Федерации в течение семи дней и обнародованию.

В соответствии со статьей 110 Конституции исполнительную власть в России осуществляет Правительство Российской Федерации, которое имеет следующие полномочия:

а) разрабатывает и представляет Государственной Думе федеральный бюджет и обеспечивает его исполнение; отчет об исполнении федерального бюджета; ежегодные отчеты о результатах своей деятельности;

б) обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики;

в) обеспечивает проведение в Российской Федерации единой государственной политики в области культуры, науки, образования, здравоохранения, социального обеспечения, экологии;

г) осуществляет управление федеральной собственностью;

д) осуществляет меры по обеспечению обороны страны, государственной безопасности, реализации внешней политики Российской Федерации;

е) осуществляет меры по обеспечению законности, прав и свобод граждан, охране собственности и общественного порядка, борьбе с преступностью;

ж) осуществляет иные полномочия, возложенные Конституцией, федеральными законами и указами Президента Российской Федерации.

На основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных законов, нормативных указов Президента Российской Федерации Правительство Российской Федерации издает постановления и распоряжения, обеспечивает их исполнение. Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации обязательны к исполнению на территории Российской Федерации.

Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется в соответствии со следующими основными принципами, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы;

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета [4, ст.20].

Уровни регулирования бухгалтерского учета и отчетности подразделяются:

- на законодательный уровень;
- методологический уровень (федеральные и отраслевые стандарты);
- методический уровень (методические указания и рекомендации);
- локальный уровень (стандарты экономического субъекта).

Характеристика выделенных уровней регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации приведена в таблице 3.

Таблица 3 – Уровни регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России

Уровни регулирования		Органы, принимающие участие в регулировании	Принимаемые документы
Законодательный		Президент России Государственная Дума, Федеральное собрание, Правительство РФ	Конституция, Кодексы, Федеральные законы, Указы Президента, Постановления Правительства РФ
Методологический	нормативный	Правительство РФ, Минфин России, Центральный банк России, Субъекты негосударственного регулирования	Постановления Правительства РФ, Указания ЦБ РФ, федеральные стандарты бухгалтерского учета
	отраслевой	Минфин России, Центральный банк России, Субъекты негосударственного регулирования	Отраслевые стандарты бухгалтерского учета применительно к различным видам экономической деятельности
Методический		Минфин России, Центральный банк России, ФНС России, Пенсионный фонд России, Фонд социального страхования РФ	Рекомендации в области бухгалтерского учета
Локальный		Экономические субъекты	Стандарты экономического субъекта

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами. Например, в действующих на сегодняшний момент Положениях по бухгалтерскому учету (приложение И), утвержденных Минфином России присутствует такая формулировка «настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об объектах учета организации, под которой в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений)».

Эта формулировка означает, что данный федеральный стандарт должны использовать, прежде всего, коммерческие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории страны.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения утверждаются нормативным правовым актом Центрального банка Российской Федерации.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются 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.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются экономическими субъектами на добровольной основе.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета, применяются всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются организацией самостоятельно.

Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете». Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Федеральные и отраслевые стандарты, а также программа разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке [4].

Экономическая жизнь хозяйствующего субъекта в любой отрасли экономики включает три основных цикла: становление, развитие и спад. Поэтому целесообразна систематизация основных федеральных правил функционирования юридических лиц на территории Российской Федерации с учетом жизненного цикла организации, которые представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Регулирование различных этапов жизненного цикла экономических субъектов

Этап жизненного цикла	Номер документа	Дата документа	Название документа	Область применения
Начало деятельности	129-ФЗ	от 08.08.2001 г. (ред. от 29.07.2017 г.)	О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"	Регулирует отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы, гос. регистрацией ИП
	99-ФЗ	от 04.05.2011 г. (ред. от 29.07.2017 г.)	О лицензировании отдельных видов деятельности	Регулирует отношения, возникающие между, органами власти, юридическими лицами и ИП в связи с осуществлением лицензирования отдельных видов деятельности
	208-ФЗ	от 26.12.1995 г. (ред. от 29.07.2017 г.)	Об акционерных обществах	Определяет порядок создания, реорганизации, ликвидации, правовое положение акционерных обществ, права и обязанности их акционеров
	14-ФЗ	от 08.02.1998 г. (ред. от 29.07.2017 г.)	Об обществах с ограниченной ответственностью	Определяет в соответствии с ГК РФ правовое положение общества с ограниченной ответственностью, права и обязанности его участников, порядок создания, реорганизации и ликвидации общества
Становление и развитие деятельности	54-ФЗ	от 22.05.2003 г. (ред. от 03.07.2016 г.)	О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа	Определяются правила приме-нения ККТ при осуществлении расчетов на территории РФ в целях обеспечения интересов граждан и организаций, защиты прав потребителей, а также обеспечения установленного порядка осуществления расчетов, полно-ты учета выручки в организациях и у ИП
	161-ФЗ	от 27.06.2011 г. (ред. от 18.07.2017)	О национальной платежной системе	Регулирует порядок оказания платежных услуг,
	125-ФЗ	от 22.10.2004 г. (ред. от 18.06.2017)	Об архивном деле в РФ	Регулирует отношения в сфере организации хранения, комплектования, учета и использования документов
	63-ФЗ	от 06.04.2011 г. (ред. от 23.06.2016)	Об электронной подписи	Регулирует отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг
Спад, реорганизация и ликвидация	127-ФЗ	от 26.10.2002 г. (ред. от 29.07.2017 г.)	О несостоятельности (банкротстве)	Устанавливает основания для признания должника несостоятельным (банкротом)

В действующем в настоящее время законе «О бухгалтерском учете» установлен регламент разработки, рассмотрения и утверждения федеральных и отраслевых стандартов регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации. К уполномоченному федеральному органу относится Министерство финансов России.

Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы, иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета [4, ст. 22].

Документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации, в том числе план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, утверждаются в порядке, установленном Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» [4, ст.21].

Ведение бухгалтерский учет в России регламентируется на законодательном уровне, что способствует единообразному формированию информации на его основе.

Для проведения экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета [4, ст. 25].

Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов на предмет:

1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;

2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой)

отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;

4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят:

1) 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года;

2) пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета [4, ст. 25].

Состав совета по стандартам бухгалтерского учета размещается на официальном сайте Министерства финансов России www.minfin.ru [94].

Взаимодействие экономического субъекта с другими контрагентами регламентируется Гражданским кодексом РФ. Оформление отношений работодателя с работником происходит исходя из требований Трудового кодекса РФ. Для регулирования системы налогообложения организации необходимо руководствоваться нормами Налогового кодекса РФ.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно, начиная с момента государственной регистрации и до времени прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

Руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель экономического субъекта, который в соответствии с настоящим Федеральным законом вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также руководитель субъекта среднего предпринимательства, может принять ведение бухгалтерского учета

на себя [4].

Исходя из статусной соподчиненности действующих законодательных и нормативных актов, формулируется следующее правило трактовки противоречий в их нормах. В практикующей деятельности бухгалтер руководствуется следующими общеустановленными правилами применения действующих законодательных и нормативных документов, как показано на рисунке 4.

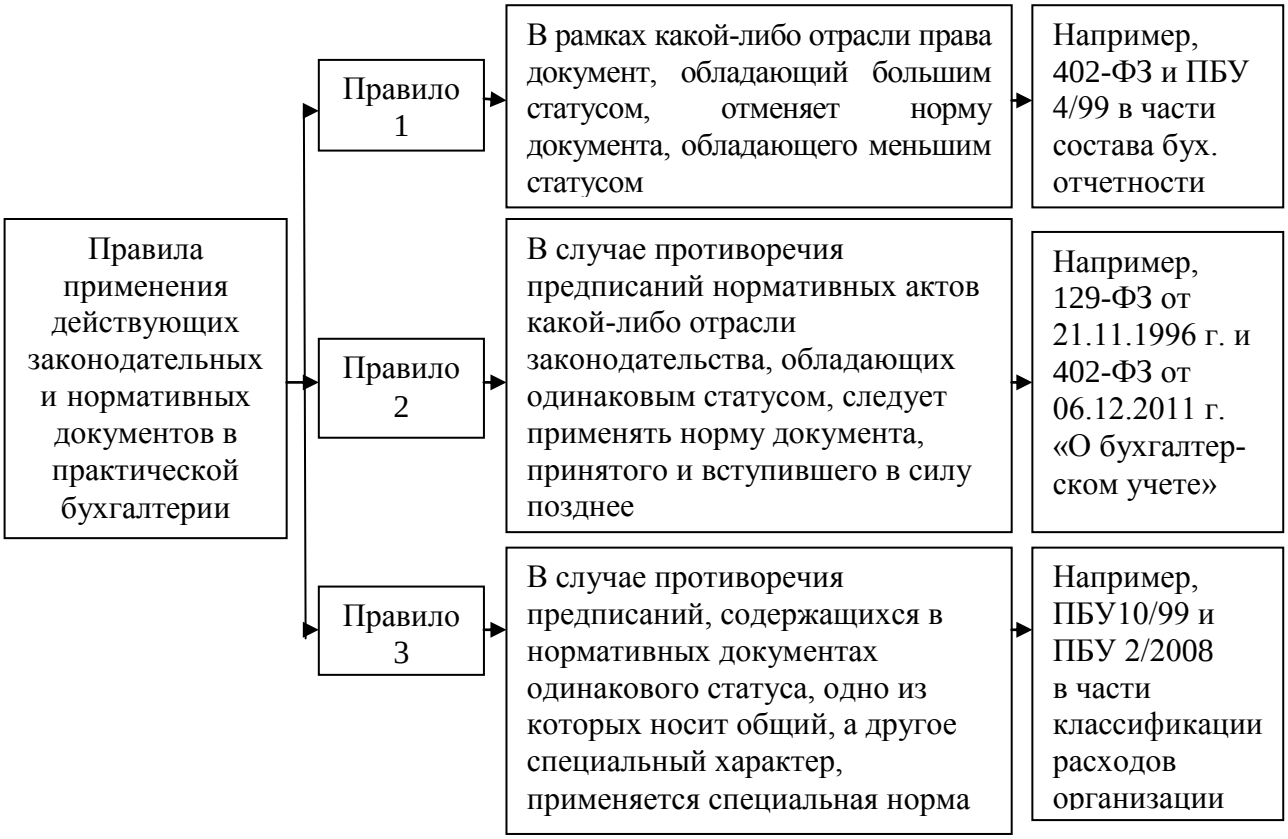


Рисунок 4 – Схема трактовки разночтений в нормативных документах различного уровня регулирования

Внутреннее нормативное регулирование бухгалтерского дела экономического субъекта не должно противоречить требованиям законодательной и нормативной базы РФ.

Система внутреннего нормативного регулирования должна основываться на требованиях отраслевых стандартов.

К локальным нормативным актам организации относятся:

- учетная политика организации;

- положение об оплате труда;

- положение о премировании (материальном стимулировании);

- положение о бухгалтерии;

- положение о внутреннем контроле.

Бухгалтер, руководствуясь документами перечисленных уровней регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, должен уметь их применять и иметь навыки разработки документов локального уровня. Однако не всегда, например, главный бухгалтер разрабатывает учетную политику организации. Эта функция может быть делегирована заместителю руководителя экономического субъекта по финансовым вопросам или начальнику отдела внутреннего финансового контроля.

Такие локальные документы как «Положение по оплате труда» и «Положение о премировании работников» составляются совместно руководителями нескольких служб организации, таких как аппарат управления, юридический отдел, кадровая служба и бухгалтерия.

Локальный нормативный документ «Положение о бухгалтерии» составляется главным бухгалтером и содержит регламентацию работы данной службы.

Наличие «Положения о внутреннем контроле» в настоящее время обязательно в связи с требованиями, установленными законом «О бухгалтерском учете».

Участниками процесса внутреннего контроля в организации могут быть: Совет директоров; Ревизионная комиссия; Исполнительные органы Общества (Правление, Председатель Правления); коллегиальные рабочие группы, создаваемые исполнительным органом Общества для выполнения конкретных функций (например, инвентаризационные комиссии); руководители структурных подразделений (в частности, главный бухгалтер); работники структурных подразделений, выполняющие контрольные процедуры в силу своих должностных обязанностей (материально-ответственные лица).

1.4 Вопросы для самоконтроля

1 Охарактеризуйте сущность и содержание бухгалтерского дела.

2 Каковы этапы бухгалтерского дела, их цели и задачи?

3 Как классифицируются учетные системы в зависимости от удовлетворения интересов пользователей?

4 Перечислите отечественные профессиональные объединения бухгалтеров.

5 Когда был образован Институт профессиональных бухгалтеров России, каков его статус и порядок работы, основные задачи?

6 Какие отечественные профессиональные объединения аудиторов Вы можете назвать?

7 Как осуществляется контроль за деятельностью аудиторских организаций со стороны профессиональных объединений аудиторов?

8 В чем заключается взаимодействие профессиональных объединений с Минфином России?

9 Какие международные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов Вы можете назвать?

10 Какие профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов функционируют в различных странах мира?

11 Как влияет международное сотрудничество на развитие бухгалтерского учета в России?

12 Какие организации являются негосударственными субъектами регулирования бухгалтерского учета в РФ?

13 Какие органы государственной власти уполномочены регулировать бухгалтерский учет и отчетность в РФ?

14 Какое назначение налогового законодательства?

15 Каково значение гражданского законодательства?

16 Какие локальные нормативные акты разрабатываются в организации, их назначение?

1.5 Контрольные тесты

1.1 Сколько этапов включает в себя бухгалтерское дело в зависимости от связи с этапами жизненного цикла экономического субъекта:

а) три;

б) семь;

в) шесть;

г) четыре.

1.2 Какую информацию использует административно-управленческий персонал для принятия управленческих решений:

а) финансового учета;

б) оперативного учета;

в) статистического учета;

г) налогового учета.

1.3 Что означает в бухгалтерском деле оценка информации:

а) процесс изучения всей системы принятия решений с целью ее улучшения;

б) процесс отслеживания фактического выполнения планов;

в) процесс определения порядка действий;

г) процесс отражения в учете.

1.4 «К пользователям бухгалтерской информацией относятся:

а) пользователи с прямым и косвенным финансовым интересом, а также пользователи, не имеющие финансового интереса;

б) пользователи с прямым и косвенным финансовым интересом;

в) пользователи с косвенным финансовым интересом и пользователи, не имеющие финансового интереса.

г) пользователи с прямым финансовым интересом» [63].

1.5 «Внешним пользователям информации, формируемой в учете, должна предоставляться:

а) оперативная отчетность;

б) финансовая отчетность;

в) управленческая отчетность;

г) налоговая отчетность» [63].

1.6 Какой нормативный документ определяет права собственника информации на ее защиту:

а) Федеральный закон РФ «Об информации, информатизации и защите информации»;

б) статья 183 УК РФ;

в) ГК РФ;

г) НК РФ.

1.7 Как называется процесс подтверждения квалификации аудитора:

а) аттестация;

б) лицензирование;

в) сертификация;

г) стандартизация.

1.8 Какой организацией выдается Аттестат профессиональных бухгалтеров:

а) Институтом профессиональных бухгалтеров;

б) Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов России;

в) Аудиторской палатой России;

г) Министерством финансов РФ.

1.9 Какой официальный документ регламентирует взаимоотношения аудитора и клиента:

а) договор на проведение аудиторской проверки;

б) лицензия на аудиторскую деятельность;

в) аудиторский стандарт;

г) Гражданский кодекс РФ.

1.10 Какие этапы включает в себя аттестация профессионального бухгалтера:

а) проверку соответствия кандидата квалификационным требованиям,

обучение, сдачу квалификационных экзаменов;

б) обучение по программе подготовки к аттестации, сдачу экзамена;

в) собеседование с председателем президентского совета ИПБ России, обучение и тестирование;

г) проверку соответствия кандидата квалификационным требованиям и сдачу квалификационных экзаменов.

1.11 Каковы элементы образования аудитора для осуществления им профессиональной деятельности:

а) базовое образование, практический опыт; специальное профессиональное образование;

б) базовое образование, практический опыт, специальное профессиональное образование, владение деловым русским языком;

в) практический опыт работы в различных организациях с разными видами экономической деятельности, специальное профессиональное образование;

г) только владение деловым русским языком.

1.12 Что гарантирует соблюдение аудиторских стандартов в процессе осуществления аудиторской деятельности?

а) определенный уровень качества аудита;

б) надежность его реквизитов;

в) определенный уровень качества аудита и надежность результатов;

г) профессионализм аудитора.

1.13 Являются ли независимые аудиторские фирмы звеном финансового контроля?

а) да;

б) нет;

в) определяет Минфин РФ;

г) нет такой формы контроля.

1.14 В каком году создан Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России):

а) 1991 г.;

б) 1993 г.;

в) 1995 г.;

г) 1997 г.

1.15 Как называется профессиональное региональное объединение бухгалтеров и аудиторов, в рамках которого рассматриваются актуальные проблемы, связанные с реформированием системы бухгалтерского учета и аудита во всех странах СНГ:

а) «Европа»;

б) «Азия»;

в) «Евразия»;

г) «Объединение профессиональных бухгалтеров и аудиторов СНГ».

1.16 Каковы правила регулирования профессиональной деятельности, которым должны следовать все аудиторы (аудиторские фирмы):

а) применять временные правила аттестации аудиторов;

б) применять внешние аудиторские стандарты;

в) применять внутренние аудиторские стандарты;

г) применять международные аудиторские стандарты.

1.17 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации включает:

а) два уровня регулирования;

б) три уровня регулирования;

в) четыре уровня регулирования;

г) пять уровней регулирования.

1.18 Основным законодательным актом, регулирующим организацию и ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации, является:

а) Кодекс профессиональной этики бухгалтера;

б) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

в) Закон РФ «О государственном регулировании бухгалтерского учета в Российской Федерации»;

г) Налоговое законодательство РФ.

1.19 «Документы третьего (методического) уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации:

а) детализируют и раскрывают положения, установленные документами первого и второго уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации;

б) регулируют общие принципы организации бухгалтерского учета в организации;

в) определяют подходы к автоматизации бухгалтерского учета в организации;

г) обеспечивают формирование профессиональных компетенций» [63].

1.20 Министерство финансов РФ выполняет функции:

а) методологические;

б) контрольные;

в) методологические и контрольные;

г) разработчика отчетных форм.

1.21 Какими законодательными актами регулируются экономические отношения организации:

а) только гражданским законодательством;

б) налоговым и бухгалтерским законодательством;

в) гражданским, налоговым, трудовым, таможенным, административным, бухгалтерским и уголовным законодательством;

г) гражданским, трудовым, таможенным, административным и уголовным законодательством.

2 Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета в России

2.1 Основные принципы бухгалтерского учета в России

Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности отражены в принятой Правительством РФ в 2004 г. «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», которые включают:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Основные принципы бухгалтерского учета в России наиболее четко сформулированы в федеральном стандарте «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), которые включают допущения и требования.

Например, при организации бухгалтерского учета предполагаются следующие допущения:

- имущественная обособленность организации;
- непрерывность деятельности организации;
- последовательность применения учетной политики;
- временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Сущность указанных допущений со ссылкой на нормативный документ приведена в таблице 5.

Таблица 5 – Сущность допущений при ведении бухгалтерского учета

Основные допущения	Содержание допущений	Нормативный документ	Реализация в бухгалтерском деле
Имущественной обособленности	Имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других юридических лиц	Подп. 1 п. 5 ПБУ 1/2008	- использование в учете забалансовых счетов
Непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке	Подп. 2 п. 5 ПБУ 1/2008	- выбор эффективного вида экономической деятельности; - разработка эффективной договорной политики; - расчет чистых активов; - государственная поддержка
Последовательности применения учетной политики	Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому	Подп. 3 п. 5 ПБУ 1/2008	- изменение способа начисления амортизации только по вновь поступающим активам
Временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	Подп. 4 п. 5 ПБУ 1/2008	- обособление в учете авансов полученных от покупателей; - обособление в учете авансов выданных поставщикам; - создание резервов

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что со всей ответственностью необходимо подходить к формированию содержания элементов учетной политики организации и последовательно применять её из года в год, в соответствии с требованиями федерального стандарта «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности приводит к тому, что доходы, расходы, финансовый результат деятельности формируются в том отчетном периоде, когда имели место фактически независимо от времени поступления или выбытия денежных

средств.

Анализируя сущность допущения непрерывности деятельности необходимо отметить, что наряду с остальными допущениями его соблюдение означает, что организация осуществляет выбранный вид экономической деятельности стабильно. Отсутствие намерений и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности означает, что в этих условиях хозяйствования соблюдаются все правила бухгалтерского учета, формирования отчетности, погашения обязательств.

Принципы бухгалтерского учета в России основываются на соблюдении следующих обязательных правил:

- документ является основой бухгалтерского учета;
- объекты, отражаемые в учете, имеют стоимостное измерение;
- двойная запись в системе взаимосвязанных счетов;
- группировка информации в учетных регистрах и главной книге;
- формирование достоверной информации в отчетности на основе главной книги.

Указанные требования к бухгалтерскому учету установлены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете». Например, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению, бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами [4].

Правила бухгалтерского учета обязательны для исполнения, однако в практической бухгалтерии наблюдаются случаи грубого их нарушения, которые систематизированы в таблице 6.

Несоблюдение своевременного первичного документирования обусловлено разнообразием хозяйственных связей и разной удаленностью контрагентов от предприятия. Поэтому в этих условиях очень важно обеспечить документооборот между организациями, особенно с иногородними контрагентами. При этом возможны ситуации, когда не регистрируются факты

хозяйственной жизни в связи с отсутствием документов.

Таблица 6 - Типичные нарушения правил бухгалтерского учета

Содержание правила бухгалтерского учета	Типичные нарушения правила бухгалтерского учета и причины их возникновения
Документ является основой бухгалтерского учета	Несвоевременное поступление документов от контрагентов
	Не полная регистрация фактов хозяйственной жизни в связи с отсутствием документов
	Составление фиктивных (подложных) документов
	Не осуществляют сверку сумм, указанных в документах с данными, внесенными в автоматизированную систему учета
Стоимостное измерение объектов основа учета	Не соблюдение требований стандартов по формированию первоначальной стоимости объекта учета с учетом суммы всех фактических затрат
	Не начисление оценочных резервов
Двойная запись в системе взаимосвязанных счетов	Отражение некорректных бухгалтерских проводок
	Наличие некорректных остатков на счетах бухгалтерского учета
Группировка информации в учетных регистрах и главной книге	Отсутствие учетных регистров и главной книги
	Нарушаются требования к оформлению регистров бухгалтерского учета, отсутствуют подписи ответственных лиц и их расшифровки
	Некорректные остатки в оборотно-сальдовых ведомостях
Формирование достоверной информации в отчетности на основе главной книги.	Формирование отчетности вручную, без должного обоснования расхождений
	Не соблюдается правило развернутых остатков для формирования бухгалтерского баланса
	Формирование годовой отчетности без подтверждения статей результатами инвентаризации
	Формальное проведение инвентаризации активов и обязательств

Регистрировать в учете полученные с опозданием документы можно по дате их получения при почтовом отправлении. В этом случае подтверждением получения документа и его регистрации в системе счетов является штамп на конверте, который подшивается вместе с первичными документами.

В случае если не предусматривается отправка документов почтой, то возможна ретроспективная регистрация, т.е. в том периоде, когда отражена данная операция.

Следующее нарушение, которое имеет место в практической бухгалтерии связано с применением автоматизированной формы ведения бухгалтерского

учета. При внесении в программный продукт информации из документа поставщика бухгалтер не сверяет сумму, что в дальнейшем приводит к искажению расчетов. Поэтому нужно обрабатывать документ до конца, не отвлекаться от ввода данных, проводить сверку и только после этого заканчивать обработку в системе и приступать к другому документу или к другому действию.

В практической деятельности иногда не соблюдаются требования стандартов по формированию первоначальной стоимости объекта учета с учетом суммы всех фактических затрат. Например, при учете поступления материалов не включают в их стоимость затраты на транспортировку. Возникновение такой ситуации возможно, если бухгалтер не знает:

- какой именно документ отражает хозяйственную операцию, связанную с приобретением тех или иных видов материалов для включения этих затрат в стоимость приобретенных ценностей;

- правила стандарта (положения по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов);

- значение достоверности оценки заготовленных ценностей для формирования показателей фактической себестоимости выпущенной продукции.

Одной из негативных ситуаций в практической бухгалтерии является оформление некорректных бухгалтерских записей не только молодым неопытным специалист, но и в отдельных случаях и бухгалтером со стажем. Это приводит к некорректности сумм остатков на счетах бухгалтерского учета. Например, кредитовых сальдо на активных счетах бухгалтерского учета и дебетовых сальдо на пассивных счетах, которое противоречит основным правилам отражения остатков на различных видах счетов.

Прежде чем приступить к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности бухгалтер должен систематизировать всю информацию в регистрах бухгалтерского учета и в Главной книге.

Наиболее распространенным регистром является оборотно-сальдовая ведомость, где группируется информация по всем счетам бухгалтерского учета. Из этого регистра контролируется информация для последующего её отражения в

бухгалтерском балансе.

Если в оборотно-сальдовой ведомости отражены некорректные остатки по счетам бухгалтерского учета, следовательно, и показатели, отраженные в бухгалтерском балансе, могут быть не достоверными.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета информация о некорректных остатках по счетам бухгалтерского учета показывается красным цветом, что должно привлечь внимание бухгалтера, составляющего отчетную форму.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [4].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период, менее отчетного года.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений (пояснений) к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

В этой связи наибольшую актуальность приобретает систематизация требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществленная С.В.Панковой [82], которая сгруппирована в таблице 7.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, устанавливается федеральными стандартами.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным

законодательством Российской Федерации.

Таблица 7 – Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, предъявляемые Федеральным законом «О бухгалтерском учете»

Изложение требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Краткая характеристика требования
1	2
Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период	Достоверность
Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации	Измеримость, унификация единицы измерения
Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами	Непротиворечивость, последовательность, законность
Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими законами или нормативными актами	Обязательность
Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год	Периодичность
Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства	Полнота
Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица	Непрерывность
Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта	Ответственность
Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны	Публичность, открытость

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» [4].

При ведении учета и составлении отчетности необходимо соблюдать основные требования, которые приведены в таблице 8.

Таблица 8 - Характеристика требований к ведению бухгалтерского учета

Наименования требований	Сущность требования	Нормативный документ
Полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности	п. 1 ст. 1 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 1 п. 6 ПБУ 1/2008
Своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности	п. 5 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 2 п. 6 ПБУ 1/2008
Осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых	подп. 3 п. 6 ПБУ 1/2008
Приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования	подп. 4 п. 6 ПБУ 1/2008
Непротиворечивости	Соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	п. 4 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете»; подп. 5 п. 6 ПБУ 1/2008

В частности, требование полноты учета означает исчерпывающее отражение за отчетный период всех фактов хозяйственной жизни и финансовых результатов деятельности организации.

Требование осмотрительности (осторожности) предполагает, что используемые организацией способы оценки должны обеспечивать, большую готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем доходов и активов.

Требование приоритета содержания над формой предполагает, что избранные способы должны быть ориентированы на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли.

Требование непротиворечивости обусловливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического учета, а также показателей отчетности на

начало и конец периода.

Требование рациональности означает, что учетная политика строится таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономично, сообразно размерам организации и масштабам ее деятельности [58].

Бухгалтер должен формировать и представлять учетную информацию в соответствии с профессиональными стандартами и в форме, понятной для квалифицированного пользователя такой информации.

При этом учет информации, входящий в сферу ответственности бухгалтера, должен вестись таким образом, чтобы:

а) ясно и четко описывать истинный характер финансово-хозяйственных операций, активов и обязательств;

б) своевременно и надлежащим образом регистрировать информацию;

в) точно и полно представлять все существенные аспекты описываемых фактов.

«Угрозы нарушения фундаментальных принципов, например угрозы личной заинтересованности или шантажа могут подвергнуть опасности принципы объективности или профессиональной компетентности и должной тщательности. Это возможно в случаях, когда профессиональный бухгалтер находится под давлением обстоятельств, вынуждающих его принять участие в подготовке информации, которая вводит в заблуждение, или стать причастным к такой искаженной информации вследствие действий других лиц» [17].

«Серьезность этих угроз зависит от таких факторов, как источник испытываемого давления и степень фактического или возможного искажения такой информации. Необходимо оценить серьезность угроз и, если они не являются явно незначительными, следует предусмотреть и принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся консультации с руководителями в самой организации либо с соответствующим профессиональным органом» [17].

«При невозможности свести угрозу до приемлемого уровня профессиональный бухгалтер обязан отказаться от подготовки информации,

которая, по его мнению, вводит или может вводить в заблуждение. Если же профессиональный бухгалтер знает, что искажение информации носит существенный или постоянный характер, он должен рассмотреть вопрос об информировании соответствующих органов. Он также может обратиться за юридической консультацией или потребовать увольнения» [17].

«Фундаментальный принцип профессиональной компетентности и должной тщательности требует, чтобы профессиональный бухгалтер, работающий по найму, брал на себя лишь такие задачи, для решения которых он обладает необходимой квалификацией или если в процессе выполнения которых он может приобрести таковую. Профессиональный бухгалтер не должен вводить работодателя в заблуждение относительно уровня своей квалификации или имеющегося практического опыта, а также пренебрегать требуемыми при необходимости профессиональными консультациями или помощью со стороны» [17].

К обстоятельствам, создающим для профессионального бухгалтера, который работал по найму, угрозу невыполнения обязанностей на должном уровне профессиональной компетентности и должной тщательности, относятся:

а) недостаток времени для надлежащего исполнения или завершения исполнения соответствующих обязанностей;

б) обладание неполной, ограниченной или по иным причинам неадекватной информацией, требуемой для надлежащего исполнения обязанностей;

в) недостаток опыта, профессионального обучения и/или образования;

г) недостаток ресурсов для надлежащего исполнения обязанностей.

Серьезность угроз будет зависеть от таких факторов, как степень активности работы профессионального бухгалтера с другими лицами или организациями, уровень занимаемой должности в иерархии управления и степень контроля и проверки выполняемой им работы. Необходимо оценить серьезность возникающих угроз и, если они не являются явно незначительными, предусмотреть и по мере необходимости принять меры

предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К требуемым мерам предосторожности относятся:

а) получение необходимых консультаций или профессионального обучения;

б) обеспечение достаточного времени для должного выполнения соответствующих обязанностей;

в) получение требуемой помощи от компетентных специалистов;

г) проведение консультации по мере необходимости с непосредственными руководителями в организации-работодателе, независимыми экспертами или соответствующими профессиональными органами.

Если возникшие угрозы нельзя устранить или свести до приемлемого уровня, то профессиональный бухгалтер должен рассмотреть вопрос об отказе от выполнения таких порученных в данном случае обязанностей. При принятии решения о том, что по соответствующим причинам такой отказ необходим, следует ясно и четко сообщить об этом.

2.2 Объекты бухгалтерского учета, их признание и оценка в финансовом и налоговом учете

В соответствии с федеральным законодательством к объектам бухгалтерского учета относятся: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами [4, ст. 5].

При этом на законодательном уровне рассматривается содержание понятия «факта хозяйственной жизни» как сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств [4, ст. 3].

Содержание таких объектов бухгалтерского учета, как доходы и расходы

раскрывается в федеральных стандартах под одноименным названием. Относительно остальных объектов нет однозначной трактовки в нормативных актах и трудах современных отечественных ученых. При этом в случаях, если отечественные стандарты не дают ответы на эти вопросы рекомендуется использование международных стандартах финансовой отчетности (МСФО)[4, пп.4 ст. 20].

Перевод содержания международных стандартов приведен в приказе Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации».

Система нормативного регулирования указанных в законе «О бухгалтерском учете» объектов бухгалтерского учета в коммерческих организациях представлена в таблице 9.

Таблица 9 - Нормативное регулирование формирования информации об объектах бухгалтерского учета

Объекты бухгалтерского учета	Законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок учета различных объектов	
	Федеральные стандарты	Международные стандарты
1	2	3
Факты хозяйственной жизни	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н 2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утв. приказом Минфина № 94н от 31.10.2000 г. 3. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н	1. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» 2. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и др.
Активы	1. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006), утв. приказом Минфина РФ от 27.11 2006 г. № 154н 2. Учет финансовых вложений (ПБУ	1.МСФО (IAS16) «Основные средства» 2.МСФО (IAS 38) «Нематериальные активы» 3.МСФО (IAS 36) «Обесценение активов»

Продолжение таблицы 9

1	2	3
	19/02), утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н 3.Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01), утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н 4. Учет основных средств (ПБУ 6/01), утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н 5. Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011) , утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н	4.МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» 5. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» 6. МСФО (IAS) 2 «Запасы» 7. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.
Обязательства	1.Гражданский кодекс РФ 2.Налоговый кодекс РФ 3. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006), утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н 4. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010), утв. Приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н	1.МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы». 2.МСФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» и др.
Источники финансирования деятельности	1.Гражданский кодекс РФ 2.Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02. г. № 14-ФЗ 3.Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ 4. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. Письмом Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160 5. Информация о связанных сторонах (ПБУ 11/2008), утв. Приказом Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н 6. Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000),утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н 7. Информация об участии в совместной деятельности (ПБУ 20/03), утв. Приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н	1.МСФО (IAS) 20 «Учет государственной субсидии и раскрытие информации о государственной помощи» 2. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» и др.
Доходы	1.Налоговый кодекс РФ 2.Гражданский кодекс РФ 3. Доходы организации (ПБУ 9/99),	1.МСФО (IFRAS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Продолжение таблицы 9

1	2	3
	утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н	2. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и др.
Расходы	1.Налоговый кодекс РФ 2.Гражданский кодекс РФ 3. Расходы организации (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н 4. Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011), утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н	1.МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» 2. МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» 3. МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и др.

Отражение в учете фактов хозяйственной жизни зависит от следующих факторов:

1) время осуществления факта хозяйственной жизни (проблема идентификации);

2) стоимостное измерение факта хозяйственной жизни (проблема оценки);

3) группировка факта хозяйственной жизни (проблема классификации).

При группировке фактов хозяйственной жизни по юридическому содержанию выделяют четыре классификации, приведенные в таблице 10.

Правомерные факты хозяйственной жизни подразделяются на:

- сделки, совершаемые любыми субъектами гражданского права, которые становятся при этом участниками установленного ими правоотношения (например, заключение договора купли-продажи);

- поступки или правомерные действия, которые специально не направлены на возникновение, изменение или прекращение правоотношений, однако влекут за собой последствия (например, принятие к учету выявленных материальных ценностей при инвентаризации активов);

- административные акты, которые совершаются уполномоченным административным органом и при этом он не становится участником установленного правоотношения (например, государственная регистрация сделки с недвижимостью).

Таблица 10 - Классификация фактов хозяйственной жизни по юридическому содержанию

Классификационный признак	Содержание классификации	Пример факта хозяйственной жизни
В зависимости от правоотношений	порождающие правоотношения	Заключен договор гражданско-правового характера на сделку
	прекращающие правоотношения	Погашены обязательства по заключенному договору
	изменяющие правоотношения	Заключен акт о взаимозачете взаимных требований
По отраслям права	к гражданскому праву	Заключение различных видов договоров гражданско-правового характера (возмездного оказания услуг, аренды, подряда и др.)
	к финансовому праву	Денежная и не денежная форма погашения обязательств сторонами сделки
	к трудовому праву	Заключение трудового договора с работником организации и определение вознаграждения за труд
	к административному праву	Штрафные санкции за нарушения в учете и отчетности
	к уголовному праву	Ответственность руководителя и главного бухгалтера за не соблюдение требований действующего законодательства
В зависимости от воли субъектов	события	факты, протекающие независимо от воли субъекта (например, стихийное бедствие, хищения)
	действия	факты хозяйственной жизни, совершающиеся в результате целесообразной деятельности субъекта (например, заключение договора на покупку материальных ценностей, исполнение обязательства по налогам)
В зависимости от дозволенности	правомерные	факты соответствуют требованиям действующего законодательства
	неправомерные	факты противоречат требованиям закона или другим нормативным актам

В отношении признания в учете и оценки различных видов активов необходимо руководствоваться требованиями соответствующих федеральных стандартов, сгруппированных в таблице 9.

Активами признаются объекты, которые контролируются организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и должны принести ей экономические выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды - это потенциальная возможность активов прямо или косвенно

способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

Согласно п. 5 ПБУ 1/2008 при формировании учетной политики предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности).

Однако определяться имущественная обособленность будет на основе не права собственности, а перехода связанных с активом рисков (его утраты и повреждения, причинения им вреда) и выгод (возможности извлекать с его помощью доход) [83].

Федеральный стандарт «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) устанавливает, что «активы, а именно денежные знаки в кассе организации, средства на банковских счетах (банковских вкладах), денежные и платежные документы, финансовые вложения, вложения во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственные запасы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат пересчету в рубли».

Аналогичное требование установлено и в отношении обязательств (средства в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами и других обязательств организации). Из перечислений, которые приводятся в данном стандарте можно определить, что необходимо относить к активам организации, а что к его обязательствам [32].

В федеральном стандарте «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/2001) сказано, что «в качестве актива к бухгалтерскому учету принимаются следующие материально-производственные запасы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи» [21].

На основании требований федерального стандарта «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) «актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)» [33].

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива федеральный стандарт «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) устанавливает соответствующие требования и необходимые единовременно выполняемые условия:

«а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора), а также имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеуказанных условий к нематериальным активам относятся, в частности:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения; полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду» [40].

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо руководствоваться требованиями федерального стандарта «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) и единовременное выполнение следующих условий:

«- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества» [45].

В соответствии с федеральным стандартом «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) «организация - пользователей недр, занимающаяся освоением природных ресурсов устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами. Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

Поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

Поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами. Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами.

К материальным поисковым активам, как правило, относятся

используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

а) сооружения (система трубопроводов и т.д.);

б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.);

в) транспортные средства.

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;

б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;

в) результаты разведочного бурения;

г) результаты отбора образцов;

д) иная геологическая информация о недрах;

е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы.

Единица бухгалтерского учета материальных и нематериальных поисковых активов определяется организацией применительно к правилам бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов соответственно.

Выбранная организацией учетная политика признания и классификации поисковых активов должна применяться последовательно в отношении сходных (аналогичных) затрат и видов деятельности» [47].

«В международных стандартах обязательства рассматриваются как второй элемент финансовой отчетности - реальная задолженность организации, существующая на отчетную дату, погашение которой вызывает уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов.

Обязательства (кредиторская задолженность) - это существующая на

отчетную дату задолженность организации, которая является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты, по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота» [58].

Обязательства в бухгалтерском деле, как правило, выражаются в кредиторской задолженности. Обязательства экономического субъекта разнообразны, они возникают в процессе финансово-хозяйственной деятельности в результате заключенных договоров поставки, трудовых договоров, обязанности уплачивать налоги и возвращать заемные средства.

Капитал представляет собой вложения собственника и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала определяется как разница между активами и обязательствами, т.е. должна соответствовать величине чистых активов.

Для того чтобы признать и оценить доходы и расходы необходимо руководствоваться федеральными стандартами «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

«Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [36].

«Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»[22].

Источники финансирования деятельности – объект учета, содержание понятия которого не раскрывается в федеральных стандартах. Характеризуя данный объект бухгалтерского учета необходимо руководствоваться структурой национальной экономики государства, видами экономических

субъектов и условиями осуществления ими хозяйственной деятельности.

Схематично структуру национальной экономики нашей страны можно представить следующим образом, как показано на рисунке 5.

Рисунок 5 – Структура национальной экономики Российской Федерации

Любая национальная экономическая система состоит из совокупности отраслей (секторов), объединяющих определенные области экономической деятельности. Отраслевая структура экономики складывается из двух основных групп: отраслей сферы материального производства и отраслей социальной сферы. К отраслям первой группы относятся: промышленность, сельское и лесное хозяйство, строительство, транспорт и связь, торговля и общественное питание, материально-техническое снабжение. В состав второй группы

отраслей входят культура, образование и наука, здравоохранение, социальная защита, управление, жилищно-коммунальное хозяйство и бытовое обслуживание населения.

Исходя из структуры национальной экономики, целесообразно выделить два основных источника финансирования деятельности:

- для экономических субъектов реального сектора – самоокупаемость и самофинансирование;

- для экономических субъектов государственного сектора – средства государственного бюджета.

В настоящее время широкое развитие получил общественный сектор экономики, источником финансирования деятельности в котором являются добровольные членские взносы и пожертвования.

Давая определение источника финансирования деятельности, исходя из вида экономических субъектов, необходимо учитывать следующую их группировку (рисунок 6).

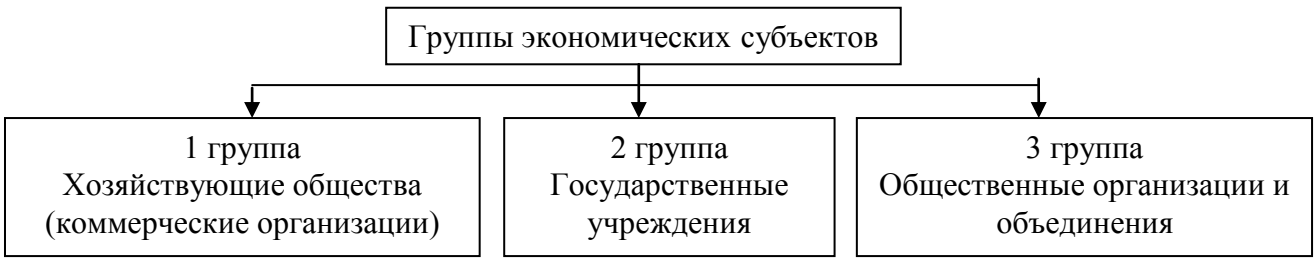


Рисунок 6 – Группировка экономических субъектов относительно источника финансирования деятельности

Источники финансирования деятельности экономических субъектов первой и второй группы определены выше, деятельность субъектов третьей группы обеспечивается за счет добровольного пожертвования, вступительных и членских взносов, что приводит к образованию третьего основного источника финансирования деятельности экономических субъектов.

Таким образом, в рамках реализации требований закона «О бухгалтерском учете» в части определения содержания объекта бухгалтерского

учета «Источники финансирования деятельности» можно привести следующую систематизацию информации, изложенную в таблице 11.

Таблица 11 – Определение понятия объекта бухгалтерского учета «Источники финансирования деятельности»

Объект бухгалтерского учета	Виды источников финансирования деятельности	Определение понятия
Источники финансирования деятельности	Самоокупаемость (самофинансирование)	Предприятие сбывает свою продукцию (работы, услуги) потребителям, получает доход, покрывает свои расходы и получает прибыль
	Средства государственного бюджета (бюджетные ассигнования, субсидии на выполнение государственного задания, субсидии на иные цели, бюджетные инвестиции, субвенции, дотации, трансферты)	Суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности и выполнение установленных функций государственных учреждений в соответствии с их типами
	Добровольные пожертвования, вступительные и членские взносы	Целевые поступления на содержание некоммерческих организаций (НКО) и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и физических лиц и использованные по назначению

Однозначной трактовки содержания понятия «Источники финансирования деятельности» не может быть в силу существования нескольких их видов. Следовательно, и бухгалтерский учет данного объекта имеет свои определенные особенности.

Например, при самоокупаемости (самофинансировании) учет осуществляется с использованием счетов, применяемых на всех стадиях кругооборота активов и обязательств организации (процесс покупки, производство, процесс продажи).

Прибыль рассчитывается на заключительной стадии кругооборота – процессе продажи, с использованием счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Для учета финансирования за счет средств государственного бюджета, применяются счета, предназначенные для государственного сектора экономики,

а именно 1.304.04 «Внутриведомственные расчеты», 1.304.05 «Расчеты по платежам из бюджета с финансовым органом».

Общественные и благотворительные некоммерческие организации для учета добровольных пожертвований, вступительных и членских взносов используют счет 86 «Целевое финансирование» с помощью которого организуют формирование информации об использовании полученных средств по назначению.

Учитывая распространение требований закона «О бухгалтерском учете» на все группы экономических субъектов, состав его объектов одинаковый. Отразим схематично наличие существующих объектов бухгалтерского учета у коммерческих, государственных и общественных организаций на рисунке 7.

Рисунок 7 – Состав объектов бухгалтерского учета для различных групп экономических субъектов

Множество видов оценки, используемых в настоящее время в бухгалтерском учете, обусловлено обилием противоречивых интересов различных пользователей бухгалтерской информации и изменением в связи с этим приоритета той или иной концепции стоимостной оценки. Вследствие этого, концептуальные подходы к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения должны рассматриваться, по нашему мнению, в зависимости от превалирования интересов тех или иных групп пользователей бухгалтерской информации и целей составления бухгалтерской отчетности.

В настоящее время нет однозначного мнения отечественных и зарубежных ученых по вопросу группировки пользователей бухгалтерской отчетности. Так, российский ученый В.В. Ковалев всех многочисленных лиц, заинтересованных в деятельности той или иной конкретной компании и являющихся вследствие этого пользователями бухгалтерской отчетности, разделяет на шесть больших групп: поставщики капитала; государственные и публичные органы; участники текущей деятельности; работники компаний; прочие заинтересованные лица; бухгалтеры [65].

Позиция ученого по подразделению пользователей на указанные группы основана на следующих суждениях.

Поставщикам капитала (собственникам и инвесторам) необходима информация текущего бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для осуществления контроля над соответствием предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта их интересам в целях получения стабильного регулярного дохода в настоящем и генерирования капитализированного дохода в будущем, а также обеспечения возврата инвестированного капитала.

Государственные и публичные органы также заинтересованы в деятельности любой конкретной коммерческой организации, т. к. их успешная финансово - хозяйственная деятельность является основой пополнения бюджетов различных уровней за счет поступления налоговых платежей и реализации социальной политики в виде дополнительных рабочих мест,

предоставляемых населению региона данной компанией. При этом в бухгалтерской информации эта группа пользователей во главу угла ставит правильность (достоверность) и своевременность расчетов с государством и мониторинг этих расчетов.

Участники текущей деятельности представлены в основном различными контрагентами предприятия, в число которых входят поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, а также организации и лица, предоставившие заемные средства предприятию для финансирования текущих операций. Эта группа пользователей также преследует свои интересы и заинтересована в ритмичности работы данной организации, ее стабильной платежеспособности и возможности возврата вложенных средств, а также в обеспечении соответствующего мониторинга этих расчетов.

Работники фирмы заинтересованы в продолжение деятельности фирмы, поскольку основной целью для рядовых работников является получение стабильного дохода и выполнение со стороны предприятия различных социальных благ, для управленческого персонала - наращивание объема деятельности, одобрение профессиональных действий собственниками компании, рост вознаграждения за свой труд и повышение репутации в деловом мире.

К прочим заинтересованным лицам относятся потенциальные инвесторы, финансовые спекулянты, аналитики, конкуренты и пр. Интересы этой группы лиц сосредоточены в основном - на получении информации в целях принятия решений об инвестировании средств в компанию или ее приобретении при операциях по купле - продажи ее как целого имущественного комплекса.

Основной областью пересечения интересов пользователей отчетности является заинтересованность в продолжение деятельности предприятия, характерная для всех групп пользователей, в то время как множество других интересов отдельных групп пользователей отчетности противоречит друг другу. Задачей бухгалтерской отчетности в этих условиях является обеспечение всех пользователей, достоверной информацией о состоянии дел в фирме и о

соблюдении допущения непрерывности деятельности.

Основной целью оценки при формировании капитала является объективная оценка активов, поступающих в организацию за счет различных источников, и достоверность сумм обязательств перед учредителями и внешними кредиторами.

На стадии кругооборота - формировании капитала хозяйствующего субъекта - используется историческая оценка. Однако применение этого вида оценки правомерно только для активов, приобретаемых за счет собственных источников хозяйствующего субъекта, в то время как оценка активов, поступивших в организацию другими путями, основаны на иных концепциях. Например, в соответствии действующими правилами оценки немонетарных активов, поступающих от учредителей в качестве вклада, необходима оценка по согласованной с учредителями стоимости, зафиксированной в учредительных договорах, а при безвозмездных поступлениях производится оценка по рыночной стоимости.

Для адекватной оценки в процессе финансово - хозяйственной деятельности экономического субъекта, необходимо отражение в бухгалтерском учете реального, а не номинального сохранения капитала, которое является одним из основных финансово-экономических условий стабильного развития предприятия.

При операциях, связанных с прекращением деятельности и со сделками купли-продажи предприятий, приоритетным является рыночная оценка [65].

Классификация оценок по методам измерения представлена в таблице 12.

Таблица 12 - Классификация оценок по методам измерения

Виды оценок	Содержание оценок	Подходы к методике оценки
1	2	3
1. Первоначальная оценка	Стоимость объекта в момент принятия на учет	Исчисление суммы затрат на приобретение (создание, изготовление) объекта оценки
2. Сопоставимая оценка: а) оценка в сопоставимых ценах	Стоимость объекта, рассчитанная по неизмененным ценам на определенный период	Таксировка количественной оценки (в натуральных измерителях) на сопоставимые цены периода; - на индексы цен (общих,

Продолжение таблицы 12

1	2	3
б) оценка общей покупательной способности	времени, - стоимость объекта, умноженная на индексы цен	потребительских)
3. Восстановительная оценка	Стоимость объекта, пересчитанная с учетом уровня текущих рыночных цен	Умножение первоначальной стоимости на коэффициенты (индексы) или определение экспертным путем
4. Реализационная оценка	Предлагаемая сумма от продажи объекта	Умножение текущих рыночных цен на количество (объем) в натуральных измерителях
5. Ликвидационная оценка	Фактическая (прогнозная) оценка активов или отходов при ликвидации (фактической, предполагаемой в конце срока использования)	Определение результатов фактической ликвидации или прогнозная оценка экспертным путем в момент принятия объекта на учет
6. Балансовая (учетная) оценка: а) внеоборотных активов;	Остаточная стоимость, которая подлежит распределению на оставшийся срок полезного использования;	Определение разницы между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации
б) материально-производственных запасов;	стоимость приобретения	Исчисление суммы затрат на приобретение по видам активов (партиям поступления)
в) финансовых активов и долговых обязательств (требований)	стоимость первоначальная (переоцененная) на настоящий момент времени	Расчет суммы затрат на приобретение или начисленных сумм в момент постановки на учет за минусом резервов (на обесценение, по сомнительным долгам)
7. Капитализированные (дисконтированные) оценки	Сумма дохода, ожидаемого от объекта оценки	Умножение ожидаемой стоимости на ставку дисконтирования
8. Экспертная оценка	Оценка, проводимая профессиональными оценщиками и при различных экспертизах	Основные подходы к оценке, затратный, подоходный и сравнительный
9. Оценка замещения	Стоимость сбереженных доходов или замены объекта	По сумме сохраненной выгоды или замены объекта на аналогичный объект
10. Условная оценка	Оценка условная, при невозможности объективной оценки	По фиксированной (минимальной) сумме, например, по 1 рублю за единицу

Основными первоочередными качествами, предъявляемыми к информации, отражаемой в финансовой отчетности в соответствии с концепцией МСФО, являются понятность, уместность, надежность и

сопоставимость.

Для соблюдения качества *понятности* приоритетным является историческая оценка, т.к формирование этой оценки легко проверяется по данным первичных документах, на основании которых вносятся записи «в историю объекта».

Уместность (релевантность) информации помогает пользователю при оценке прошлых, настоящих и будущих событий. Для характеристики прошлых событий наиболее уместна историческая оценка.

Для соблюдения качества надежности приоритетным является историческая оценка, объективность которой обусловлена формированием оценки в момент приобретения объекта под воздействием спроса и предложения, а ее достоверность или правдивость - фактическими данными первичных документов. В то время как информацию оценки по справедливой стоимости в целом сложно признать объективной, т.к. она формируется не в результате фактически осуществленных юридических сделок, а с применением различных методик, не исключающих при этом и субъективное мнение самих оценщиков.

Соблюдение составляющей качества надежности - *нейтральности,* применительно к информации стоимостной оценки, является одной из основных *проблем современного* бухгалтерского учета. Исключение влияния тех или иных пользователей отчетности на формирование стоимости объектов оценки возможно в основном при исторической оценке. Принцип нейтральности может быть нарушен при формировании стоимости объектов оценки в отдельных случаях, когда предусматриваются иные подходы к оценке, отличные от оценки по фактической стоимости. Например, при внесении немонетарных активов учредителями в качестве вклада в уставный капитал экономического субъекта, оценка которых производится по согласованию с ними, а также при определении стоимости объекта сделки в товарообменных операциях, надежность рыночной оценки которого, зависит от множества факторов.

На надежность информации в целом и ее нейтральность в частности, могут повлиять также результаты переоценки отдельных объектов учета или всех активов предприятия в целом как единого имущественного комплекса. Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов считают, при переоценке активов, «очень часто степень реальности зависит оттого, сколько платит клиент».

Из всех возможных вариантов определения справедливой стоимости соблюдению принципа нейтральности способствует ее исчисление на базе текущих рыночных цен активного немонополизированного рынка, информация которого, является общедоступной для всех его участников.

Соблюдение важнейшей составляющей надежности информации *осмотрительности* возможно в целом в рамках концепции исторической оценки. Однако эта оценка противоречит принципу осмотрительности в случаях, когда фактическая себестоимость активов оказывается выше уровня их рыночной стоимости, для соблюдения которого в подобных ситуациях, применяют принцип минимальной оценки, который признан МСФО и действует бухгалтерском учете многих стран, включая и Россию. Во всех остальных случаях оценка по справедливой стоимости, результаты которой, как правило, оказываются выше значения исторической оценки, противоречат принципу осмотрительности.

Соблюдению принципа осмотрительности способствует прием резервирования для корректировки исторической оценки отдельных объектов учета. Данный прием используется в бухгалтерском учете в основном при корректировке оценки отдельных видов активов и обязательств, а также при отражении расходов, возникновение которых у предприятия является не равномерным в течение года. Как отмечают, Я.В Соколов и С.М. Бычкова, «Резервирование - это настолько удобный прием, что к нему часто прибегают во всех случаях, *когда* момент выявления фактического положения не совпадет с реальным процессом».

Выполнение принципа осмотрительности невозможно без оценки и отражения в учете событий, произошедших после отчетной даты и условных

фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с действующими правилами, подлежат оценке и отражению в годовой отчетности или в пояснительной записке к ней путем уточнения данных о соответствующих объектах учета.

Качество надежности информации означает также *полноту информации,* для соблюдения которого, можно использовать в современном учете в принципе всю систему стоимостных оценок при условии отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Качество надежности и объективности информации предполагает также выполнение одного из основополагающего допущения - *приоритет сущности над формой* [65].

2.3 Организация учетного процесса по формированию показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта

Унифицированная модель учетного процесса, применяемая для формирования показателей отчетности экономического субъекта, основывается на следующих принципах:

- виды счетов бухгалтерского учета – активные, пассивные и активно-пассивные;
- состояние счета – основной и регулирующий;
- детализация учета – синтетический и аналитический;
- связь счетов с бухгалтерской отчетностью – прямая и косвенная.

Основой организации учетного процесса является система синтетических и аналитических счетов, по данным которых формируется бухгалтерская (финансовая) отчетность. Данная модель в автоматизированной системе бухгалтерского учета также включает систему синтетических и аналитических счетов и взаимосвязь между ними.

Система счетов бухгалтерского учета в зависимости от их видов систематизирована в таблице 13.

Таблица 13 –Виды счетов бухгалтерского учета

Активные счета	Пассивные счета	Активно-пассивные счета
01,03,04,07,08,09,10,11,19,20, 21,23,25,26,28,29,41,43,44,45, 46,50,51,52,55,58,73,81,94,97	02,05,14,42,59,63,66,67,70,77, 80, 82,83,86,96,98	15,16,40,60,62,68, 69,71,75, 76, 79,84,90,91,99

«Моделью системы синтетических счетов в автоматизированной системе бухгалтерского учета является компьютерный План счетов, разработанный на основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н с последующими изменениями и дополнениями. В соответствии с особенностями финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия, которые предполагают использование только части счетов общего Плана, а также в связи с отсутствием четкого определения субсчетов отдельных счетов в действующем Плане счетов на предприятии разрабатывается рабочий план счетов, в котором отражается совокупность всех используемых счетов на предприятии» [54].

«Рабочий план счетов определяет глубину детализации данных в учете, возможность получения необходимых отчетных сведений. Многие из систем автоматизации учета позволяют вести несколько независимых планов счетов. Благодаря этому возможна организация параллельного ведения учета по нескольким методикам, например по национальным и международным стандартам» [54].

«Компьютерный План счетов организован в виде списка, в котором каждая запись соответствует определенному счету (субсчету). На различных синтетических счетах (субсчетах) учитываются объекты разного экономического содержания, поэтому в компьютерном Плане счетов должны быть описаны характеристики счетов. Эти характеристики определяют алгоритмы и технологические особенности последующей обработки счетов и задаются в процессе настройки справочника счетов или поддерживаются системой автоматически. Наиболее типичными характеристиками счетов

(субсчетов) являются:

1) код и наименование счета (субсчета);

2) тип счета по отношению к балансу;

3) тип сальдо счета (субсчета);

4) признак наличия аналитического учета по счету (субсчету);

5) признак необходимости ведения натурального (количественного) учета объектов аналитического учета, привязанных к данному счету (субсчету);

6) признак необходимости ведения учета в инвалютном выражении;

7) увязка счетов с типовыми формами выходной информации.

Перечисленный набор характеристик счетов, кроме первой, является альтернативным для программных средств автоматизированной системы бухгалтерского учета. Например, необходимость учета аналитических объектов в натуральном выражении наиболее часто применяется в системах, основанных на модели унифицированного представления учетной информации. Это обеспечивает формирование не только стоимостных, но и натуральных показателей по данным бухгалтерских записей. Указанные характеристики являются внешними и в системах могут быть реализованы по-разному» [54].

К внутренним характеристикам относят начальное и конечное сальдо каждого счета/субсчета, а также дебетовые и кредитовые обороты в стоимостном выражении. Состояние счетов бухгалтерского учета по признаку основные и регулирующие счета, приведено в таблице 14.

Таблица 14 – Взаимосвязь основных и регулирующих счетов бухгалтерского учета

Основные счета бухгалтерского учета	Регулирующие счета бухгалтерского учета
01,03,04	02,05,97
10,41	14,15,16,97
20,23,25	28
58	59
62	63,97
68.04 Налог на прибыль	09,77

Взаимосвязь указанных счетов бухгалтерского учета имеет большое значение для отражения достоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Это обусловлено тем обстоятельством, что в бухгалтерском балансе используется оценка нетто, которая представляет собой разницу сальдо основного и регулирующего счета.

Многообразие бухгалтерских сводов обусловливается самыми различными факторами: характером сведений, на основе которых складывается баланс, временем его формирования; направлением; методом отображения сведений и другими условиями.

Виды и формы бухгалтерских балансов систематизированы в таблице 15.

На основании требований, изложенных в федеральном стандарте «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) «бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев, после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто - оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу» [20].

Регулирующими величинами являются, например, сумма накопленной амортизации за период эксплуатации амортизируемого объекта основных средств или нематериальных активов. Сами объекты учитывают на соответствующих счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы». Суммы накопленной амортизации по этим объектам отражаются на

счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Таблица 15 – Классификация видов бухгалтерского баланса [109]

Классификационный признак	Вид классификации	Пояснение
По методу отображения сведений	Сальдовый	Отражение информации в назначенную дату
	Оборотный	Сформирован согласно оборотов за конкретный период
По взаимоотношению ко времени формирования отчетности	Вступительный	Составляется в момент начала деятельности
	Текущий	Формируется на отчетную дату
	Ликвидационный	Составляется при ликвидации организации
	Санируемый	Составляется при реорганизации организации, находящегося на стадии банкротства
	Разделительный	Составляется при делении предприятия на некоторое количество компаний
	Объединительный	Составляется при объединении небольших фирм в одно производство
По объему данных	Единичный	Составляется по структурной части одного предприятия
	Сводный	Составляется согласно сумме данных нескольких организаций
	Консолидированный	Составляется согласно нескольким взаимозависимым организациям, внутренние выражения сумм которых при обобщении отчетности ликвидируются
По видам деятельности	Прогнозируемый	Составляется с учетом ожидаемых объемов деятельности
	Окончательный	Составляется по результатам завершенного проекта
	Отчетный	Составляется за финансовый год
От характера начальных сведений	Инвентарный	Сформирован согласно итогам инвентаризации
	Книжный	Сформирован согласно учетным сведениям
	Генеральный	Сформирован согласно учетным данным, предусматривающим итоги выполненной инвентаризации
По методу отображения данных	Брутто	Составляется с подключением сведений стабилизирующих статей (износ, запасы, наценка);
	Нетто	Составляется с изъятием данных стабилизирующих статей

Для формирования показателей бухгалтерского баланса в нетто оценке необходимо:

- по строке 1110 «Нематериальные активы» от дебетового остатка счета 04 «Нематериальные активы» на соответствующую отчетную дату вычесть кредитовый остаток счета 05 «Амортизация нематериальных активов» на туже дату;

- по строке 1150 «Основные средства» от дебетового остатка счета 01 «Основные средства» на соответствующую отчетную дату вычесть кредитовый остаток счета 02 «Амортизация основных средств» на туже дату.

К регулирующим величинам так же необходимо относить резерв под снижение стоимости материальных запасов, для учета которого используется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». На данном счете обобщается информация о сумме резервов под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. ценностей, определившейся при сопоставлении стоимости указанных объектов с их рыночной стоимости на дату составления отчетности, для регистрации фактов её возможного снижения в будущем.

Формируя нетто оценку статьи баланса «Запасы» необходимо:

- по строке 1210 «Запасы» учитывать дебетовое сальдо счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» на соответствующую отчетную дату за вычетом кредитового сальдо по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В нетто оценке в бухгалтерском балансе отражается и информация о состоянии дебиторской задолженности организации, а именно:

- по строке 1230 «Дебиторская задолженность» во внимание принимается дебетовое сальдо по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на соответствующую отчетную дату и кредитовое сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» на туже дату.

Счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» предназначен для регулирования стоимости финансовых вложений на конкретную отчетную дату, на которую составляется бухгалтерский баланс, с учетом уровня цен на фондовом рынке. Поэтому для формирования информации по статье «Финансовые вложения» бухгалтерского баланса необходимо:

- по строкам 1170 и 1240 использовать дебетовое сальдо счета 58 «Финансовые вложения» в разрезе их видов исходя из сроков их обращения за вычетом кредитового сальдо счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» в отношении конкретных видов финансовых вложений.

Для заполнения бухгалтерского баланса по активно-пассивным счетам необходимо формировать развернутое сальдо. Представим информацию о порядке формирования показателей бухгалтерского баланса более наглядно в приложении А.

Для заполнения объединенных статей сокращенного баланса используются остатки по соответствующим счетам, сгруппированным таким образом, как это приведено в приложении Б.

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, которая в действующей отчетности установлена на конец года (на 31.12.20xx г.).

Бухгалтерский баланс является главной формой в системе бухгалтерской отчетности, поскольку он характеризует имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату. Он является одним из признаков юридического лица [1,ст. 48] и служит основным источником информации для круга пользователей об имущественном состоянии организации. Именно по данным бухгалтерского баланса:

- оценивается возможность выполнения организацией в ближайшее время взятых на себя обязательств перед третьими лицами либо же преодоления ею возникших финансовых затруднений;

- определяются финансовые результаты работы в виде наращивания собственного капитала за отчетный период.

На основании данных бухгалтерского баланса заинтересованный пользователь понимает, каково имущественное состояние экономического субъекта, которое выражается в наличии активов, капитала и обязательств. Активы можно рассматривать по структуре и степени ликвидности. Сопоставлять дебиторскую и кредиторскую задолженность и определять платежеспособность и автономность экономического субъекта.

Детализация учета представлена в таблице 16, где продемонстрировано соблюдение требования сопоставимости учетной информации.

Таблица 16 – Взаимосвязь синтетического и аналитического учета

Синтетический		Аналитический
учёт обобщённых данных на синтетических счетах бухгалтерского учёта	=	учёт, который ведётся в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учёта, группирующих детальную информацию
01		01.01+ 01.02+ 01.09 и т.д.
10		10.01 + 10.02+10.03 и т.д.
68		68.01 +68.02+ 68.04 и т.д.

Практически любая система автоматизации бухгалтерского учета поддерживает ведение аналитического учета, который наиболее полно раскрывает возможности системы. В практике бухгалтерского учета применяют самые разнообразные аналитические показатели. Их состав определяется как внешними (например, действующей системой налогообложения), так и внутренними (учетной политикой предприятия) факторами, а также требованиями детализации учетных данных, обеспечивающими полноту получения выходной информации.

Отражение информации в бухгалтерском балансе о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности экономического субъекта обусловило применение развернутого сальдо, которое формируется на активно-пассивных счетах в обязательном порядке.

Порядок формирования развернутого сальдо по счету 68 «Расчеты по

налогам и сборам» представлен в таблице 17.

Таблица 17 - Порядок формирования развернутого сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Номер счета/ субсчета	Сальдо по Дт	Сальдо по Кт
68	3 712 983,73	11 838 095,06
68.01		2 923 247,76
68.02		8 899 454,30
68.04	3 712 983,73	
68.04.1	3 712 983,72	
68.04.2	0,01	
68.07		15 393,00

Назначение развернутого сальдо состоит в следующем:

- дебиторская задолженность отражается в активе балансе;

- кредиторская задолженность отражается в пассиве баланса.

Наиболее типичные счета бухгалтерского учета, имеющие развернутое сальдо, с использованием соответствующих субсчетов данного счета учитывают расчетные операции, а именно по обязательствам перед поставщиками и подрядчиками, а также по расчетам с покупателями и заказчиками. В учете необходимо обособленно отражать авансы, полученные или выданные, а затем проводить зачет по расчетам. Отражение информации указанным способом приведено в таблице 18.

Таблица 18 – Развернутое сальдо на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками и покупателями и заказчиками

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Субсчет 60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Субсчет 60.02 «Авансы выданные»
кредитовое сальдо – пассив баланса	дебетовое сальдо - актив баланса
Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Субсчет 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Субсчет 62.02 «Авансы полученные»
дебетовое сальдо – актив баланса	кредитовое сальдо-пассив баланса

«Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для

обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и

подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по:

- поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам;

- поставщикам по неотфактурованным поставкам;

- авансам выданным;

- поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;

- поставщикам по просроченным оплатой векселям;

- поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.» [24].

«Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, на которые предъявлены расчетные документы.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т.п. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами - по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по:

- покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным

документам;

- авансам полученным;

- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;

- векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;

- векселям, по которым денежные средства не поступили в срок» [24].

Хозяйственные процессы определяют кругооборот хозяйственных средств экономического субъекта и в бухгалтерском деле определен четкий порядок учета фактов хозяйственной жизни, характерных для каждого процесса. Систематизация счетов бухгалтерского учета, используемых в хозяйственных процессах, приведена в таблице 19.

Таблица 19 – Применение счетов бухгалтерского учета в разрезе хозяйственных процессов деятельности экономических субъектов

Хозяйственные процессы деятельности экономических субъектов		
Покупки (снабжение, заготовление)	Производства	Продажи (реализация)
Материальные ценности 01, 03, 07, 08, 10, 15, 16, 41	Материальные ценности 10, 16, 43	Материальные ценности 41, 43
НДС по приобретенным ценностям 19	Затраты 20, 23,25, 26, 28, 29	Доходы и Расходы 44, 90, 91 НДС с продаж 68.02
Расчеты 60, 76	Расчеты 60, 69, 70, 71, 76	Расчеты 62, 76

Если в процессе функционирования экономический субъект не может достичь непрерывности своей деятельности, то должны быть рассмотрены различные пути стабилизации финансово-хозяйственного его положения.

Юридическое лицо может быть реорганизовано по решению его учредителей (участников) или органов государственной власти, а также по решению суда.

Реорганизация - это процесс, при котором одни юридические лица прекращают деятельность, а на их базе возникают другие. Но при реорганизации прекращение деятельности юридических лиц не влечет прекращения их прав и обязанностей (как при ликвидации), а соблюдается

правопреемство (т.е. переход прав и обязанностей), права и обязанности переходят к правопреемникам в соответствии с передаточным актом или разделительным балансом.

Стратегии и методы реорганизации. Реорганизация может проводиться в разных стратегиях, затрагивая четыре возможных направления деятельности предприятия в зависимости от степени сложности и «затратности» во временном разрезе и в финансовом измерении:

1) изменение масштаба оперативной деятельности;

2) изменение направлений деятельности (структурных изменений);

3) реорганизация всего предприятия (организационной структуры);

4) глобальные организационные изменения (в том числе среды).

Какие методы могут применяться при проведении финансовой реорганизации предприятия для конкретных ситуаций:

- принудительный метод;
- метод адаптивных изменений;
- управление кризисной ситуацией;
- управление сопротивлением (метод «аккордеона»).

Любой руководитель, принимая управленческие решения, основывается на информации о том, что происходит в его подразделении, организации в целом, бизнесе. Для принятия управленческих решений необходимо получать оперативную информацию. Регулярный контроль финансовых результатов основных видов деятельности организации позволяет предвидеть возникновение неблагоприятной ситуации и сгладить влияние негативных внешних факторов на финансовое состояние предприятия, особенно в условиях кризиса.

Для помощи руководителям при принятии управленческих решений в условиях кризиса созданы антикризисные отчеты «1С:Бухгалтерии 8». Теперь руководитель стал полноправным пользователем программы. В условиях экономического кризиса, руководителя организации в первую очередь волнует

недостаток денежных средств, необходимых для плановых расчетов с бюджетом, кредитными учреждениями и контрагентами.

«В отчете «Остатки денежных средств» показаны остатки денежных средств на расчетных счетах и в кассе на определенную дату, а также отражены суммы денежных средств, выданных подотчетным лицам. Для суммирования показателей таблицы необходимо выделить нужные ячейки. Итоговая сумма будет отображена на панели инструментов (рисунок 8)» [110].

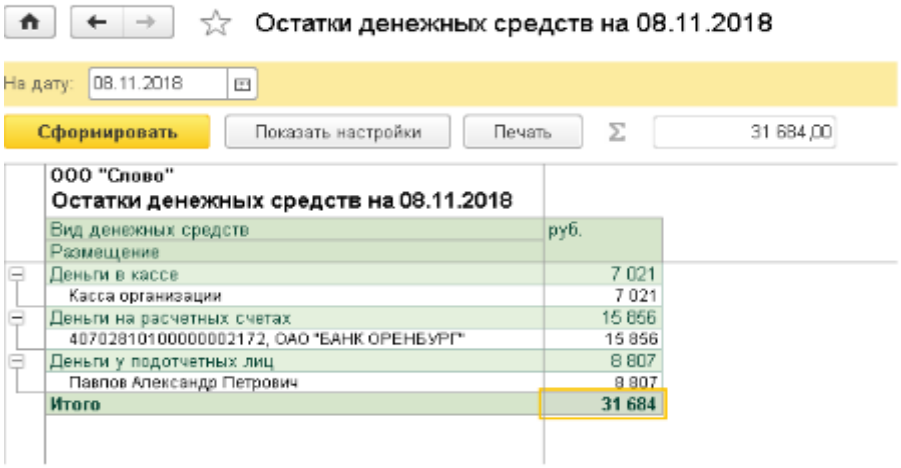
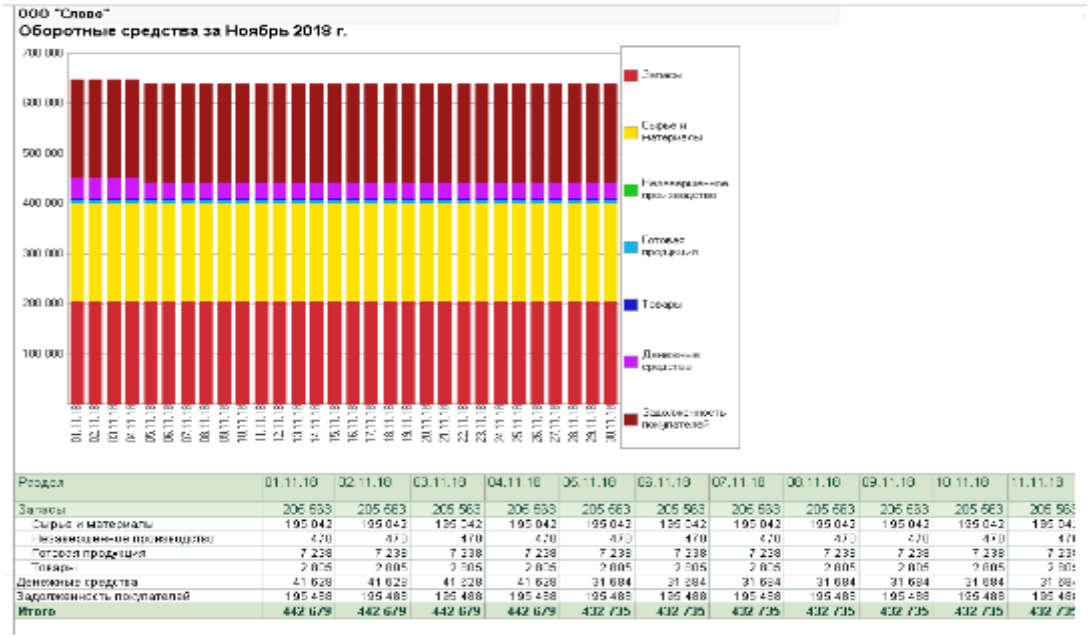


Рисунок 8 – Структура отчета «Остатки денежных средств»

«Недостаток денежных средств на счетах на момент осуществления плановых платежей может быть обусловлен рядом причин: снижение продаж по организации по номенклатурным группам, нарушение графика погашения задолженности покупателями и т.д.

Для более детального анализа показатели отчетов могут быть расшифрованы. Из расшифровки можно перейти к стандартным бухгалтерским отчетам и дойти до первичного документа.

Формат детализации информации об активах происходит в отчете «Оборотные средства» приведен на рисунке 9» [110].



Раздел	01.11.18	02.11.18	03.11.18	04.11.18	05.11.18	06.11.18	07.11.18	08.11.18	09.11.18	10.11.18	11.11.18
Запасы	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563	205 563
Сырье и материалы	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042	195 042
Незавершенное производство	420	420	420	420	420	420	420	420	420	420	420
Готовая продукция	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238	7 238
Товары	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805	2 805
Денежные средства	41 628	41 628	41 628	41 628	31 684	31 684	31 684	31 684	31 684	31 684	31 684
Задолженность покупателей	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488	195 488
Итого	442 679	442 679	442 679	442 679	432 735	432 735	432 735	432 735	432 735	432 735	432 735

Рисунок 9 - Отчет «Оборотные средства»

«В отчете «Оборотные средства» показана структура оборотных средств организации.

Данные отчета можно использовать при анализе изменений удельного веса каждой статьи в общей величине оборотных активов на начало и конец периода.

Существенная доля дебиторской задолженности в составе оборотных активов может свидетельствовать о высокой степени зависимости финансового состояния от платежеспособности покупателей.

Значительная доля товаров, сырья и материалов в структуре оборотных активов на начало или на конец отчетного периода, может сигнализировать о слабой взаимосвязи служб снабжения и сбыта организации.

Для анализа динамики поступления денежных средств по статьям можно воспользоваться отчетом «Поступление денежных средств». Структура данного отчета представлена на рисунке 10» [110].

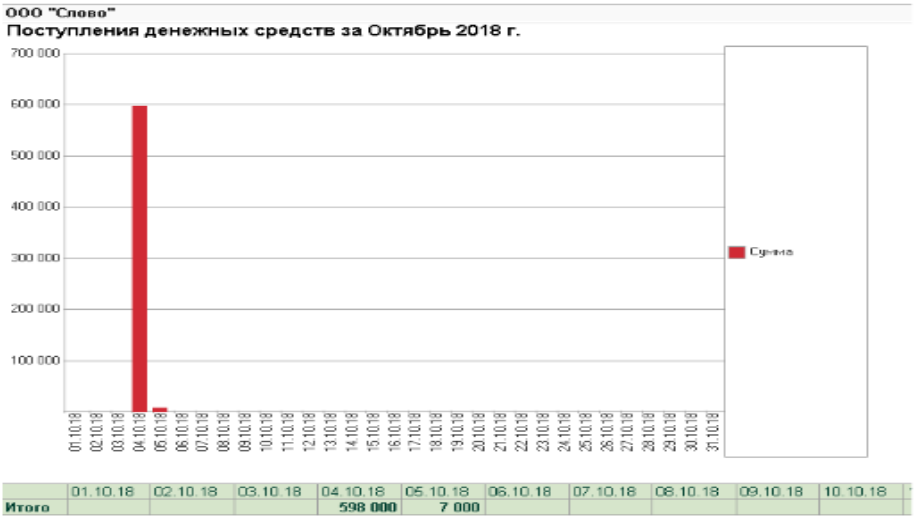


Рисунок 10 – Структура отчета «Поступление денежных средств»

«Поступление показывается в разрезе статей. Проверить расход денежных средств за предыдущий период поможет отчет «Расход денежных средств».

В отчете отражается расход денежных средств из кассы и с расчетных счетов. Расход показывается в разрезе статей.

По статье «Расходы с подотчетными лицами (израсходовано)» отражается сумма денежных средств, по которой отчитались подотчетные лица за период. Контролировать сумму задолженности подотчетных лиц перед организацией можно с помощью отчета «Остатки денежных средств».

Анализ изменения расхода денежных средств по статьям по сравнению с прошлыми периодами позволит выявить резкие колебания и предотвратить их в будущем.

Отчеты блока «Расчеты с покупателями» помогут проанализировать изменение задолженности покупателей.

Отчет «Динамика задолженности покупателей» показывает изменение задолженности покупателей по организации за период. Данные приводятся без детализации по контрагентам (рисунок 11)» [110].

Рисунок 11 – Структура отчета «Динамика задолженности покупателей»

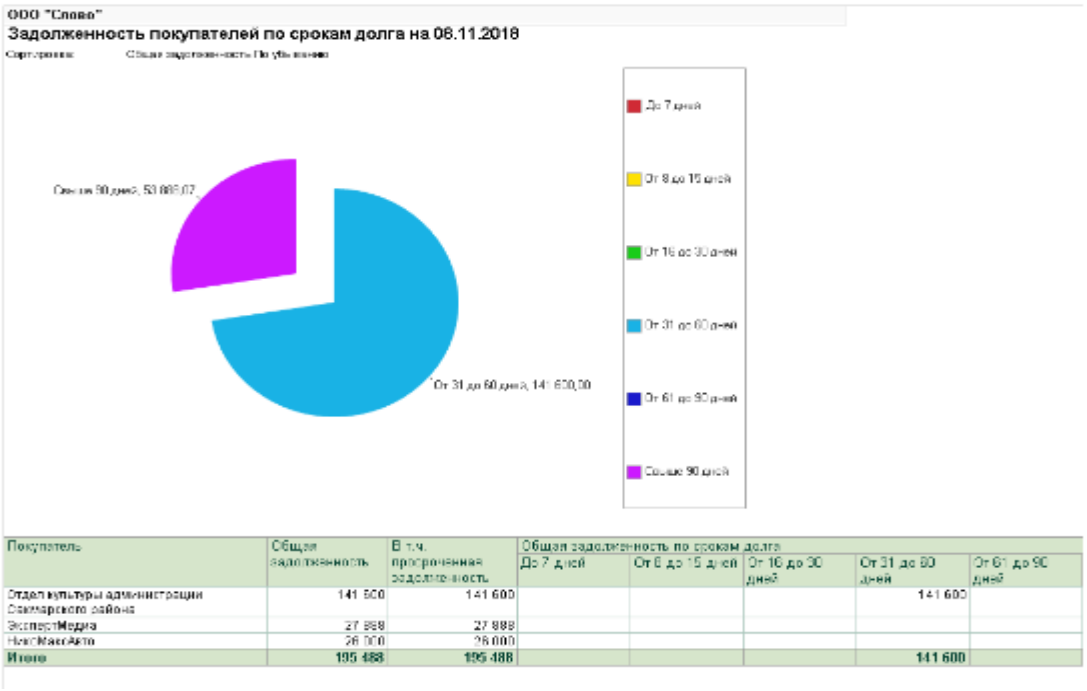
«Для определения задолженности покупателей может быть изменен порядок расчета: можно исключить отдельные счета из анализа. Измененный порядок расчета будет применяться для всех отчетов раздела Расчеты с покупателями, а также для показателей отчета «Оборотные средства» и раздела Оперативные данные.

В отчете «Задолженность покупателей» отражается задолженность и сумма аванса детально по покупателям на начало и конец выбранного периода, а также движение за период – увеличение и погашение долга. Покупатели в отчете отсортированы по убыванию величины долга на конец периода.

Для детализации отчета по договорам необходимо установить флажок «По договорам».

Отчет «Задолженность покупателей» дает представление об общей сумме задолженности по покупателям и не показывает потенциальные риски во взаимоотношениях с каждым отдельным контрагентом. О неблагонадежности должника свидетельствует не только и не столько сумма задолженности, сколько промежутки между датами ее возникновения и погашения, а также выполнение условий договора по срокам оплаты. Поэтому не стоит пренебрегать информацией, содержащейся в отчетах «Задолженность

покупателей по срокам долга» и «Просроченная задолженность покупателей» (рисунок 12)» [110].



Покупатель	Общая задолженность	В т.ч. просроченная задолженность	Общая задолженность по срокам долга				
			До 7 дней	От 8 до 15 дней	От 16 до 30 дней	От 31 до 60 дней	От 61 до 90 дней
Отдел культуры администрации Самарского района	141 600	141 600				141 600	
ЭкспертМедиа	27 888	27 888					
НижМаксАвто	26 000	26 000					
Итого	**195 488**	**195 488**				**141 600**	

Рисунок 12 – Структура отчета «Задолженность покупателей по срокам долга»

«Отчет «Задолженность покупателей по срокам долга» позволяет разделить дебиторскую задолженность по периодам возникновения. Покупатели в отчете отсортированы по убыванию величины долга на дату отчета.

Количество и длительность периодов (интервалов) можно настроить самостоятельно.

В отчете «Просроченная задолженность покупателей» отражается сумма просроченной задолженности по покупателям. В отчете приводится сравнение величины просроченной задолженности на текущую дату с величиной на начало месяца и на начало года.

В программе можно установить единый срок оплаты (отсрочки) по всем договорам с покупателями. Наряду с этим по отдельным договорам можно установить срок оплаты, отличающийся от общеустановленного.

Задержка оплаты покупателями может привести к несвоевременному погашению нашей организацией задолженности перед поставщиками. Для планирования оплат поставщикам, в зависимости от имеющихся у предприятия средств, предназначены отчеты группы Расчеты с поставщиками.

Отчет «Динамика задолженности поставщикам» показывает изменение задолженности поставщикам по организации за период. Данные приводятся без детализации по контрагентам.

Для определения задолженности поставщикам может быть изменен порядок расчета: можно исключить отдельные счета из анализа. Измененный порядок расчета будет применяться для всех отчетов раздела Расчеты с поставщиками.

В отчете «Задолженность поставщикам» отражается задолженность и сумма аванса детально по поставщикам на начало и конец выбранного периода, а также движение за период – увеличение и погашение долга. Для детализации отчета по договорам необходимо установить флажок «По договорам». Поставщики в отчете отсортированы по убыванию величины долга на конец периода.

Отчет «Задолженность поставщикам» дает представление об общей сумме задолженности по поставщикам и не показывает потенциальные риски во взаимоотношениях с каждым отдельным контрагентом. Чтобы не потерять доверие поставщиков организация должна отслеживать выполнение условий договора с поставщиком по срокам оплаты. Для этого предназначены отчеты «Задолженность поставщикам по срокам долга» и «Просроченная задолженность поставщикам».

Отчет «Задолженность поставщикам по срокам долга» позволяет разделить кредиторскую задолженность по периодам возникновения. Количество и длительность периодов (интервалов) можно настроить самостоятельно. Поставщики в отчете отсортированы по убыванию величины долга на дату отчета.

В отчете «Просроченная задолженность поставщикам» отражается сумма просроченной задолженности по поставщикам. В отчете приводится сравнение величины просроченной задолженности на текущую дату с величиной на начало месяца и на начало года.

В программе можно установить единый срок оплаты (отсрочки) по всем договорам с поставщиками. Наряду с этим по отдельным договорам можно установить срок оплаты, отличающийся от общеустановленного» [110].

Кризис неплатежей может быть обусловлен как внешними, не зависящими от предприятия факторами, так и внутренними, к числу которых можно отнести конкурентоспособность выпускаемой продукции (оказываемых услуг, проданного товара). Повышения качества и снижение цены, способные повысить конкурентные преимущества предприятия, ограничиваются такими факторами, как себестоимость и доходность каждого вида деятельности и предприятия в целом. Таким образом, недостаток денежных средств может быть также вызван:

- неоптимальной ценой товара (продукции, работ, услуг);
- высокой себестоимостью вида деятельности;
- неэффективным использованием оборотных активов предприятия.

В любом случае, даже если анализ движения денежных средств и задолженности показал, что состояние предприятия еще не столь плачевно, как могло показаться на первый взгляд, тем не менее, определенная оптимизация деятельности не будет помехой. Чтобы выбрать пути оптимизации, необходимо обратиться к данным отчетов раздела Общие показатели.

«В отчете «Продажи» отражается сумма продаж по основным видам деятельности организации в разрезе номенклатурных групп или контрагентов. На основании данных программы можно проанализировать изменение продаж за период. В сумму продаж включается выручка по отгруженным товарам или предоставленным услугам, независимо от того, поступила оплата от покупателей или нет.

Для анализа данных по отдельной номенклатурной группе или контрагенту можно установить соответствующий отбор.

Визуально отчет может быть представлен в виде гистограммы или графика. Гистограмма позволяет наглядно отслеживать общую динамику продаж. График позволяет проследить динамику продаж в разрезе номенклатурных групп или по контрагентам, а также сравнить объем продаж по элементам за определенный период времени.

Даже достаточно высокие показатели продаж еще не свидетельствуют о финансовой устойчивости предприятия, высокой доходности деятельности. Эту информацию руководитель может получить, анализируя данные отчета «Доходы и расходы (прибыль/убыток)».

Отчет «Доходы и расходы (прибыль/убыток)» содержит информацию о прибылях (убытках) по основным видам деятельности. На основании данных программы можно проанализировать динамику доходов, расходов, а также прибыли или убытка за период.

Для эффективного управления расчетами по обязательствам организации руководителю необходимо использовать данные отчета «Анализ движения денежных средств (рисунок 13)» [110].

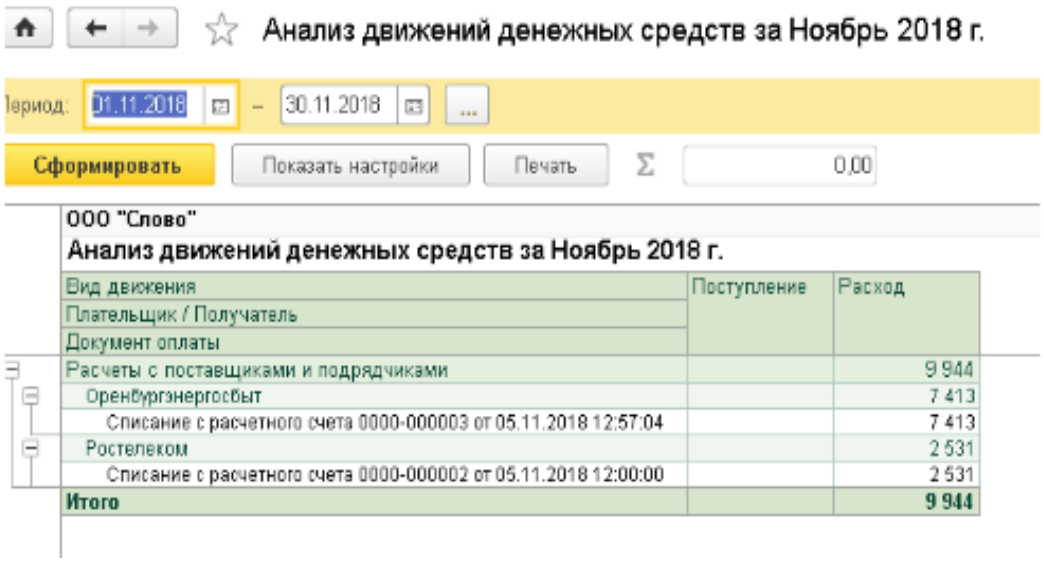


Рисунок 13 – Структура отчета «Анализ движения денежных средств»

«Для оптимизации налоговой нагрузки на предприятие руководитель имеет возможность провести сравнительные расчеты по различным системам налогообложения (рисунок 14)» [110].

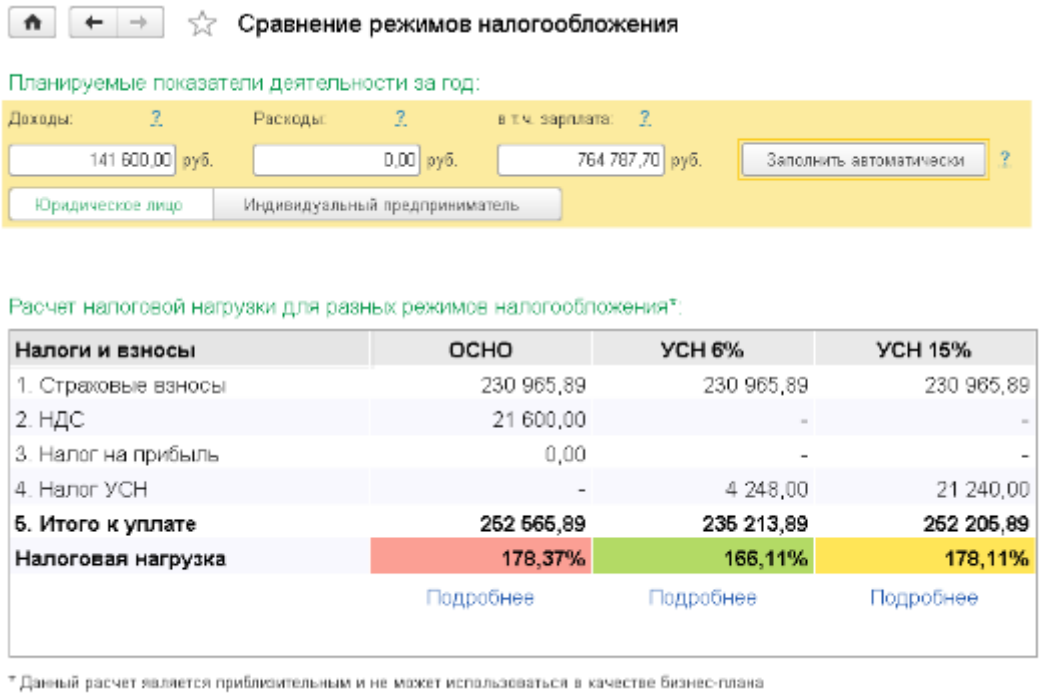


Рисунок 14 – Сравнение режимов налогообложения

При определенных условиях осуществления деятельности, возможно, принять решение о смене режима налогообложения, что позволит организации обеспечить устойчивое непрерывное дальнейшее функционирование.

2.4 Роль бухгалтера в бухгалтерском деле

Раскрывая данный вопрос сначала необходимо обратиться к требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете», в котором говорится о том, что руководитель экономического субъекта, помимо других вариантов, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера [4, ст.7].

Главный бухгалтер должен отвечать следующим требованиям:

1) иметь высшее образование;

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета,

составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики [4, ст. 7].

Роль главного бухгалтера в процессе управления в организации определяется установленной иерархией руководящих работников и организационной структурой. Участие главного бухгалтера в процессе управления организацией зависит от многих факторов:

- наличие бухгалтерской службы;
- масштабы деятельности;
- применение различных стандартов и т.п.

Бухгалтер в процессе формирования информации руководствуется экономическими знаниями о порядке оценки, идентификации и классификации объектов, фактов хозяйственной жизни и производственных циклов.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за

отчетный период [4, ст.7].

Возглавляет бухгалтерскую службу организации главный бухгалтер, который по характеру своей деятельности и совокупности выполняемых работ относится к категории функциональных руководителей. Основная задача главного бухгалтера заключается в том, чтобы организовать руководство процессом функционирования и развития системы бухгалтерского учета в структуре управления организации.

Круг обязанностей главного бухгалтера устанавливается нормативными правовыми актами, трудовым договором, а также должностной инструкцией.

Главному бухгалтеру в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину.

Руководитель бухгалтерии обеспечивает сохранность бухгалтерских документов, их оформление и передачу в установленном порядке в архив. С руководителем бухгалтерии согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц. На малых предприятиях главный бухгалтер может выполнять обязанности кассира.

Для выполнения своих функций главный бухгалтер наделен широкими правами. Он устанавливает требования к оформлению операций с первичными документами и представлению в бухгалтерию необходимых для учета и контроля документации сведений. Требования (распоряжения) главного бухгалтера обязательны для всех работников организации. В случае невыполнения или нарушения этих требований (распоряжений) виновные лица могут быть привлечены к ответственности.

Главный бухгалтер, осуществляя руководство непосредственным ведением бухгалтерского учета на основе установленных правил, должен обеспечить решение многих задач, все они перечислены в его должностных обязанностях. Найти содержание должностных обязанностей главного

бухгалтера можно в Постановлении Минтруда России от 21.08.1998 г. №37 «Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих» (ред. от 15.05.2013 г.).

Кроме того, права и обязанности главного бухгалтера можно найти в достаточно старинном нормативном документе, однако их содержание отвечает современным реалиям, учитывая и тот факт, что в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» не найти теперь ничего подобного. Этот документ Постановление Совмина СССР от 24.01.1980 г. № 59 (ред. от 04.06.1988 г., с изменениями от 17.04.2002 г.) «О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышении его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов» (вместе с «Положением о главных бухгалтерах»).

Дисциплинарная, материальная и уголовная ответственность главных бухгалтеров определяется в соответствии с действующим законодательством.

Трудовой кодекс Российской Федерации содержит ряд норм, затрагивающих профессиональную деятельность главного бухгалтера. В соответствии со ст. 75 ТК РФ при смене собственника имущества организации новый собственник не позднее трех месяцев со дня возникновения у него права собственности имеет право расторгнуть трудовой договор с главным бухгалтером [3].

Пунктом 9 ст. 81 ТК РФ предусмотрена возможность расторгнуть трудовой договор с главным бухгалтером в случае принятия им необоснованного решения, повлекшего за собой нарушение сохранности имущества, неправомерное его использование или иной ущерб имуществу организации [3].

На основании статьи 2.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП) административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Под должностным лицом следует понимать физическое лицо,

являющееся учредителем (участником) юридического лица, руководителя организации, осуществляющего полномочия единоличного исполнительного органа организации, являющегося учредителем юридического лица. Главный бухгалтер организации не приведен в перечне должностных лиц, на которые может быть наложена административная ответственность, но это не означает, что он может быть от неё освобожден. Административная ответственность главного бухгалтера предусматривается в трудовом договоре, заключаемом с ним работодателем.

В соответствии с рядом статей Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях главного бухгалтера могут оштрафовать за многие нарушения, которые систематизированы нами в приложении В.

Например, в отношении штрафа за административное правонарушение, связанное с нарушением работы с денежной наличностью следует сначала разобраться, что подразумевается под этим порядком?

Это в первую очередь исполнение требований, предписанных Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории РФ в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт при продаже товаров, выполнении работ или оказании услуг [п.1,ст.2, 54-ФЗ].

Не применять ККТ могут организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, могут осуществлять расчеты без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ, а именно от 06.05.2008 г. № 359 «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники».

Отличительными характеристиками бланков строгой отчетности является наличие серии и номера, изготовленных типографским способом.

Перечень нормативных документов, утверждающих бланки строгой отчетности следующий:

- Приказ Минфина РФ от 09.04.2008 г. № 39н «Об утверждении формы бланка строгой отчетности» - Квитанция на оплату ветеринарных услуг;

- Приказ Минфина РФ от 14.01.2008 г. № 3н «Об утверждении форм бланков строгой отчетности» - Приложение № 1. Залоговый билет (Форма по ОКУД 0790019), Приложение N 2. Сохранная квитанция (Форма по ОКУД 0790021);

- Приказ Минфина РФ от 09.02.2007 г. № 14н «Об утверждении формы бланка строгой отчетности» - Квитанция на оплату услуг газификации и газоснабжения;

- Приказ Минфина РФ от 17.05.2006 г. № 80н «Об утверждении формы бланка строгой отчетности» - Квитанция на получение страховой премии (взноса) и многие другие.

Можно не применять ККТ при осуществлении следующих видов деятельности:

- продажи газет и журналов в киосках;

- продажи ценных бумаг;

- продажи лотерейных билетов;

- продажи проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте;

- обеспечения питанием обучающихся;

- торговли на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах;

- разносной мелкорозничной торговли;

- продажи в пассажирских вагонах;

- торговли в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;

- торговли из цистерн;

- приема от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома;

- реализации предметов религиозного культа и религиозной литературы;

- продажи по номинальной стоимости государственных знаков почтовой оплаты [п.3, ст.2, 54-ФЗ].

Обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля приведены в статье 86 Налогового кодекса РФ.

«Банки открывают счета, депозиты и предоставляют право использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств:

1) российским организациям, иностранным некоммерческим неправительственным организациям, осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации через отделения; филиалам, представительствам иностранных организаций, индивидуальным предпринимателям только при наличии сведений о соответствующих идентификационных номерах налогоплательщиков, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей;

2) иностранным организациям, не указанным в подпункте 1 настоящего пункта, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам,

учредившим адвокатские кабинеты, - при предъявлении указанными лицами соответствующего свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации; индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем; о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.

Информация сообщается в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события.

Центральный банк России по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, устанавливает порядок действий кредитных организаций на территории страны:

- сообщения банком об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита);

- об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем;

- о предоставлении права или прекращении права организации и индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств,

- об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа в электронной форме.

Все формы и форматы сообщений банка налоговому органу устанавливаются федеральным органом исполнительной власти,

уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. ФНС России.

Банки обязаны в электронной форме в течение трех дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа выдавать:

- справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах);

- выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

- справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Указанные сведения могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения налоговых проверок. При необходимости истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Налогового Кодекса. В случаях вынесения решения о взыскании налога, принятия решений о приостановлении операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, приостановлении переводов электронных денежных средств или об отмене приостановления операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, отмене приостановления переводов электронных денежных средств.

Сведения в кредитной организации могут быть запрошены налоговыми органами при наличии согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговыми органами могут быть запрошены необходимые сведения в банке на основании запроса уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации» [2, ст. 86].

Могут быть запрошены налоговыми органами в банках необходимые сведения, если реорганизованные или ликвидированные иностранные организации являлись участниками отдельной сделки, операции, а также их совокупностей с лицом, в отношении которого проводится налоговая проверка либо у которого истребуются документы (информация) [2, ст. 93.1].

«Запросы в банк направляются налоговыми органами в электронной форме.

Форма и порядок представления банками в электронной форме информации по запросам налоговых органов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Форматы представления банками в электронной форме информации по запросам налоговых органов утверждаются Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Установленные Налоговым кодексом правила взаимодействия ФНС и кредитных организаций, применяются также в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, а также в отношении корпоративных электронных средств платежа указанных лиц, используемых для переводов электронных денежных средств.

Указанные выше правила, применяются также в отношении счетов инвестиционного товарищества, открываемых участником договора инвестиционного товарищества - управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета. Управляющий товарищ осуществляет операции, связанные с ведением общих дел товарищей по договору инвестиционного товарищества. Корпоративные электронные средства платежа управляющий товарищ использует для переводов электронных денежных средств по таким операциям.

Кредитная организация, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, обязана исполнять требования налогового органа о предоставлении сведений, до дня внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации такой организации» [2, ст. 86].

Осуществляя трудовые функции, главный бухгалтер и его подчиненные сотрудники бухгалтерии, должны выполнять все требования предусмотренные нормативно-правовыми актами. Если требования, установленные в законодательных актах и федеральных стандартах бухгалтерского учета, нарушаются, имеет место существование неправомерных фактов, за которые сотрудники бухгалтерской службы несут административную ответственность и не только.

«Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;

- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;

- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;

- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

Должностные лица освобождаются от административной

ответственности за административные правонарушения, предусмотренные статьей 15.11 КоАП, в следующих случаях:

- представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации;

- исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством порядке» [16].

Если грубые нарушения правил бухгалтерского учета систематические, бухгалтер может быть дисквалифицирован на установленный законом срок.

Регистрация и снятие с учета страхователей, осуществляется согласно требованиям Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

«Регистрация страхователей осуществляется в территориальных органах страховщика:

1) страхователей - юридических лиц в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня представления в территориальные органы страховщика федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц и представляемых в порядке, установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти;

2) страхователей - юридических лиц по месту нахождения их обособленных подразделений, которым для совершения операций открыты юридическими лицами счета в банках (иных кредитных организациях) и которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц,

на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 календарных дней со дня создания такого обособленного подразделения» [ст. 6,125-ФЗ].

Все перечисленные ранее правовые последствия нарушений законодательства непосредственно связаны с Налоговым кодексом.

Если доказана вина главного бухгалтера, его могут привлечь к уголовной ответственности и на него могут быть наложены санкции, предусмотренные Уголовным кодексом Российской Федерации.

Таким образом, главному бухгалтеру как руководителю бухгалтерской службы и лицу, ответственному за ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности отведена особая роль.

Количество счетных работников в бухгалтерии определяется руководителем организации, по согласованию с главным бухгалтером, и зависит в первую очередь от объема учетной работы.

Общие обязанности бухгалтеров следующие:

- выполнение работ по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (учет основных средств, материально-производственных запасов, затрат на производство, продажи продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности, расчеты с поставщиками и заказчиками, а также за предоставленные услуги и т.п.);

- участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов;

- прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготовка их к счетной обработке;

- отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств;

- составление отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), выявление источников образования потерь и непроизводительных затрат, подготовка предложений по их предупреждению;

- начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, платежей в банковские учреждения, оплаты труда рабочим и служащим, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия;

- обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности сопоставимой и достоверной бухгалтерской информацией по соответствующим направлениям (участкам) учета;

- участие в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники, в проведении инвентаризаций денежных средств и материально-производственных запасов;

- подготовка данных по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности;

- оформление бухгалтерских документов в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

- выполнение работ по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, внесение изменений в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

Исследованию вопроса профессионального суждения бухгалтера посвящены многочисленные публикации современных специалистов в области бухгалтерского учета и аудита. Особо ценны для нас исследования ученых Оренбургского государственного университета (источники 78,79, 84, 85).

Впервые ссылка на возможность применения бухгалтером профессионального суждения была сделана в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной Приказом Минфина России от 01.07.2004 г. №180. В данном документе подчеркивается необходимость развития навыков

профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита [29].

Это обусловлено отсутствием практики у бухгалтеров в принятии самостоятельного решения в области учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отсутствие практики самостоятельного решения связано с рядом объективных причин:

- сложившимися традициями в организации учета, ориентированными на безусловное выполнение нормативных актов;

- жесткой регламентацией методологии учета объектов и фактов хозяйственной жизни;

- наличием штрафных санкций за нарушение предусмотренного отечественными законодательными и нормативными актами порядка организации бухгалтерского учета субъекта хозяйствования [79].

Актуализация вопросов, связанных с применением профессионального суждения бухгалтера, связана с многообразием фактов хозяйственной жизни, которых невозможно рассмотреть в нормативно-правовых документах регулирования бухгалтерского учета. Это требует от специалиста соответствующей квалификации в их трактовке и выборе профессиональных решений по их отражению в системе бухгалтерского учета и отчетности.

2.5 Этика профессиональных бухгалтеров

Необходимость повысить авторитет бухгалтерской профессии назрела с интенсивным развитием рыночных отношений в России. В этих условиях стало понятно, что профессиональные бухгалтеры, выполняя задания своих клиентов или работодателей, должны стремиться оправдать ожидания общества, которое предполагает получать по результатам данной профессиональной деятельности достоверную и надежную финансовую информацию.

Профессия профессионального бухгалтера является общественно значимой, что подразумевает признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Применительно к профессиональному сообществу бухгалтеров общество включает клиентов, кредиторов, работодателей, служащих, инвесторов, профессиональные объединения бухгалтеров, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность, независимость, честность профессиональных бухгалтеров в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Поэтому обязанности профессионального бухгалтера не сводятся исключительно к удовлетворению потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер обязан соблюдать и подчиняться требованиям Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Из определения Кодекса следует, что профессиональный бухгалтер это лицо, получившее аттестат профессионального бухгалтера ИПБ России и являющееся членом ИПБ России (ТИПБ).

Содержание понятия профессиональный бухгалтер необходимо излагать на основании требований к квалификации, которые были указаны в Положении об аттестации профессиональных бухгалтеров, утвержденных Минфином России 15 февраля 1996 г. № 16-00-26-02, Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ 8 февраля 1996 г., к этим требованиям относилось следующее:

- наличие высшего или среднего специального экономического образования или диплома кандидата (доктора) экономических наук;

- прохождение специальной послевузовской учебной подготовки для обеспечения необходимого уровня современных профессиональных знаний и навыков;

- наличие стажа работы по специальности (или на руководящих должностях) не менее трех лет (при наличии среднего специального экономического образования - не менее пяти лет);

- наличие положительной характеристики по месту работы или рекомендаций

не менее двух профессиональных (аттестованных) бухгалтеров;

- отсутствие судимостей за экономические преступления.

Однако в настоящее время требования к главному бухгалтеру (профессиональному бухгалтеру) приведены в статье 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. Они в целом остались без особых изменений в отношении образования, стажа работы, отсутствия судимости. За исключением наличия положительной характеристики, о которой и в Законе и в профстандарте «Бухгалтер» ничего не говорится.

Наше учебное пособие мы начали с определения сущности и содержания бухгалтерского дела и указали на то, что это в частности и профессиональная компетенция бухгалтера, его отношение к выбранной профессии, к возложенным на него трудовым функциям на всех стадиях жизненного цикла экономического субъекта. Далее мы также отметили, что возложенные трудовые функции необходимо выполнять с особой ответственностью и должной тщательностью, не зависимо от размеров деятельности организации, отношений внутри компании и других факторов.

Положительная характеристика, о которой упоминается в Положении об аттестации профессиональных бухгалтеров, утвержденных Минфином России 15 февраля 1996 г. № 16-00-26-02, Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ 8 февраля 1996 г., будет сопровождать профессионального бухгалтера помимо его воли, это как эффект «сарафанного радио» от которого никуда ни деться.

Именно поэтому рекомендуется тщательное изучение содержания данного пункта учебного издания, а равно и всех других, для того чтобы правильно строить свою карьеру профессионального бухгалтера. В противном случае характеристика, которую вам могут дать, не всегда будет положительной, а это означает, что профессиональный рост в такой ситуации не возможен.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров разработан Международной федерацией бухгалтеров (МФБ), чьей миссией является служение общественным интересам, укреплению бухгалтерской профессии во всем мире, содействие укреплению экономики разных стран путем

установления и распространения профессиональных стандартов высокого уровня, содействие сближению международных стандартов, а также соблюдение общественных интересов при возникновении вопросов в области бухгалтерской профессии.

Кроме того, необходимо также изучить содержание Кодекса этики профессиональных бухгалтеров - членов ИПБ России, утвержденный Решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России протоколом № 09/-07 от 26 сентября 2007 г., который в целом включает те же самые разделы и положения, что и английская версия.

Содержание Кодекса этики профессиональных бухгалтеров следующее:

ЧАСТЬ А – Общее применение Кодекса IESBA

100 Введение в фундаментальные принципы

110 Честность (добросовестность)

120 Объективность

130 Профессиональная компетентность и должная тщательность

140 Конфиденциальность

150 Профессиональное поведение

ЧАСТЬ В – Публично практикующие профессиональные бухгалтера

200 Введение

210 Профессиональное назначение

220 Конфликты интересов

230 Независимые мнения

240 Гонорары и другие типы вознаграждения

250 Маркетинг профессиональных услуг

260 Подарки и знаки гостеприимства

270 Хранение активов заказчика

280 Объективность – для всех видов услуг

290 Принцип независимости при аудиторских заданиях и обзорных проверках

291 Принцип независимости при иных типах заданий на подтверждение

достоверности информации

ЧАСТЬ С - Профессиональные бухгалтеры в организациях

300 Введение

310 Потенциальные конфликты

320 Подготовка и представление информации

330 Достаточность опыта

340 Финансовые интересы

350 Поощрения и ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Профессиональный бухгалтер обязан соблюдать следующие основные принципы поведения: честность; объективность; профессиональная компетентность и должная тщательность; конфиденциальность; профессиональность поведения.

Более подробно содержание этих принципов приведем в таблице 20.

Таблица 20 - Основные принципы поведения профессионального бухгалтера

Наименование принципа	Содержание принципа
Честность	Быть прямым и честным во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;
Объективность	Не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или чрезмерное влияние других лиц преобладали над профессиональными или деловыми суждениями
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для предоставления заказчику или работодателю компетентных профессиональных услуг, учитывая текущие тенденции в профессиональной практике, законодательстве и методах работы, и действовать тщательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами
Конфиденциальность	Соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных и деловых взаимоотношений, и не раскрывать таковой информации третьим сторонам без четкого и конкретного разрешения, при условии, что у бухгалтера не возникает юридического или профессионального права или обязанности раскрыть таковую информацию. Бухгалтер также не должен использовать информацию для собственной выгоды или выгоды третьих сторон.
Профессиональность поведения	Соблюдать соответствующее законодательство и нормы нормативно-правового регулирования и избегать любых действий, дискредитирующих профессию

Вопросы этического поведения профессионального бухгалтера рассмотрены на следующем конкретном примере.

К практикующему бухгалтеру обратился его друг, который занимается коммерческой деятельностью, с просьбой о предоставлении ему информации о компаниях, являющихся клиентами практикующего бухгалтера. Бухгалтер отказал ему, пояснив, что не намерен раскрывать конфиденциальную информацию о клиентах. Однако его друг, настаивая на своей просьбе, заверил бухгалтера в том, что всего лишь предполагает обратиться к ним с рядом коммерческих предложений. Бухгалтер пошел навстречу просьбе друга.

Необходимо оценить действия бухгалтера с позиции принципа конфиденциальности. Указать пункты (подпункты) Кодекса профессиональной этики, которыми должен руководствоваться профессиональный бухгалтер при разрешении данной ситуации.

В соответствии с п. 1.34 Кодекса профессиональной этики профессиональный бухгалтер не имеет права использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения третьими лицами каких-либо преимуществ. В описанной ситуации бухгалтер нарушил данный принцип, так как из п. 1.40 следует, что раскрытие информации о клиентах своему другу не является требованием определенных обстоятельств и не является в данной ситуации уместным действием. Кроме того, следуя требованиям п. 1.41 профессиональный бухгалтер обязан был проанализировать ситуацию и учесть будет ли нанесен ущерб компаниям, являющимся его клиентами.

Можно привести еще ряд примеров, решение которых в профессиональной деятельности бухгалтера сопряжено с соблюдением требований Кодекса этики, а именно:

- при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности главный бухгалтер получил указание от своего руководителя изменить показатели бухгалтерского баланса в части кредиторской задолженности в сторону уменьшения на 500 тыс. руб.;

- главный бухгалтер организации владеет информацией, что подразделение, занимающееся разработкой программного обеспечения, работает неэффективно и приносит фирме лишь убытки, однако у него много друзей в данном подразделении, и он не желает конфликта с его руководителем, поэтому замалчивает истинную ситуацию;

- представитель поставщика упаковочных материалов при заключении нового контракта предлагает главному бухгалтеру компании, осуществляющей закупку материалов, полностью оплаченный уик-энд в клубе для игры в боулинг. Вручая приглашение, представитель поставщика не упоминает о заключаемом контракте, однако бухгалтер опасается, что, вручив приглашение, поставщик захочет узнать информацию относительно цен конкурентов на аналогичные заказы.

Эти и многие другие подобные ситуации в деятельности профессионального бухгалтера необходимо решать, следуя алгоритму, рекомендуемому концептуальной моделью Кодекса:

- идентифицировать угрозу;

- оценить значимость угрозы;

- если угроза явно не является незначительной, то следует определить и принять меры по ее снижению и доведению до приемлемого уровня;

- если угроза не может быть доведена до приемлемого уровня или является неустранимой, то отказаться от выполнения задания.

Этические нормы профессионального поведения распространяются и на аудиторов.

Наряду со стандартами аудита, аудиторы обязаны в своей профессиональной деятельности руководствоваться положениями Кодекса профессиональной этики аудиторов [5, ст.7].

Кодекс представляет собой свод правил поведения. Каждая саморегулируемая организация аудиторов (СРОА) принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов, дополняя его собственными требованиями.

Базовым принципом аудита является принцип независимости, важность соблюдения которого усиливается требованиями Правил независимости аудиторов. Аудитор не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта [5, ст.8].

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудитора может повлиять на его мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются Кодексом профессиональной этики аудиторов.

Таким образом, Кодекс является руководящим документом, способствующим пониманию аудитором правил соблюдения принципов этики, применению им в конкретных ситуациях рекомендаций кодекса и избеганию угроз нарушения базовых принципов.

При этом Кодекс дает аудитору некую концептуальную модель поведения в конфликтных ситуациях, поскольку описать все ситуации возникновения угроз нарушения принципов или конфликта интересов невозможно. Поэтому руководствуясь Кодексом, аудитор выявляет потенциальные угрозы и оценивает их значимость. Если значимость велика, то аудитор принимает меры, рекомендуемые Кодексом для избегания угроз или снижения их до приемлемого уровня.

Действующий в настоящее время Кодекс этики аудиторов России Одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (22 марта 2012 г., протокол № 4). Этот документ сменил Кодекс 2007 года.

В Кодексе подчеркивается то, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности *действовать в общественных интересах.*

Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или аудиторской организации.

Действуя в общественных интересах, аудитор должен соблюдать и подчиняться требованиям профессиональной этики аудитора.

Кодекс этики состоит из двух разделов:

Раздел 1. Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению.

Раздел 2. Применение концептуального подхода к соблюдению принципов этики в конкретных ситуациях.

В первом разделе указаны основные принципы профессиональной этики аудиторов и руководство по их применению, выполненное в форме модели поведения аудитора и аудиторской организации.

Основные принципы поведения аудитора:

- честность. Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях;

- объективность. Аудитор не должен допускать, чтобы что-либо влияло на объективность его профессиональных суждений;

- профессиональная компетентность и должная тщательность. Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, позволяющем представлять квалифицированные профессиональные услуги, и оказывать их с должным усердием;

- конфиденциальность. Аудитор обязан обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать ее лицам, не обладающим соответствующими полномочиями;

- профессиональность поведения. Под этим подразумевается соблюдение аудитором законов и нормативных актов, а также избегание действий, которые могут дискредитировать либо отрицательно повлиять на репутацию профессионального аудитора.

Общее руководство (концептуальную модель) аудитор должен применять при:

- выявлении угроз нарушения основных принципов этики;

- оценке значимости выявленных угроз;

- принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности.

Меры предосторожности необходимы в случаях, когда аудитор принимает решение, что угрозы превосходят уровень, при котором разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности. Например, другой профессионал (аудитор, профессиональный бухгалтер), формируя в конкретных обстоятельствах свое профессиональное мнение, считает уровень угроз приемлемыми. Этот уровень считается другими профессионалами также приемлемым. Аудитор должен ориентироваться на данный уровень и при его превышении, принять достаточные и необходимые меры предосторожности, сводящие возможность нарушения принципов этики до этого приемлемого уровня. При возникновении необычных обстоятельств, аудитор может обратиться в свою СРОА (пункт 1.11 Кодекса).

Кодекс выделяет следующие типы угроз нарушения этических принципов (п.1.12 Кодекса):

- личной заинтересованности;

- самоконтроля;

- заступничества;

- близкого знакомства;

- шантажа.

Меры предосторожности, рекомендуемые Кодексом, могут быть двух уровней (п. 1.13 Кодекса):

а) установленные аудиторской профессией, нормативно- правовыми актами;

б) обусловленные рабочей средой.

В пунктах 1.17-1.43 Кодекса приводятся примеры обстоятельств, при которых возникают эти угрозы и пути разрешения конфликта интересов и основных принципов поведения аудитора.

Во втором разделе приводятся Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть различные угрозы.

Так угрозами личной заинтересованности, являются, в частности:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность стать сотрудником клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов проверки достоверности информации;

ж) заем, выданный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы самоконтроля, являются, в частности:

а) обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы аудитора;

б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или внедрении которых принимал или принимает участие аудитор;

в) подготовка исходных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом проверки;

г) член проверяющей группы является или в недавнем прошлом являлся

директором или должностным лицом клиента;

д) член проверяющей группы работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно влияющей на предмет проверки.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение акций листинговой компании, когда эта компания является клиентом по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) действия в качестве защитника клиента по проверке при разбирательстве или споре с третьей стороной.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства, являются, в частности:

а) член группы, ответственной за задание, находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) член группы, ответственной за задание, находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

в) бывший собственник или руководитель аудиторской организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

г) принятие подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между старшим персоналом аудиторской организации и клиентом.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы

шантажа, являются, в частности:

а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;

б) угроза возбуждения судебного разбирательства;

в) давление с целью необоснованно снизить объем выполняемых работ для сокращения гонорара.

Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

В Кодексе также отдельно освещены важнейшие обстоятельства в пунктах, которые посвящены этическим требованиям к аудитору и касаются таких ситуаций, как:

- заключение договора об оказании профессиональных услуг (пункты 2.15-2.22);

- смена аудитора (пункты 2.23 – 2.28);

- конфликт интересов (пункты 2.29 – 2.34);

- второе мнение (пункты 2.35 – 2.37);

- вознаграждение аудитора (пункты 2.38 – 2.45);

- реклама и предложение профессиональных услуг (пункты 2.46 – 2.47);

- подарки и знаки внимания (2.48 – 2.50);

- принятие и хранение активов клиента (пункты 2.51 – 2.53);

- соблюдение принципа объективности при всех видах услуг (пункты 2.54 – 2.57);

- ответные меры на несоблюдение нормативных правовых актов (пункты 2.58 – 2.113).

Рассмотрим указанные обстоятельства с позиций Кодекса.

Кодексом предусмотрен ряд обязательных для аудитора процедур по соблюдению этических требований в ходе заключения договора на оказание

профессиональных услуг, оказания услуг по этому договору, а также при пересмотре договора для возобновляемых заданий. Эти процедуры связаны с определением приемлемости клиента и с возникновением условий, приводящих к изменению договора. Предусматривается, что перед установлением отношения с новым клиентом аудитор должен рассмотреть вопрос, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз соблюдению основных принципов.

Если у клиента сомнительные характеристики, т.е. он, например,

- участвует в незаконной деятельности (легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем), или

- имеет репутацию непорядочного контрагента, или же

- практикует сомнительное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, то у аудитора, который вступает в договорные отношения с таким клиентом, возникают угрозы соблюдению этических принципов в ходе выполнения договора.

Если выявленные угрозы нельзя считать явно несущественными, аудитор обязан рассмотреть и по мере необходимости предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

Эти процедуры связаны с получения аудитором понимания деятельности клиента и способности самого аудитора обеспечить выполнение задания:

- правильное понимание характера деятельности клиента, сложности совершаемых им операций, конкретных требований задания, цели, характера и объема работы, подлежащей выполнению;

- знание соответствующей отрасли экономической деятельности или предмета задания;

- наличие опыта в рамках соответствующих юридических требований или требований к отчетности либо приобретение такого опыта;

- привлечение достаточного количества сотрудников, обладающих необходимой квалификацией;

- использование работы экспертов при необходимости;

- договоренность о реальном сроке выполнения задания;

- соблюдение правил и процедур контроля качества, способных в разумных пределах гарантировать, что конкретное задание принимается только тогда, когда оно может быть квалифицированно выполнено.

Если аудитор обнаруживает, что может применить надлежащие меры предосторожности в отношении выявленных угроз, он приступает к процедуре получения задания. Если же очевидно, что угрозы невозможно уменьшить до приемлемого уровня, то Кодекс предписывает аудитору отказаться вступать в отношения с клиентом.

Кодексом также нормируются действия аудитора, когда ему предлагают заменить другого (выполняющего в настоящий момент задание) аудитора или когда аудитор собирается предложить свою кандидатуру для выполнения задания, которым занимается другой аудитор. В подобных случаях следует определить, есть ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие аудитору принять задание, например, обстоятельства, угрожающие нарушением основных принципов.

В соответствии с требованиями Кодекса аудитору прямо предписано проводить следующую процедуру установления отношений с выполняющим задание аудитором. При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с выполняющим задание аудитором, аудитор должен получить разрешение клиента, как правило, в письменном виде. Информация, которую предоставляет выполняющий задание аудитор, должна быть честной и недвусмысленной. Если контакт с выполняющим задание аудитором невозможен, то аудитор должен стараться получить информацию о вероятных угрозах другими средствами, например у третьей стороны или путем наведения справок о руководителях клиента либо лицах, облеченных руководящими полномочиями. Если аудитор не в состоянии устранить угрозу или свести ее к приемлемому уровню, а также в силу каких-либо причин не получает удовлетворительных сведений от прошлого аудитора и не может получить необходимые сведения с помощью иных средств, то, в соответствии с Кодексом, он должен отказаться

от задания.

В Кодексе также рассматривается ситуация, когда аудитор получает предложение о работе, дополняющей или сопровождающей работу, выполняемую действующим аудитором. Указывается, что в такой ситуации может возникнуть угроза профессиональной компетентности и должной тщательности, например, вследствие дефицита или неполноты информации. Меры предосторожности в этом случае включают уведомление выполняющего задание аудитора о предложении такой работы, что дает ему возможность предоставить уместную информацию, необходимую для правильного проведения работы.

Таким образом, Кодексом регламентированы обязательные процедуры, которые должны быть предприняты в ходе установления договорных отношений с клиентом. Эти процедуры включают сбор аудитором информации о порядочности клиента, а также обмен информацией между аудиторами в ходе заключения договорных отношений с клиентом и выполнения задания.

Кодекс рассматривает конфликт интересов как результат наличия деятельности или деловых интересов самого аудитора, которые представляют предмет конфликта с данным клиентом, или же как результат оказания аудитором услуг третьему лицу, в отношении которого, по мнению клиента, у него имеет место конфликт интересов. В соответствии с Кодексом аудитору предписывается предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов, поскольку эти обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Если по оценке аудитора эти угрозы не являются явно незначительными, ему предписывается предпринять надлежащие меры предосторожности для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня.

В Кодексе рассмотрены этические требования к аудитору в ситуации, когда к нему обращается компания, не являющаяся его клиентом, но являющаяся клиентом другого аудитора, с просьбой высказать второе мнение по поводу применения правил (стандартов) бухгалтерского учета, аудита,

финансовой (бухгалтерской) отчетности либо других правил (стандартов) или принципов в конкретных обстоятельствах, либо в отношении конкретных операций этой компании.

Кодекс предусматривает следующие меры предосторожности со стороны аудитора:

- запрос клиенту на разрешение пообщаться с обслуживающим его аудитором;

- ограничения, присущие любому мнению, выражаемому при общении с данным клиентом;

- представление копии (в письменной форме) своего мнения аудитору, обслуживающему данного клиента.

В Кодексе отмечено, что аудитору, которому компания, запрашивающая выражение второго мнения, не дает разрешения на общение с обслуживающим ее аудитором, следует, взвесив все обстоятельства, принять решение об уместности выражения им второго мнения.

Кодексом установлен критерий, которым должен пользоваться аудитор при определении значимости угроз нарушения основных принципов, возникающие при предложении клиентом аудитору и членам его семьи подарков и иных знаков внимания. Если разумное и хорошо информированное стороннее лицо может признать такие подарки или знаки внимания явно незначительными, аудитор может считать, что такое предложение сделано в процессе нормальных деловых отношений и не содержит конкретного намерения повлиять на суждение аудитора или получить от него какую-либо информацию. В таких случаях аудитор может считать, что значительной угрозы нарушения основных принципов не существует.

Во всех случаях, когда данный критерий не соблюдается, Кодекс предписывает аудитору принять меры предосторожности для устранения угрозы нарушения этических принципов. И если, несмотря на предпринятые меры оказалось невозможным устранить угрозу или свести ее к приемлемому уровню, аудитор не должен принимать предложенный ему подарок или знак

внимания. Наглядно, модель поведения аудитора и профессионального бухгалтера, приведена в приложении Г.

Выбирая карьеру профессионального бухгалтера или аудитора необходимо помнить о том, что эта деятельность сопряжена с постоянным повышением своей квалификации, это неизбежная необходимость в подтверждении статуса профессионала.

Профессиональное образование включает три основные составляющие:

- профессиональные знания — это совокупность сведений, составляющих содержание бухгалтерского учета и связанных с ним дисциплин, которые составляют основу знаний профессионального бухгалтера и аудитора;

- профессиональные ценности и этика — это совокупность основных принципов и правил, которые должны соблюдаться членами ИПБ России;

- профессиональные навыки — это различные виды умений, которыми должен владеть профессиональный бухгалтер и аудитор, чтобы уместно и эффективно применять в своей деятельности профессиональные знания, ценности и этику.

Профессиональные объединения разрабатывают стандарты профессиональной деятельности, квалификационные требования и порядок проведения аттестации.

Аттестация включает:

- проверку соответствия кандидата в члены Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (претендентов) квалификационным требованиям;

- обучение претендента по программам подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

- сдачу претендентом квалификационных экзаменов.

2.6 Назначение и содержание учетной политики организации

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

«К способам ведения бухгалтерского учета относятся:

- группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности;
- погашение стоимости активов;
- организация документооборота;
- проведение инвентаризации;
- применение счетов бухгалтерского учета;
- ведение регистров бухгалтерского учета;
- обработка информации» [19].

Ведение бухгалтерского учета является обязанностью экономического субъекта в силу нормы, закрепленной в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. Качество бухгалтерского учета результатов деятельности экономического субъекта зависит от степени проработки локального нормативного документа, предназначенного для этих целей. Именно учетная политика является основой всей системы учетных процедур. Это не только документ внутреннего локального регулирования, который содержит совокупность способов ведения бухгалтерского (финансового, управленческого и налогового) учета, он одновременно является и инструментом эффективного управления, что очень важно как для коммерческих организаций, так и для учреждений государственного сектора, имеющих сложную организационную структуру. Специфика деятельности коммерческих организаций и государственных учреждений оказывает влияние на особенности организации бухгалтерского учета, а, следовательно, и на формирование содержания учетной политики для его целей.

Термин «учетная политика» вошел в употребление от английского

словосочетания «accountin policies», используемого в терминологии международных стандартов финансовой отчетности. Сравнительная характеристика данного понятия в трактовке различных авторов представлена в таблице 21.

Таблица 21 – Сравнительная характеристика понятия «учетная политика»

Источник определения	Характеристика сущности понятия «учетная политика»
Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.	совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности
Николаева С.А.	совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени
Бакаев А.С., Шнейдман Л.З.	совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условиям хозяйствования
Безруких П.С.	совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности

Анализируя приведенные определения понятия «учетная политика» необходимо отметить, что все они, так или иначе констатируют о том, что необходимо учесть требования нормативного регулирования в выборе способов ведения бухгалтерского учета и учитывать специфику хозяйствования экономического субъекта.

Качество информации бухгалтерского учета во многом зависит от грамотно разработанной учетной политики, в соответствии с требованиями современной нормативной базы и особенностями функционирования хозяйствующего субъекта. Данный документ занимает центральное место в

системе стандартов экономического субъекта и является визитной карточкой главного бухгалтера, поскольку содержание этого документа характеризует уровень профессионализма данного специалиста.

Содержание учетной политики экономического субъекта может раскрываться в трех разделах: *организационный; технический; методический.*

Структура учетной политики экономического субъекта (финансовой, налоговой) и подходы к её формированию представлены в таблице 22.

Таблица 22 – Структура учетной политики экономического субъекта в разрезе подсистем финансового и налогового учета

Финансовый учет	Налоговый учет
1	2
Организационный раздел	
Определение статуса бухгалтерской службы, её структуры и внутренних связей, разграничение полномочий счетных работников по финансовому учету	Определение статуса бухгалтерской службы, её структуры и внутренних связей, разграничение полномочий счетных работников по налоговому учету
Внесение в должностные инструкции функций, прав, обязанностей и ответственности по ведению финансового учета	Внесение в должностные инструкции функции, права, обязанности и ответственность по ведению налогового учета
График документооборота	График документооборота
Порядок и сроки хранения документов финансового учета	Порядок и сроки хранения документов налогового учета
Регламентация внутреннего финансового контроля	Регламентация внутреннего налогового контроля
Технический раздел	
Использование программного продукта, конфигурация и платформа «1С: Предприятие 8» для ведения финансового учета	Использование программного продукта, конфигурация и платформа «1С: Предприятие 8» для ведения налогового учета
Использование подсистемы «1С: Зарплата и управление персоналом» для отражения в финансовом учете расчетов по оплате труда	Использование подсистемы «1С: Зарплата и управление персоналом» для отражения в налоговом учете расчетов по оплате труда, НДФЛ, страховых взносов
Использование программ электронного документооборота с Казначейством РФ, банками, внебюджетными фондами, налоговой службой	Использование программ электронного документооборота с внебюджетными фондами и налоговой службой
Методический раздел	
Общие положения	Общие положения
Методы оценки активов и обязательств	Определение перечня налогов, подлежащих уплате

Продолжение таблицы 22

1	2
Создание первичных учетных документов, по которым отсутствуют типовые формы	Определение объектов, подлежащих налогообложению
Регистры финансового учета	Методы признания доходов и расходов в целях налогообложения
Рабочий план счетов организации для целей финансового учета	Расчет налоговой базы и суммы налога
Учет на забалансовых счетах	Регистры налогового учета
Порядок и сроки проведения инвентаризации активов и обязательств	Рабочий план счетов организации для целей налогового учета
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Налоговая отчетность

Требования к формированию учетной политики для целей двух учетных подсистем (финансового и налогового учета) различны. Данные различия характерны не только для содержания элементов учетной политики, но и для методик формирования учетной информации.

Организационный раздел учетной политики определяет структуру бухгалтерии экономического субъекта, разработку внутренних инструкций, также в данном разделе утверждается порядок ведения бухгалтерского учета и порядок взаимодействия бухгалтерии с другими подразделениями и т.д.

В организационном разделе учетной политики указываются ссылки на применяемые законодательно-нормативные акты различного уровня регулирования, которыми руководствуется экономический субъект.

В составе таких документов необходимо указать:

а) документы законодательного уровня;

б) федеральные стандарты;

в) отраслевые стандарты.

Технический раздел учетной политики представляет собой совокупность процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке учета. То есть в данном разделе указывают применяемые экономическим субъектом программные продукты, используемые технологии обработки, передачи и хранения информации.

Методический раздел учетной политики включает в себя указание

способов ведения учета, применяемый план счетов, принципы и правила получения, обработки, регистрации, передачи информации, оценки, критериев разграничения основных средств и материальных запасов, погашения стоимости активов, учета и распределения накладных расходов и ряд других требований.

Согласно правилам федерального стандарта «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) изменение учетной политики организации возможно в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.

Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий хозяйствования, связанного с реорганизацией, изменением видов деятельности и другими обстоятельствами.

Изменение учетной политики обычно производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения и оформляться распорядительным документом [19].

Под методом бухгалтерского учета подразумевается способ его ведения. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами [4, ст.8].

Рассмотрим некоторые вариантные способы, предусмотренные бухгалтерским и налоговым законодательством при формировании информации об объектах учета. При этом необходимо обратить внимание на совпадающие способы, так как с их помощью можно обеспечить максимальное сближение двух подсистем финансового и налогового учета. При этом следует обращать внимание также на имеющиеся различия в определении активов

организации (основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов), учитываемых соответственно по федеральным стандартам (ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007 и ПБУ 5/01) и по главе 25 НК РФ. По-разному определяется первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов; различаются прямые расходы, косвенные расходы, имеются и другие отличия. Сравнительная характеристика некоторых вариантов организации учета различных объектов в финансовом и налоговом учете представлена в приложении Д.

В настоящее время отечественными специалистами в области финансового и налогового учета выделяют три направления взаимодействия двух этих учетных подсистем.

Первый вариант взаимодействия возникает при параллельном ведении финансового и налогового учёта. Общими для них будут лишь первичные документы. А взаимодействия двух подсистем учёта сводится к минимуму, поскольку для налогового и финансового учета используются только данные о налоге на прибыль (условный расход или условный доход). При этом на предприятии в структуре финансово-бухгалтерской службы может быть создано специальное подразделение. Количество регистров налогового учета при этом варианте будет достаточно велико. Трудоёмкость учётных работ максимальна.

Второй вариант взаимодействия – это максимальное сближение двух подсистем учёта. В этом случае необходима такая методологическая и организационная основа, которая позволит наиболее рационально с наименьшими временными и финансовыми затратами вести обе эти подсистемы. При этом необходимость ведения налоговых регистров, как правило, отпадает, что экономит большую часть времени бухгалтера.

Третий вариант взаимодействия – ведение на предприятии финансового учёта с глубокой аналитикой, позволяющей учитывать отклонения, возникающие при различии в правилах учёта фактов хозяйственной жизни в финансовом и налоговом учёте.

Налоговые регистры при этом методе вести рекомендуется, но их количество, как правило, невелико, что также экономит время бухгалтера.

Три рассмотренных варианта можно кратко охарактеризовать следующим образом:

- раздельное ведение финансового и налогового учета - регистры налогового учета обязательны;

- максимальное сближение - регистры налогового учета не нужны;

- метод корректировок - регистры налогового учета не обязательны.

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «Учётная политика для целей налогообложения», но, тем не менее, требование к её формированию представлены в статьях 167, 313 и 314 НК РФ.

Учитывая взаимосвязь финансового и налогового учёта целесообразно принять, что учётная политика для целей налогообложения может основываться на тех же принципах, что и учётная политика для целей финансового учета.

Согласно п.8 ПБУ 1/2008 формирование учётной политики по конкретному направлению ведения бухгалтерского учёта осуществляется путём выбора одного из вариантов, допускаемых законодательством и нормативными актами. Налоговое законодательство также содержит ряд норм, позволяющих организации при формировании налоговой политики производить выбор учета доходов и расходов из нескольких альтернативных вариантов. Направления выбора должны быть согласованы с соответствующим вариантом взаимодействия финансового и налогового учёта.

Формирование общих правил организации финансового и налогового учета является важнейшим условием деятельности любого экономического субъекта. Необходимость учетной политики обусловлена, прежде всего, спецификой деятельности конкретного экономического субъекта. Учетная политика предназначена для реализации тех решений руководителя организации, которые, по его мнению, позволят более эффективно организовать учетную работу. Во многих случаях именно на основании

утвержденной в установленном порядке учетной политики должностными лицами осуществляются те или иные действия, принимаются конкретные решения.

Принятая экономическим субъектом учетная политика должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского (финансового, управленческого, налогового) учета, то есть охватывать все аспекты, связанные с учетным процессом.

Учетную политику разрабатывает главный бухгалтер и утверждает своим приказом руководитель организации, но не позднее 31 декабря года, предшествующего году, на который распространяются положения утверждаемой учетной политики. Эта процедура повторяется ежегодно, однако изначально данный документ разрабатывается исходя из предположения, что большинство его положений будут применяться последовательно из года в год.

В российском законодательстве не закреплены определенные требования к составлению разделов учетной политики. Однако традиционно данное положение следует делить на две части – финансовую и налоговую или же предусмотреть все две части в одном документе (таблица 30).

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, которые допускаются федеральными стандартами.

Если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не определен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ организация самостоятельно разрабатывают исходя из требований, установленных российским законодательством о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

В рамках формирования учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов, который содержит перечень применяемых счетов бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета;

- методы оценки отдельных видов активов и обязательств;

- порядок отражения в учете событий после отчетной даты;

- порядок и сроки проведения инвентаризации активов и обязательств;

- порядок организации и осуществления субъектом учета внутреннего финансового контроля;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота для отражения фактов жизнедеятельности в бухгалтерском учете;

- формы первичных (сводных) документов, применяемые для отражения фактов хозяйственной жизни, формы регистров и иных документов бухгалтерского учета, по которым российским законодательством не установлены обязательные формы;

- иные решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Степень важности учетной политики экономического субъекта как внутреннего стандарта трудно переоценить. Это признают и контролирующие органы, и служители закона. При отсутствии в законодательстве тех или иных правил ведения бухгалтерского учета организация вправе использовать правила, установленные своим собственным регламентом.

При возникновении конфликтных ситуаций с проверяющими лицами учетная политика может служить достаточно веским аргументом в суде. Об этом свидетельствуют многочисленные постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по спорным ситуациям финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Разработка грамотной и уникальной учетной политики, идеально подходящей конкретному экономическому субъекту с учетом специфики его деятельности, удовлетворяющей всем потребностям пользователей бухгалтерской информации, это сложный процесс. Грамотно составленная учетная политика считается показателем высокой квалификации главного бухгалтера организации.

2.7 Вопросы для самоконтроля

1 Охарактеризуйте процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

2 Перечислите основные допущения, используемые при организации и ведении бухгалтерского учета в РФ.

3 Назовите основные правила ведения учета в РФ.

4 Дайте понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и состав её форм.

5 В каком отчете отражается информация об активах и обязательствах организации, охарактеризуйте его структуру?

6 Дайте понятие финансового результата деятельности экономического субъекта.

7 В каком отчете отражаются сведения о доходах и расходах организации?

8 Что представляют собой пояснения к бухгалтерской отчетности?

9 Как используется бухгалтерская отчетность для оценки финансового состояния организации?

10 Как помогает оценка финансового состояния организации для эффективного управления ресурсами?

11 Дайте понятие факта хозяйственной жизни и раскройте его экономическое содержание.

12 Дайте понятие активов организации и опишите порядок их признания и оценки в учете.

13 Опишите порядок признания в учете обязательств организации.

14 Опишите порядок признания в учете доходов организации.

15 Опишите порядок признания в учете расходов от осуществления деятельности.

16 Что представляет собой финансовая реорганизация предприятия?

17 Как раскрывается графическое представление результатов анализа

финансовых показателей деятельности организации?

18 Охарактеризуйте функции главного бухгалтера.

19 Какова роль главного бухгалтера в системе управления организацией.

20 Опишите организацию учетного процесса для формирования информации, отражаемой в отчетности.

21 Перечислите права и обязанности главного бухгалтера.

22 Какова ответственность главного бухгалтера за допущенные ошибки в учете и отчетности?

23 Перечислите права и обязанности работников бухгалтерии.

24 По какому принципу может происходить разделение учетной работы между работниками бухгалтерии?

25 Какими профессиональными и этическими качествами должен обладать профессиональный бухгалтер?

26 Каково назначение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров?

27 Перечислите фундаментальные принципы поведения профессионального бухгалтера.

28 Какой нормативный документ регламентирует порядок формирования учетной политики организации?

29 Опишите порядок создания и оформления учетной политики экономического субъекта, каково её назначение.

30 Приведите примеры объектов учета, по которым нормативными документами предусмотрена вариантность отражения учетной информации и предусмотрен выбор того или иного способа учета.

31 Что отражается в организационном разделе учетной политики организации?

32 Что фиксируется в техническом разделе учетной политики организации?

34 Перечислите случаи, когда возможно внесение изменений в учетную политику.

2.8 Контрольные тесты

2.1 Согласно принципу имущественной обособленности организации ее имущество:

а) обособлено от имущества его собственников и других юридических лиц;

б) не обособлено от имущества его собственников и других юридических лиц;

в) обособленно только от имущества собственников;

г) обособленно только от имущества других юридических лиц.

2.2 В соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете прибыль считается полученной, когда товары или услуги поступили заказчику и он:

а) принял на себя обязательства оплаты по счету;

б) оплатил счет;

в) произвел авансовые выплаты по счету;

г) подписал соглашение о намерениях на осуществление сделки.

2.3 «Принцип непрерывности деятельности означает, что:

а) организация будет продолжать функционировать, и не намерена сокращать объем производства или ликвидироваться;

б) организация будет повышать заработную плату рабочим;

в) организация предполагает заключить выгодные контракты;

г) организация планирует воспользоваться заемными средствами для развития бизнеса» [63].

2.5 Что является целью реформирования системы бухгалтерского учета в России:

а) приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности;

б) формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь

инвесторов;

в) упорядочение системы сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе и обязательствах организации и об их движении;

г) приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности; формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; упорядочение системы сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе и обязательствах организации и об их движении.

2.6 «Бухгалтерский баланс – это:

а) совокупность показателей, отражающих состав активов организации в денежной оценке;

б) способ обобщения и группировки имущества по составу и функциональной роли на определенную дату;

в) способ обобщения и группировки имущества по составу и функциональной роли, по источнику образования и целевому назначению на определенную дату;

г) способ группировки активов и обязательства по составу и периоду образования» [63].

2.7 «По времени составления бухгалтерские балансы бывают:

а) вступительными, текущими, разделительными, объединительными, ликвидационными;

б) инвентарными, книжными, генеральными;

в) самостоятельными, отдельными, сводными, консолидированными;

г) балансами-брутто, балансами-нетто» [63].

2.8 «По способу очистки бухгалтерские балансы бывают:

а) вступительными, текущими, разделительными, объединительными, ликвидационными;

б) инвентарными, книжными, генеральными;

в) самостоятельными, отдельными, сводными, консолидированными;

г) балансами-брутто, балансами-нетто» [63].

2.9 «Элементы финансовой отчетности, которые связаны с изменением финансового положения, подразделяют на:

а) активы, обязательства, капитал, доходы и расходы;

б) активы, обязательства и капитал;

в) доходы и расходы;

г) активы и обязательства» [63].

2.10 Как классифицируются факты хозяйственной жизни по отношению к целенаправленной хозяйственной деятельности:

а) события и явления;

б) действия, события и состояние;

в) чрезвычайные ситуации и управляемые процессы;

г) естественные явления и направленные действия.

2.11 К чему могут приводить факты хозяйственной жизни по типу изменения обязательств:

а) только к возникновению обязательств;

б) к прекращению обязательств;

в) к возникновению, прекращению и изменению обязательств;

г) к изменению обязательств исходя из интересов экономического субъекта.

2.12 Укажите источник финансирования деятельности коммерческих организаций:

а) государственный бюджет;

б) добровольные пожертвования;

в) самоокупаемость (самофинансирование);

г) финансовая помощь от руководителя.

2.13 «Оценка как метод бухгалтерского учета представляет собой:

а) способ перевода объектов бухгалтерского учета из натурального измерителя в денежный;

б) способ перевода объектов бухгалтерского учета из трудового измерителя в денежный;

в) способ пересчета объектов бухгалтерского учета;

г) идентификацию объекта бухгалтерского учета» [63].

2.14 Какие действия бухгалтера способствуют формированию достоверной информации отраженной в годовой финансовой отчетности:

а) выплата дивидендов акционерам из прибыли, полученной за отчетный период;

б) выплата задолженности по заработной плате;

в) проведение инвентаризации;

г) утверждение всех авансовых отчетов и возврата неиспользованных сумм.

2.15 Какой штраф предусмотрен в КоАП за грубое нарушение правил бухгалтерского учета:

а) 5 000 – 10 000 рублей;

б) 1 000 – 2 000 рублей;

в) 300 – 500 рублей;

г) 100 рублей.

2.16 «Активы, созданные в самой организации, оцениваются:

а) по стоимости, согласованной учредителями;

б) по стоимости, установленной приемной комиссией;

в) по сумме фактических затрат, связанных со строительством или созданием объекта;

г) по рыночной стоимости» [63].

2.17 Активы, приобретенные за плату, оцениваются:

а) по стоимости изготовления;

б) по фактически затратам на покупку, доставку, установку;

в) по рыночной стоимости на дату оприходования;

г) с учетом мнения собственника организации.

2.18 Активы, полученные безвозмездно, оцениваются:

а) по стоимости изготовления;

б) по фактически произведенным затратам на покупку;

в) по рыночной стоимости на дату оприходования;

г) с учетом мнения собственника организации.

2.19 В какой из форм финансовой отчетности отображается дебиторская задолженность покупателей за реализованные товары (работы, услуги):

а) в балансе;

б) в отчете о финансовых результатах;

в) в отчете об изменениях капитала;

г) в отчете о движении денежных средств.

2.20 «Пассивные счета предназначены для учета:

а) имущества организации;

б) собственного капитала и обязательств организации;

в) активов и собственного капитала организации.

г) только капитала организации» [63].

2.21 На активных счетах сальдо отражается:

а) по дебету;

б) по кредиту;

в) активные счета сальдо не имеют;

г) развернуто, по дебету и кредиту.

2.22 «Взаимосвязь между счетами, возникающая при использовании принципа двойной записи, называется:

а) оборотом;

б) корреспонденцией счетов;

в) методом бухгалтерского учета;

г) бухгалтерской проводкой» [63].

2.23 В чем заключается взаимосвязь между аналитическими и синтетическими счетами:

а) остатки аналитических счетов составляют в совокупности остаток синтетического счета;

б) обороты аналитических счетов составляют в совокупности оборот синтетического счета;

в) остатки и обороты аналитических счетов составляют в совокупности остаток и оборот синтетического счета, к которому они открыты;

г) в том, что они используются для отражения хозяйственных операций.

2.24 Доходы от продажи готовой продукции отображаются в учете:

а) в момент получения денег за эту продукцию или при ее отгрузке;

б) только после получения денег за эту продукцию;

в) в момент отгрузки данной продукции покупателю со списанием ее стоимости с баланса организации;

г) в момент списания стоимости продукции с баланса.

2.25 Базовая сумма, применяемая для исчисления налогов, сборов, штрафов и платежей по гражданско-правовым обязательствам, размер которых в соответствии с законодательством РФ определяется в зависимости от минимального размера оплаты труда составляет:

а) 100 рублей;

б) 5205 рублей;

в) 6411 рублей;

г) 50 рублей.

2.26 Какие составляющие определяют профессиональное образование:

а) профессиональные знания, навыки, ценности и этика;

б) только профессиональные знания;

в) профессиональные навыки и этика;

г) профессиональные знания и ценности.

2.27 Какой штраф предусмотрен КоАП на должностное лицо за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций:

а) 40 000 – 50 000 рублей;

б) 1 000 – 2 000 рублей;

в) 4 000 – 5 000 рублей;

г) 200 – 300 рублей.

2.28 Какое профессиональное объединение выступило инициатором создания Кодекса этики профессиональных бухгалтеров:

а) Институт профессиональных бухгалтеров России;

б) Международная федерация бухгалтеров (МФБ);

в) Саморегулируемое объединение «Содружество»;

г) Институт профессиональных аудиторов России.

2.29 Общими требованиями, предъявляемыми к бухгалтеру Кодексом профессиональной этики бухгалтеров, являются:

а) честность, объективность, конфиденциальность;

б) объективность, компетентность, профессионализм;

в) объективность, компетентность, коммуникабельность;

г) коммуникабельности и удовлетворение заинтересованных пользователей информацией о результатах деятельности организации.

2.30 Что из перечисленного относится к угрозам нарушения этических принципов поведения аудитора:

а) личная заинтересованность, самоконтроль, близкое знакомство;

б) заступничество, шантаж, нарушение должностной инструкции, кража;

в) шантаж, шпионаж, подкуп, личная заинтересованность;

г) давление вышестоящего руководства, угроза увольнения.

2.31 Выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — это:

а) техника бухгалтерского учета;

б) учетная политика организации;

в) форма бухгалтерского учета;

г) технология обработки данных.

2.38 Основными требованиями, которые должна обеспечивать учетная политика организации в соответствии с федеральными стандартами, являются:

а) полнота, осмотрительность, непротиворечивость, приоритет содержания перед формой, рациональность;

б) непрерывность учета, двойная запись на счетах, обособленность учета собственности организации, своевременная регистрация фактов хозяйственной жизни на счетах;

в) обособленный учет активов и обязательств организации от других юридических лиц и своевременная регистрация на счетах результатов инвентаризации.

г) систематизация информации в документах и регистрах, для составления бухгалтерской отчетности.

2.39 Какие способы начисления амортизации объектов основных средств используются в налоговом учете:

а) линейный, способ уменьшаемого остатка, пропорционально объему выпущенной продукции;

б) линейный, нелинейный;

в) нелинейный, способ списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования;

г) нелинейный, способ уменьшаемого остатка.

2.40 Способы оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство в финансовом и налоговом учете:

а) совпадают;

б) в налоговом учете не используется метод ЛИФО;

в) в финансовом учете не используется метод ЛИФО;

г) полностью разнятся.

2.41 Может ли организация назначать различные способы начисления амортизации для основных средств и нематериальных активов в финансовом и налоговом учете:

а) да;

б) нет;

в) только в отдельных случаях установленных соответствующими нормативными актами;

г) нет правильного ответа.

3 Организация бухгалтерского учета экономического субъекта

3.1 Взаимодействие главного бухгалтера с профессиональными субъектами делового оборота

Отношения между организацией и главным бухгалтером регулируются трудовым законодательством, это означает, что права, обязанности и ответственность главного бухгалтера определяются исключительно трудовым договором.

Процесс принятия специалиста на должность главного бухгалтера может состоять из следующих пяти этапов:

1) подбор потенциальных кандидатов на основании резюме;

2) профессиональный тест (чаще проводятся внутри организации либо при партнерских отношениях передаются в агентство);

3) личное собеседование (с составлением психологического портрета);

4) сбор рекомендаций;

5) юридическая экспертиза документов, предоставленных кандидатом (обычно проводится внутри организации).

Такой подход к подбору главного бухгалтера позволяет наиболее полно оценить претендента на эту должность и дает максимальный результат в выборе правильной кандидатуры.

При приеме на работу с главным бухгалтером должен быть заключен трудовой договор, в котором необходимо отразить обязательные сведения и условия, перечисленные в ст. 57 ТК РФ. Кроме того, в трудовой договор с главным бухгалтером включаются условия о неразглашении коммерческой тайны.

В трудовом договоре указываются:

- фамилия, имя, отчество работника и наименование работодателя, заключивших трудовой договор;

- сведения о документах, удостоверяющих личность работника и работодателя - физического лица;

- идентификационный номер налогоплательщика;

- сведения о представителе работодателя, подписавшем трудовой договор, и основание, в силу которого он наделен соответствующими полномочиями;

- место и дата заключения трудового договора.

Обязательными для включения в трудовой договор являются следующие условия:

- место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, - место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения;

- трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы).

- дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора в соответствии с Трудовым Кодексом или иным федеральным законом;

- условия оплаты труда (размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);

- режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у данного работодателя);

- гарантии и компенсации за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;

- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);

- условия труда на рабочем месте;

- условие об обязательном социальном страховании работника в соответствии с Трудовым Кодексом и иными федеральными законами;

- другие условия в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Если при заключении трудового договора в него не были включены какие-либо сведения и (или) условия, то это не является основанием для признания трудового договора незаключенным или его расторжения. Трудовой договор должен быть дополнен недостающими сведениями и (или) условиями. При этом недостающие сведения вносятся непосредственно в текст трудового договора, а недостающие условия определяются приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора.

В трудовом договоре могут предусматриваться дополнительные условия, не ухудшающие положение работника по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, в частности:

- об уточнении места работы (с указанием структурного подразделения и его местонахождения) и (или) о рабочем месте;

- об испытании;

- о неразглашении охраняемой законом тайны (государственной, служебной, коммерческой и иной);

- об обязанности работника отработать после обучения не менее установленного договором срока, если обучение проводилось за счет средств работодателя;

- о видах и об условиях дополнительного страхования работника;

- об улучшении социально-бытовых условий работника и его семьи;

- об уточнении применительно к условиям работы данного работника

прав и обязанностей работника и работодателя, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права;

- о дополнительном негосударственном пенсионном обеспечении.

По соглашению сторон в трудовой договор могут также включаться права и обязанности работника и работодателя, установленные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, локальными нормативными актами. Кроме того указываются права и обязанности работника и работодателя, вытекающие из условий коллективного договора или соглашения.

Не включение в трудовой договор каких-либо из указанных прав и (или) обязанностей работника и работодателя не может рассматриваться как отказ от реализации этих прав или исполнения этих обязанностей [3, ст.57].

Как и любой другой специалист, главный бухгалтер несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение по его вине обязанностей, возложенных на него трудовым договором. Трудовым кодексом РФ предусмотрены три вида дисциплинарных взысканий: замечание; выговор; увольнение [3, ст. 192].

Помимо дисциплинарной ответственности, главный бухгалтер может нести материальную ответственность, в соответствии с условиями трудового договора. Главный бухгалтер обязан возместить причиненный им работодателю прямой действительный ущерб в полном размере. Речь идет о ситуациях, когда главный бухгалтер не выполнил свои обязанности и его действия привели к взысканию штрафа с работодателя.

Для устранения указанной ситуации в трудовом договоре с главным бухгалтером целесообразно оформление раздела «Ответственность сторон» (таблица 23).

Таблица 23 – Структура трудового договора с главным бухгалтером

Наименование раздела	Содержание раздела		
Преамбула	Описание сторон договора		
Предмет трудового договора	Предоставление работнику работы с учетом его профессиональной подготовки по трудовым функциям		
Основные положения	Указание должности и условий труда		
Срок действия	Определенный или неопределенный		
Испытательный срок	Устанавливается или нет		
Условия оплаты труда работника	Размер, сроки и порядок выплаты		
Права и обязанности работника	Перечисляются все трудовые функции, как обязанность работника и определяются его права		
Права и обязанности работодателя	Перечисляются права и обязанности работодателя в соответствии с действующим трудовым законодательством		
Режим труда и отдыха	Рабочее время, время отдыха, праздничные и выходные дни, отпуска		
Социальное страхование работника	Перечисляются виды социального страхования		
Гарантии и компенсации	Перечисляются выплаты, предусмотренные действующим законодательством		
Ответственность сторон	Главный бухгалтер	Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета	Искажение статей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций
		Прямой действительный материальный ущерб (материальная ответственность)	Наложение штрафных санкций, предусмотренных КоАП при халатном отношении к трудовым функциям
		Разглашение коммерческой тайны	Несанкционированная передача сведений, ставших известными при выполнении трудовых обязанностей
Прекращение договора	Оговариваются условия		
Особые условия	На усмотрение сторон		
Юридические адреса и реквизиты сторон	Приводятся реквизиты		
Подписи сторон	Ставятся подписи сторон, печать		

Согласно требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете» в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются или не принимаются главным бухгалтером к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя

экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается или не отражается главным бухгалтером в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период [4, ст.8].

Главный бухгалтер в процессе выполнения своих трудовых функций взаимодействует с собственниками организации и должен соблюдать федеральное законодательство, регулирующее создание юридического лица и осуществление им деятельности.

Так, Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.) «Об акционерных обществах» определяет порядок создания, реорганизации, ликвидации, правовое положение акционерных обществ, права и обязанности их акционеров, а также обеспечивает защиту прав и интересов акционеров.

В настоящее время акционерное общество может быть публичным или непубличным, что отражается в его уставе и фирменном наименовании [7, ст. 7].

Минимальный уставный капитал публичного акционерного общества должен составлять 100 000 рублей. Минимальный уставный капитал непубличного акционерного общества должен составлять 10 000 рублей [7, ст.26].

На основании требований Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2017 г.) каждый учредитель общества должен оплатить полностью свою долю в уставном капитале общества. Оплата должна быть осуществлена в течение срока, который определен договором об учреждении общества или в случае учреждения общества одним лицом решением об учреждении общества. Срок такой оплаты не может превышать четыре месяца с момента

государственной регистрации общества. При этом доля каждого учредителя общества может быть оплачена по цене не ниже ее номинальной стоимости [8, ст.16].

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО) составляется из номинальной стоимости долей его участников. Размер уставного капитала ООО должен быть не менее чем 10 000 рублей. Размер доли участника общества в уставном капитале общества определяется в процентах или в виде дроби. Размер доли участника общества должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли и уставного капитала общества.

Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли [8, ст.14].

Размер уставного капитала для кредитных организаций (закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 г. № 395-I) устанавливается в следующих размерах:

- банков, центральных контрагентов - 300 000 000 руб.;

- небанковских кредитных организаций - 90 000 000 руб.

Для страховых компаний (закон «Об организации страхового дела» от 27.11.1992 г. № 4015-I) размер уставного капитала составляет 120 000 000 руб. (базовый размер без учета коэффициентов).

Оплачивая долю имуществом, необходимо оценить его в денежном эквиваленте. Такая оценка утверждается единогласным решением участников [8, п. 2 ст. 15] и производится с обязательным привлечением независимого оценщика [1, п. 2 ст. 66.2].

Основные положения об уставном капитале хозяйственного общества приведены в статье 66.2 ГК РФ.

Минимальный размер уставных капиталов хозяйственных обществ определяется законами о хозяйственных обществах.

Минимальные размеры уставных капиталов хозяйственных обществ, осуществляющих банковскую, страховую или иную подлежащую

лицензированию деятельность, а также акционерных обществ, использующих открытую (публичную) подписку на свои акции, устанавливаются законами, определяющими особенности правового положения указанных хозяйственных обществ.

При оплате уставного капитала хозяйственного общества должны быть внесены денежные средства в сумме не ниже минимального размера уставного капитала.

Денежная оценка неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного общества должна быть проведена независимым оценщиком. Участники хозяйственного общества не вправе определять денежную оценку неденежного вклада в размере, превышающем сумму оценки, определенную независимым оценщиком.

В течение пяти лет с момента государственной регистрации общества акционеры, участники общества и независимый оценщик солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал при оплате долей не денежными средствами, а иным имуществом в случае его недостаточности в уставном капитале акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью.

Правила об ответственности участника общества и независимого оценщика не применяются к хозяйственным обществам, созданным в соответствии с законами о приватизации путем приватизации государственных или муниципальных унитарных предприятий.

Если иное не предусмотрено законами о хозяйственных обществах, учредители хозяйственного общества обязаны оплатить не менее трех четвертей (или 75%) его уставного капитала до государственной регистрации общества, а остальную часть уставного капитала хозяйственного общества - в течение первого года деятельности общества.

В случаях, если в соответствии с законом допускается государственная регистрация хозяйственного общества без предварительной оплаты трех

четвертей уставного капитала, участники общества несут субсидиарную ответственность по его обязательствам, возникшим до момента полной оплаты уставного капитала [1, ст.66.2].

В бухгалтерском деле собственником является учредитель организации или учреждения. Основные бухгалтерские записи по формированию уставного каптала и его пополнению приведены в таблице 24.

Таблица 24 – Основные бухгалтерские записи по формированию и пополнению уставного капитала

Корреспонденция счетов		Содержание факта хозяйственной жизни
Дебет	Кредит	
75	80	Отражена задолженность участников по вкладам в зарегистрированный уставный капитал организации
51 (50)	75	Поступили денежные средства в кассу и на расчетный счет организации в счет погашения задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал
08 (07,10, 11,41, 58)	75	Получены различные активы от учредителей в качестве вклада в уставный капитал

В бухгалтерском деле главный бухгалтер должен контролировать процесс формирования уставного капитала и его пополнение учредителями. Если заявленный уставный капитал не сформирован полностью, его необходимо корректировать, но не ниже минимального размера, установленного законодательством.

Главный бухгалтер, как правило, выступает на итоговых собраниях акционеров и участников общества, докладывает пояснения к годовой бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер в отношениях с собственниками должен быть независимым и объективным.

Взаимодействует главный бухгалтер с собственниками в момент их выхода из состава учредителей. Передача имущества при выходе участника в пределах его первоначального вклада реализацией не признается и НДС не облагается [2, пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 5 п. 3 ст. 39].

Сумму НДС, принятую к вычету при приобретении имущества, передаваемого участнику, общество должно восстановить и учесть при расчете налога на прибыль [2, пп. 2 п. 3 ст. 170].

Если участнику, выходящему из общества, передается имущество, стоимость которого превышает первоначальную сумму вклада, в этом случае в части стоимости имущества сверх первоначального вклада происходит реализация [2, пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 5 п. 3 ст. 39].

Обществу необходимо исчислить НДС с суммы превышения рыночной стоимости имущества над суммой вклада. Не позднее пяти календарных дней со дня передачи участнику имущества, как правило, следует выставить счет-фактуру. Исключение из общего правила составляют случаи, указанные в пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ.

При выплате участнику, выходящему из общества, стоимости доли денежными средствами объект налогообложения по НДС не возникает независимо от того, превышает стоимость выплачиваемой доли сумму первоначального вклада или нет. Связано это с тем, что операции по обращению денежных средств НДС не облагаются [2, пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 1 п. 3 ст. 39].

Стоимость имущества, передаваемого участнику (как в пределах действительной стоимости его доли, так и сверх такой стоимости), не учитывается в целях налогообложения налога на прибыль.

При получении первоначального и последующих вкладов стоимость соответствующего имущества не признавалась у общества доходом [2, пп. 3 п. 1 ст. 251]. Кроме того, расходы в виде стоимости имущества, передаваемого выбывающему участнику, не направлены на получение дохода [2, п. п. 1, 49 ст. 270, п. 1 ст. 252].

Если в отношении передаваемого участнику основного средства, стоимость которого превышает первоначальный вклад участника, общество воспользовалось правом на амортизационную премию, то при такой передаче

применяется норма абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ. При этом амортизационную премию нужно восстанавливать в полном объеме.

Сумма ранее учтенной в расходах амортизационной премии на дату передачи основного средства участнику подлежит восстановлению (включению в состав внереализационных доходов) только при реализации основного средства лицу, являющемуся взаимозависимым с обществом [2, абз. 4 п. 9 ст. 258].

При выходе участника (физического лица - налогового резидента РФ) из общества полученная им действительная стоимость доли подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях с полной суммы полученного дохода [2, пп. 10 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 209, п. 1 ст. 210].

В отношении указанного дохода общество признается налоговым агентом, обязанным исчислить, удержать и уплатить в бюджет НДФЛ с суммы такого дохода [2, п. п. 1, 2 ст. 226].

В случае выплаты дохода в натуральной форме налоговая база по НДФЛ рассчитывается как стоимость товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ [2, п. 1 ст. 211].

Налоговая база по НДФЛ в отношении дохода участника, полученного при выходе из общества, определяется на дату фактического получения участником дохода [2, п. 3 ст. 226].

Этой датой может являться:

- день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета участника в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, - при получении доходов в денежной форме [2, пп. 1 п. 1 ст. 223];

- день передачи доходов в натуральной форме - при получении доходов в натуральной форме [2, пп. 2 п. 1 ст. 223].

Доход участника, полученный в связи с его выходом из общества, облагается НДФЛ по ставке 13 процентов [2, п. 1 ст. 224].

Обществу необходимо удержать НДФЛ непосредственно из доходов участника при их фактической выплате. При выплате участнику дохода в натуральной форме, в связи с его выходом из общества, удержание исчисленной суммы НДФЛ производится за счет любых доходов, выплачиваемых участнику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма НДФЛ не может превышать 50 процентов суммы выплачиваемого дохода в денежной форме [2, п. 4 ст. 226].

При невозможности в течение налогового периода удержать у участника исчисленную сумму НДФЛ общество обязано не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить участнику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог. Сообщить необходимо также о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога [2, п. 5 ст. 226].

При выходе из состава участников общества участник имеет право на получение имущественного налогового вычета [2, пп. 1 п. 1 ст. 220]. Данный вычет предоставляется участнику при подаче им в налоговый орган по окончании налогового периода декларации по НДФЛ [2, п. 7 ст. 220].

В случае предоставления имущественного налогового вычета участник на основании пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ вправе уменьшить сумму своих доходов, облагаемых НДФЛ, на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением доли в уставном капитале общества. К последним могут относиться расходы:

- в сумме денежных средств и (или) стоимости иного имущества, внесенных в качестве взноса в уставный капитал при учреждении общества или увеличении его уставного капитала;

- на приобретение или увеличение доли в уставном капитале общества.

Если расходы на приобретение доли в уставном капитале общества документально не подтверждены, имущественный налоговый вычет предоставляется в размере полученных участником в связи с выходом из

общества доходов, не превышающем в целом 250 000 руб. за налоговый период [2, абз. 3 – 5, пп. 2 п. 2 ст. 220].

Если имущество, полученное в связи с выходом из общества, в последующем физическим лицом продается, с дохода, полученного от его продажи, исчисление и уплату НДФЛ продавец (физическое лицо) производит самостоятельно [2, п. 2 ст. 226, пп. 2 п. 1 ст. 228]. При этом данное физическое лицо имеет право уменьшить сумму доходов от продажи имущества на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением доходов. К таким расходам может быть отнесена, в частности, действительная стоимость доли в уставном капитале общества, выплаченная участнику - физическому лицу в натуральной форме, с которой был уплачен НДФЛ [2, пп. 2 п. 2 ст. 220].

Доля выходящего участника, перешедшая к обществу, принимается им к учету по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» в сумме фактических затрат. Переход доли участника к обществу отражается также в аналитическом учете по счету 80 «Уставный капитал». При погашении задолженности перед участником путем передачи ему имущества производится запись по дебету счета 75 в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей [24]. Восстановленная сумма НДС по передаваемому имуществу учитывается в составе прочих расходов [22, п. 11].

При передаче участнику, выходящему из общества, имущества, стоимость которого превышает сумму внесенного ранее вклада, начисление НДС с суммы превышения стоимости отражается в учете в общеустановленном порядке: по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» (или 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»), в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (таблица 25).

Таблица 25 – Основные бухгалтерские записи по передаче участнику общества имущества

Дебет	Кредит	Содержание факта
81	75	Отражена задолженность перед участником, выходящим из общества
80-у	80-о	Отражена номинальная стоимость доли, перешедшей к обществу
75	90-1, (91-1)	Погашена задолженность перед участником
90-2	41, (43)	Списана балансовая стоимость передаваемых товаров (продукции)
(91-2)	(01, 10 и др.)	Списана балансовая стоимость передаваемого имущества, отличного от товаров (продукции)
19	68	Восстановлен НДС по передаваемому имуществу (в пределах суммы вклада участника)
91-2	19	Включена в состав расходов восстановленная сумма НДС
90-3 (91-2)	68	Начислен НДС с превышения стоимости передаваемого имущества над суммой вклада

В таблице 25 используются следующие обозначения аналитических счетов по счету 80 «Уставный капитал»:

80-у «Доли участников»;

80-о «Доли, перешедшие к обществу».

«Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому участнику» [24].

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета восстановленной суммы НДС по передаваемому имуществу нормативно не закреплен. Такой порядок следует утвердить в учетной политике организации [4, ч. 4 ст. 8, 19, п. 7.1].

Восстановленная сумма НДС может отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 68 с последующим списанием со счета 19 в дебет счета 91, субсчет 91-2.

Также восстановленная сумма НДС может отражаться без использования счета 19 напрямую записью по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 68.

Погашение задолженности перед участником денежными средствами отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 50 «Касса».

При выплате денежных средств участнику - физическому лицу сумма НДФЛ отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 68.

Общество обязано перечислить в бюджет НДФЛ не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода [2, п. 6 ст. 226].

В бухгалтерском учете на сумму перечисленного в бюджет НДФЛ делается запись по дебету счета 68 и кредиту счета 51 [24].

В бухгалтерском деле актуальным является вопрос смены собственника имущества организации и его действия по отношению к руководителю и главному бухгалтеру, которые были назначены на должности предыдущим собственником.

Согласно статье 75 Трудового кодекса РФ при смене собственника имущества организации новый собственник не позднее трех месяцев со дня возникновения у него права собственности имеет право расторгнуть трудовой договор с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером.

Статья 181 Трудового кодекса РФ устанавливает гарантии руководителю организации, его заместителям и главному бухгалтеру при расторжении трудового договора в связи со сменой собственника имущества организации.

Новый собственник обязан выплатить указанным работникам компенсацию в размере не ниже трех средних месячных заработков работника.

Одна из основных черт характера главного бухгалтера, на наш взгляд, это коммуникабельность. В коллективе сотрудников у главного бухгалтера не должно быть снобизма по отношению к окружающим. Но и нельзя допускать панибратства в отношениях. Требования главного бухгалтера неукоснительны к исполнению всеми работниками организации. По согласованию с главным бухгалтером может определяться круг материально-ответственных лиц.

Главный бухгалтер при выполнении своих обязанностей взаимодействует с

персоналом по вопросам начисления заработной платы, отпускных и премий. При этом необходимо детальное пояснение работнику порядок расчета указанных сумм и дать обстоятельные ответы на все его вопросы.

«Трудовой кодекс РФ регламентирует данные взаимоотношения, предписывая при выплате заработной платы извещать в письменной форме каждого работника:

1) о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период;

2) о размерах иных сумм, начисленных работнику, в том числе денежной компенсации за нарушение работодателем установленного срока соответственно выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и (или) других выплат, причитающихся работнику;

3) о размерах и об основаниях произведенных удержаний;

4) об общей денежной сумме, подлежащей выплате» [3].

Форма расчетного листка утверждается работодателем с учетом мнения представительного органа работников в порядке, установленном статьей 372 ТК РФ для принятия локальных нормативных актов [3, ст.136].

К государственным органам, с которыми необходимо взаимодействовать главному бухгалтеру в процессе выполнения своих трудовых обязанностей относятся:

- Минфин России, в который главный бухгалтер может направить официальный запрос по ситуации, вызывающей у него сомнение и получить ответ, как руководство к действию, официальный сайт – www.minfin.ru;

- Федеральное казначейство, если Вы являетесь главный бухгалтером государственного учреждения необходимо заключить с данным органом соглашение о взаимодействии, официальный сайт территориального представительства данного ведомства по Оренбургской области http://orenburg.roskazna.ru/;

- Федеральная налоговая служба, в данный орган главный бухгалтер обязан в установленные сроки представить бухгалтерскую (финансовую)

отчетность и налоговые декларации, официальный сайт www.nalog.ru;

- Прокуратура или судебные органы, где главный бухгалтер представляет и защищает интересы организации-работодателя;

- Государственные внебюджетные фонды, главный бухгалтер обязан представить им сведения о персонифицированном учете и отчислениях.

«Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в представленных направлениях и сферах деятельности:

- бюджет - бюджетная политика, формирование и контроль исполнения федерального бюджета;

- налоговые отношения - налоговая и таможенно-тарифная политика, международные налоговые отношения;

- бухгалтерский учет и отчетность - законы, проекты и положения по бухгалтерскому учету и отчетности, в том числе для субъектов малого предпринимательства;

- аудиторская деятельность – стандарты и методики проведения аудита, саморегулируемые организации аудиторов, контроль и надзор за аудиторской деятельностью;

- государственный долг - внутренний и внешний долг Российской Федерации, выпуск ценных бумаг;

- резервный фонд - предназначение и принципы формирования резервного фонда, отчетность и статистические показатели;

- фонд национального благосостояния - предназначение и принципы формирования фонда национального благосостояния, отчетность и статистические показатели;

- международные финансовые отношения и международное сотрудничество - новости Департамента международных финансовых отношений и материалы по многостороннему финансовому сотрудничеству;

- реформы - основные результаты и направления бюджетной, пенсионной реформ и финансовый аспект реформы местного самоуправления;

- финансовые рынки - деятельность в сфере финансовых рынков, создание института финансового омбудсмена (уполномоченного);

- страховая деятельность - государственная политика в сфере страховой деятельности;

- банковская деятельность - государственная политика в сфере банковской деятельности;

- кредитная кооперация - государственная политика в сфере кредитной кооперации;

- микрофинансовая деятельность - государственная политика в сфере микрофинансовой деятельности;

- организация и проведение лотерей, азартных игр - деятельность по организации игр, основанных на риске;

- электронный бюджет - создание и развитие государственной интегрированной информационной системы управления общественными финансами «Электронный бюджет»;

- производство и реализация защищенной от подделок полиграфической продукции - регулирование деятельности по производству и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции;

- производство, переработка и обращение драгоценных металлов и драгоценных камней - данные сертификатов Кимберлийского процесса, требования к отчетам о поставках драгоценных металлов, статистические данные;

- инвестирование средств для финансирования накопительной пенсии - официальные документы, общественный контроль, статистика и аналитика инвестирования пенсионных накоплений;

- финансовые взаимоотношения с регионами и муниципальными образованиями - межбюджетные отношения, мониторинг субъектов

Российской Федерации и муниципальных образований, модельные нормативно-правовые акты;

- государственная поддержка жилищного (ипотечного) кредитования-правила предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям. Информация о кредитных организациях, подавших заявки на предоставление субсидий;

- федеральная информационная адресная система;

- контрактная система;

- единый федеральный информационный ресурс, содержащий сведения о населении Российской Федерации» [94].

«Федеральное казначейство (Казначейство России) является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета.

Федеральное казначейство – платежная, учетная, контрольная, информационная система в области финансовой деятельности публично-правовых образований. Представлять собой динамично развивающуюся, надежную и передовую казначейскую систему. Миссия казначейства - служить государству Российскому, способствуя укреплению устойчивости, надежности и прозрачности финансовой системы Российской Федерации, а также обеспечивая сохранность финансовых средств публично-правовых образований».

Функции Казначейства России представлены на рисунке 15, а также раскрыта их реализация через соответствующие действия ведомства.

Рисунок 15 - Функции Казначейства России и их реализация

«Федеральное казначейство осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

- доводит до главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета показатели сводной бюджетной росписи, лимиты бюджетных обязательств и объемы финансирования;

- ведет учет операций по кассовому исполнению федерального бюджета;

- открывает в Центральном банке Российской Федерации и кредитных организациях счета по учету средств федерального бюджета и иных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации, устанавливает режимы счетов федерального бюджета;

- открывает и ведет лицевые счета главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

- ведет сводный реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета;

- ведет учет показателей сводной бюджетной росписи федерального бюджета, лимитов бюджетных обязательств и их изменений;

- составляет и представляет в Министерство финансов Российской Федерации оперативную информацию и отчетность об исполнении федерального бюджета, отчетность об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации;

- получает в установленном порядке от главных распорядителей средств федерального бюджета, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, государственных внебюджетных фондов и органов местного самоуправления материалы, необходимые для составления отчетности об исполнении федерального бюджета и консолидированного бюджета Российской Федерации;

- осуществляет распределение доходов от уплаты федеральных налогов и сборов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- осуществляет прогнозирование и кассовое планирование средств федерального бюджета;

- осуществляет управление операциями на едином счете федерального бюджета;

- осуществляет в установленном порядке кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- обеспечивает проведение кассовых выплат из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от имени и по поручению соответствующих органов, осуществляющих сбор доходов бюджетов, или получателей средств указанных бюджетов, лицевые счета которых в установленном порядке открыты в Федеральном казначействе;

- осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета;

- осуществляет подтверждение денежных обязательств федерального бюджета и совершает разрешительную надпись на право осуществления расходов федерального бюджета в рамках выделенных лимитов бюджетных обязательств;

- обобщает практику применения законодательства Российской Федерации в установленной сфере деятельности и вносит в Министерство финансов Российской Федерации предложения по его совершенствованию;

- осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Федерального казначейства и реализацию возложенных на него функций;

- обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;

- обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принятие по ним решений и направление заявителям ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок;

- организует и обеспечивает мобилизационную подготовку и мобилизацию Федерального казначейства, а также контроль и координацию деятельности подведомственных федеральных казенных учреждений по их мобилизационной подготовке;

- осуществляет организацию и ведение гражданской обороны в Федеральном казначействе;

- организует дополнительное профессиональное образование работников Федерального казначейства;

- осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Федерального казначейства;

- взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;

- в установленном законодательством Российской Федерации порядке размещает заказы и заключает государственные контракты, а также иные гражданско-правовые договоры на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд Федерального казначейства, а также на проведение научно-исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности;

- ведет реестр государственных контрактов, заключенных от имени Российской Федерации по итогам размещения заказов;

- осуществляет межведомственную координацию деятельности в сфере систематизации и кодирования технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области;

- осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента и Правительства Российской Федерации» [95].

Казначейство прошло длинный и сложный путь развития. Его история неотделима от истории развития Российского государства в целом. Основные этапы развития казначейской системы в России представлены в приложении Е.

«Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, ФНС России обязана следить за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной

продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств. Также ФНС является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о Федеральной налоговой службе.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Миссия ФНС России - эффективная контрольно-надзорная деятельность и высокое качество предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства.

Основные направления деятельности ФНС России следующие:

- обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах;

- создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей;

- снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом;

- укрепление и совершенствование кадрового потенциала;

- оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление» [96].

«Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР) - один из наиболее значимых социальных институтов страны. Это крупнейшая федеральная система оказания государственных услуг в области социального обеспечения в России.

В структуре Пенсионного фонда - 84 Отделения Пенсионного фонда в субъектах РФ, включая ОПФР в г. Байконур (Казахстан), а также 2460 клиентских служб в территориальных органах ПФР. В системе ПФР трудится более 100 000 специалистов.

ПФР осуществляет ряд социально значимых функций, в т.ч.:

- установление и выплата страховых пенсий (по старости, по инвалидности, по случаю потери кормильца), накопительной пенсии, пенсии по государственному пенсионному обеспечению, пенсии военнослужащих и их семей, социальных пенсий, пенсии госслужащих;

- выдача государственных сертификатов на материнский (семейный) капитал;

- назначение и реализация социальных выплат отдельным категориям граждан: ветеранам, инвалидам, Героям Российской Федерации и др.;

- назначение и реализация федеральной социальной доплаты к пенсии до уровня прожиточного минимума пенсионера в регионе;

- ведение системы персонифицированного учета прав участников системы обязательного пенсионного страхования;

- формирование, инвестирование и выплата средств пенсионных накоплений;

- адресная помощь пенсионерам и софинансирование социальных программ субъектов РФ;

- реализация Программы государственного софинансирования пенсии;

- реализация международных соглашений» [97].

«Фонд социального страхования Российской Федерации является одним из государственных внебюджетных фондов, относящихся к единой бюджетной системе Российской Федерации. Бюджет Фонда, также как и других государственных внебюджетных фондов, не входит в состав консолидированного бюджета Российской Федерации и утверждается в форме самостоятельного федерального закона.

В рамках своей деятельности Фонд осуществляет финансовое обеспечение расходов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также исполнению возложенных на Фонд государственных функций.

Отделения Фонда созданы на территориях всех субъектов Российской Федерации. Страхователи – юридические лица обязательно проходят регистрацию в этих отделениях и заявляют вид своей основной деятельности, для последующего установления тарифов взносов.

Фонд организует исполнение бюджета государственного социального страхования, утверждаемого ежегодно федеральным законом, контролирует

использование средств социального страхования. В необходимых случаях Фонд перераспределяет средства между регионами и отраслями, поддерживая финансовую устойчивость системы. Кроме того, Фондом разрабатываются и реализуются государственные программы по совершенствованию социального страхования, охраны здоровья работников» [98].

Федеральный закон от 22.12.2005 г. № 179-ФЗ (с изм. от 19.12.2016 г.) «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год» устанавливает для страхователей страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях - к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору в соответствии с видами экономической деятельности по классам профессионального риска (приложение Ж) в размерах, приведенных в таблице 26.

Таблица 26 - Страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Класс профессионального риска	Размер тарифа, %	Класс профессионального риска	Размер тарифа, %	Класс профессионального риска	Размер тарифа, %
1	0,2	12	1,3	23	3,7
2	0,3	13	1,4	24	4,1
3	0,4	14	1,5	25	4,5
4	0,5	15	1,7	26	5,0
5	0,6	16	1,9	27	5,5
6	0,7	17	2,1	28	6,1
7	0,8	18	2,3	29	6,7
8	0,9	19	2,5	30	7,4
9	1,0	20	2,8	31	8,1
10	1,1	21	3,1	32	8,5
11	1,2	22	3,4	-	-

С 1 июля 2017 года назначение и выплата пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам осуществляются на основании листка нетрудоспособности, выданного медицинской организацией в форме

документа на бумажном носителе или (с письменного согласия застрахованного лица) сформированного и размещенного в информационной системе страховщика в форме электронного документа.

Листки нетрудоспособности в форме электронного документа используются наряду с листками нетрудоспособности, оформленными на бланках (на бумажном носителе), и являются их удобной альтернативой. Нововведения позволяют снизить бумажный документооборот и сделать обмен информацией более быстрым и прозрачным.

Медицинская организация и работодатель застрахованного лица должны являться участниками системы информационного взаимодействия, а застрахованное лицо в письменном виде изъявило согласие на формирование электронного листка нетрудоспособности.

Сведения, содержащиеся в электронном «больничном», подписываются квалифицированными электронными подписями медицинского работника и медицинской организации.

Получить информацию о сформированных электронных листках нетрудоспособности работник и работодатель могут в Личных кабинетах, размещенных на сайте Фонда социального страхования Российской Федерации, доступ к которым обеспечивается при наличии логина и пароля к Единому порталу государственных и муниципальных услуг (функций) [98].

В ходе выполнения трудовых функций главный бухгалтер уделяет много внимания взаимодействию с кредитора организации. Кредиторами для экономического субъекта являются поставщики, подрядчики, государственные органы, кредитные организации и физические лица. Главному бухгалтеру приходится взаимодействовать с ними по вопросу погашения обязательств, которые возникли перед кредиторами по различным основаниям. Для подтверждения суммы непогашенных перед кредитором обязательств регулярно проводятся сверки расчетов и их инвентаризация.

В Гражданском кодексе РФ [1, ст.855] определена следующая очередность списания со счетов организации в погашение её обязательств при недостаточности средств как приведено в таблице 27.

Таблица 27 - Очередность списания денежных средств со счетов организации

Очередность списания	Основание списания денежных средств
в первую очередь	по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов
во вторую очередь	по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;
в третью очередь	по платежным документам, предусматривающим расчеты по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы РФ, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов
в четвертую очередь	по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований
в пятую очередь	по другим платежным документам в порядке календарной очередности

В Законе РСФСР от 26.06.1991 г. № 1488-1 (ред. от 19.07.2011 г.) «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» приводится определение инвестора, как субъекта инвестиционной деятельности, осуществляющего вложение собственных, заемных или привлеченных средств в форме инвестиций и обеспечивающего их целевое использование.

Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности [ст.4, 39-ФЗ].

Инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Главный бухгалтер должен обеспечить инвесторов информацией, раскрывающей целевое использование вложенных ими средств.

Главный бухгалтер взаимодействует с профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов по вопросам подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и повышения квалификации.

Профессиональные организации ежегодно проводят конкурсы на звание «Лучший бухгалтер России» и «Лучший аудитор России», которые способствуют укреплению престижа профессии и собственного профессионального статуса.

Круглые столы и семинары также являются формой взаимодействия главных бухгалтеров с профессиональными организациями, они способствуют обмену мнениями и опытом работы, решению сложных учетных ситуаций.

3.2 Организация бухгалтерского учета на предприятии

Организация бухгалтерского учета любого хозяйствующего субъекта зависит от ряда факторов, в том числе от масштабов и специфики деятельности организации, стратегических задач ее развития. Современный бизнес, нацеленный на концентрацию сил и средств организации в сфере производства и торговли, стремится избавиться от непрофильных структур, в том числе от собственных подразделений, не участвующих непосредственно в производстве продуктов труда, но, при этом требующих значительных расходов для организации их качественной работы. Примером такого подразделения может быть бухгалтерская служба, являющаяся с точки зрения управленческого учета центром затрат, для обеспечения деятельности которой привлекаются материальные и кадровые ресурсы, не связанные при этом прямо с извлечением

дохода. В то же время руководство и собственники организации должны понимать значимость налоговых и финансовых рисков, которые берет под контроль эффективно работающая бухгалтерия, обеспечивая экономическую безопасность жизнедеятельности организации.

Принимая решение об организации бухгалтерской работы, руководитель экономического субъекта обязан руководствоваться требованиями закона «О бухгалтерском учете», в котором приводится несколько вариантов организации ведения бухгалтерского учета:

- создание бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером;

- назначение должностного лица, уполномоченного заниматься учетной работой;

- заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета со специализированной организацией, т.е. аутсорсинговой компанией;

- при определенных условиях руководитель может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Первые два варианта являются предпочтительными для кредитных организаций, крупных промышленных предприятий, государственных учреждений. Последний вариант может быть рекомендован руководителям микропредприятий, организаций малого и среднего бизнеса, применяющим упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, составляющим упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Особый интерес вызывает третий способ организации ведения бухгалтерского учета. Помощь руководителю в вопросах учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности специализированной компанией в настоящее время используется достаточно широко. Таким вариантом ведения бухгалтерского учета, как правило, пользуются руководители, которые стремятся оптимизировать организационную структуру, сократить непрофильные подразделения, сократить расходы, упростить процедуру подготовки и передачи части отчетности контролирующим органам.

В последнее время одной из наиболее современных и успешных бизнес-

моделей, позволяющих добиться реальных конкурентных преимуществ, становится аутсорсинг. Заимствованное из зарубежной деловой практики явление бурно развивается в России, но для его успешного применения необходима четкая регламентация работы аутсорсинговой компании.

Существует большое количество разнообразных определений аутсорсинга, все они формулируются из перевода английского слова «outsourcing» и означают «внешний источник».

Особый интерес представляет сгенерированное Гильмияровой М. Р. обобщенное определение данной категории: «Аутсорсинг - это комплексное понятие и стратегическое коммерческое решение, направленное на целенаправленную реструктуризацию предприятия с передачей отдельных функций, бизнес-процессов и соответственно полномочий, ответственности и рисков внешним компетентным исполнителям на договорных началах» [71, 72]. С предложенной формулировкой вполне можно согласиться и обозначить основные бизнес-процессы аутсорсинговой компании.

Возлагая обязанность по ведению бухгалтерского учета результатов деятельности своего предприятия на другую фирму, руководитель должен быть уверен в её объективности и компетентности. Для удовлетворения потребностей своего заказчика аутсорсинговой компании необходимо регламентировать свои бизнес-процессы по бухгалтерскому сопровождению.

Целесообразно выделить следующие бизнес-процессы аутсорсинговой компании:

1. Принятие клиента;
2. Организационный этап;
3. Учетная работа;
4. Внутренний контроль и мониторинг.

Договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета должен заключаться по определенным правилам и включать в себя всю информацию правового регулирования отношения сторон. Любой договор аутсорсинга должен учитывать следующие особенности:

- использование терминологии Гражданского и Налогового кодексов РФ;

- текст договора должен включать все существенные условия для договора возмездного оказания услуг;

- максимальная детализация предмета договора, подробный перечень того, какие именно услуги, в каком объеме, в какие сроки должны быть оказаны организацией-аутсорсером;

- правовой статус обслуживаемой организации не должен вызывать сомнений, в связи с чем, целесообразно проверить сам факт существования и деятельности организации, которой оказываются услуги;

- договор должен быть подписан надлежащими должностными лицами, как со стороны заказчика, так и со стороны аутсорсера;

- обеспечить соразмерность стоимости оказанных услуг их объему, качеству и трудозатратам;

- организовать учет выданных доверенностей лицам, уполномоченным подписывать договоры и представлять организацию в налоговых органах;

- операции по оказанию аутсорсинговых услуг должны быть тщательно документированы;

- четко оговоренные сроки оказания услуг, а также последствия несвоевременного или некачественного выполнения услуг;

- обеспечение конфиденциальности получаемой информации, соблюдение коммерческой тайны организации-заказчика;

- должен быть предусмотрен технический регламент взаимодействия сторон.

Однако бухгалтерская служба является наиболее организованной частью информационного обеспечения управленческих решений, поэтому её наличие в организационной структуре экономического субъекта сильно повышает качество учета результатов хозяйствования, не смотря на то, что содержание данного подразделения затратно. Это единственный источник поставки документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании активов и ресурсов

организации, хозяйственных процессах и результатах деятельности, долговых обязательствах, расчетах и претензиях.

Правовой статус бухгалтерской службы регулируется действующим законодательством, нормативными документами, организационно-правовой формой и общей структурой управления организацией.

Учетная информация, формируемая бухгалтерской службой в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономическим субъектом, позволяет реализовать следующие функции управления:

- планирование;
- контроль;
- оценка.

Бизнес-планирование и контроль хозяйственных процессов являются основой эффективного и непрерывного хозяйствования. Оценка достигнутых результатов по каждому осуществляемому бизнес-процессу позволяет управлять материальными, трудовыми и денежными ресурсами.

Положение о бухгалтерии представляет собой локальный нормативный акт, определяющий порядок организации бухгалтерской службы, права и обязанности счетных работников.

Данный документ имеет четко установленную структуру и состоит из следующих разделов: общие положения; цели и задачи; функции; права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей); взаимоотношения, служебные связи; организация работ.

Таким образом, Положение о бухгалтерской службе - многопрофильный документ локального уровня регулирования, четко регламентирующий порядок ее работы. От тщательности и детализации его разработки зависит эффективность системы бухгалтерского учета в организации и внутреннего контроля со стороны главного бухгалтера за работой подразделения.

Структура локального документа «Положение о бухгалтерской службе» представлена в таблице 28.

Таблица 28 – Структура «Положения о бухгалтерской службе» экономического субъекта

Наименование раздела	Содержание раздела
1.Общие положения	Включает определение бухгалтерского учета, указание выбранной формы ведения учета, численность и штат бухгалтерии, наименования законодательно-нормативных актов, которыми руководствуется бухгалтерия в своей деятельности
2.Цели и задачи	Цели и задачи осуществления бухгалтерского учета
3.Функции	Раскрываются функции бухгалтерской службы: организационная, методологическая, аналитическая, учетная, контрольная, расчетная, отчетная, исполнительская, архивная. На основании перечисленных функций разрабатываются должностные инструкции работников бухгалтерии.
4.Права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей)	Составляется на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Профессионального стандарта «Бухгалтер».
5.Взаимоотношения, служебные связи	Указываются службы, с которыми бухгалтерия взаимодействует: - все структурные подразделения — по вопросам бухгалтерского учета; - юридическая служба — по правовым вопросам, связанным с подготовкой документов; - кадровая служба — по вопросам подбора кадров для бухгалтерии; - секретариат — по вопросам, связанным с предоставлением справок, сведений, сводок по запросам руководства. В этом же разделе отражаются внешние связи: - с налоговыми, статистическими и социальными органами — по вопросам представления соответствующей отчетности; - с банковскими структурами — осуществление расчетов с помощью документов, оформляемых в бухгалтерии.
6.Организация работ	включает правила внутреннего распорядка работы бухгалтерии. В тех случаях, когда организация попадает в число субъектов, подлежащих обязательному аудиту, в данный раздел вносится соответствующая информация.

Положение о бухгалтерской службе составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации.

Организационная структура бухгалтерской службы зависит, прежде всего, от организационной структуры самой организации, поскольку в состав могут входить филиалы, представительства, обособленные подразделения.

Гражданским законодательством [1, ст.55] регулируются понятия представительств и филиалов юридического лица (таблица 29).

Таблица 29 – Определение представительства и филиала юридического лица в соответствии с гражданским законодательством

Части юридического лица	Характеристика представительств и филиалов	Ответственность в бухгалтерском деле
представительство	обособленное подразделение юридического лица, расположенного вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту	Не являются самостоятельными экономическими субъектами для составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности
филиал	обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительств	

При наличии у организации обособленных подразделений должно быть принято решение относительно уровня централизации учетных работ. Это должно быть отражено как одна из составных частей организационного аспекта учетной политики:

- при централизованной форме вся учетная работа проводится в центральной бухгалтерии, т.е. подразделения не составляют не только внутренние балансы, но и бухгалтерские регистры, а в установленные графиком документооборота сроки, сгруппированные первичные документы передаются в центральную бухгалтерию;

- при децентрализованной форме в подразделениях создаются собственные учетные службы (отделы бухгалтерского учета), которые ведут бухгалтерские регистры и составляют обособленные балансы данных подразделений.

Численность бухгалтерского аппарата и организационная структура бухгалтерской службы зависят от условий организации и технологии производства, объема учетной работы, формы учета и других факторов, обусловленных спецификой хозяйствования конкретного экономического субъекта. Предполагаются три типа организации работы бухгалтерского аппарата:

- линейная (иерархическая);

- по вертикали (линейно-штабная);

- комбинированная (функциональная).

Количество счетных работников зависит от объема учетной работы в

организации. Объем учетной работы определяет специфика вида экономической деятельности, который осуществляет организация, её организационной структуры, наличия внутренних и обособленных подразделений и других факторов.

Традиционно работа бухгалтерской службы подразделяется на следующие участки учета:

- материальный стол;
- расчеты по оплате труда;
- учет кассовых операций и денежных средств;
- учет расчетных операций с внешними контрагентами;
- ведение налогового учета и отчетности.

Логическим продолжением «Положения о бухгалтерской службе» являются должностные инструкции работников бухгалтерии. В данном документе, регламентирующем перечень трудовых функций бухгалтеров, определяются конкретные операции по учетной работе на том или ином участке учета. Разграничение прав и обязанностей учетного персонала позволяет каждому должностному лицу планировать деятельность в пределах, возложенных на него обязанностей, избегая дублирования в выполнении трудовых функций.

Основу должностных инструкций сотрудников бухгалтерии составляют квалификационные характеристики, которые предусмотрены в нормативном документе Минтруда России от 21 февраля 2019 г. № 103н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер».

Должностные инструкции - внутренний документ организации, определяющий организационно-правовое положение работника, поэтому необходимо отражение в нем всего круга его служебных обязанностей, полномочий и ответственности бухгалтера.

Должностная инструкция может включать следующие разделы:

1) общие положения;

2) трудовые функции работника;

3) права и обязанности;

4) ответственность;

5) заключительные положения.

Более подробно содержание перечисленных разделов должностной инструкции работников бухгалтерии представлено в таблице 30.

Таблица 30 – Содержание должностной инструкции работника бухгалтерской службы

Наименование раздела должностной инструкции	Содержание раздела должностной инструкции работника бухгалтерской службы
Общие положения	Устанавливаются правила приема и увольнения, подчинения главному бухгалтеру, внутреннее и внешнее взаимодействие
Трудовые функции работника	Приводится полный перечень должностных обязанностей, которые должен выполнять сотрудник. Формулировка трудовой функции берется из Приказа Минтруда России.
Права и обязанности	Оговариваются конкретные права работника на его возможность требовать от других выполнения необходимых условий, способствующих рациональной работе. В число обязанностей входят действия сотрудника, без выполнения которых, не возможно, осуществить эффективный учет
Ответственность	Дисциплинарная и материальная ответственность за нарушения требований должностной инструкции
Заключительные положения	Оформляющая часть

Согласно постановлению Минтруда России от 6 июня 1996 г. № 32 квалификационная характеристика каждой должности включает три раздела:

- должностные обязанности;

- должен знать;

- требования к квалификации.

В разделе «Должностные обязанности» установлены основные трудовые функции, которые могут быть поручены полностью или частично работнику, занимающему данную должность с учетом технологической однородности и взаимосвязанности работ, позволяющих обеспечить оптимальную специализацию служащих.

В разделе «Должен знать» содержатся основные требования,

предъявляемые к работнику в отношении специальных знаний, а также знаний законодательных и нормативных правовых актов, положений, инструкций и других руководящих материалов, методов и средств, которые работник должен применять при выполнении должностных обязанностей.

В разделе «Требования к квалификации» определены уровень профессиональной подготовки работника, необходимой для выполнения предусмотренных должностных обязанностей, и требования к стажу работы. Уровни требуемой профессиональной подготовки приведены в соответствии с Законом «Об образовании».

В Российской Федерации устанавливаются следующие уровни профессионального образования:

1) среднее профессиональное образование;

2) высшее образование - бакалавриат;

3) высшее образование - специалитет, магистратура;

4) высшее образование - подготовка кадров высшей квалификации [14].

Должностные инструкции сотрудников бухгалтерской службы разрабатывает главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Утвержденная должностная инструкция должна доводиться в обязательном порядке до сведения работника, занимающего соответствующую должность под личную подпись.

В соответствии со ст. 68 Трудового кодекса РФ для надлежащего исполнения порученных обязанностей работники организации должны быть ознакомлены работодателем с должностной инструкцией, поскольку она является действующим локальным нормативным актом, имеющим отношение к трудовой функции работника.

Трудовые функции в соответствии с условиями профессионального стандарта, утвержденного приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 21 февраля 2019 г. № 103н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер» составляющие функциональную карту данного вида профессиональной деятельности, представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Функциональная карта вида профессиональной деятельности

Код	Наименование обобщенной трудовой функции	Уровень квалификации	Уровень образования
A	Ведение бухгалтерского учета	5	Бакалавриат
B	Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта	6	Бакалавриат
C	Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, имеющего обособленные подразделения	7	Магистратура или Специалитет
D	Составление и представление консолидированной отчетности	8	Магистратура или Специалитет
E	Оказание экономическим субъектам услуг по ведению бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	8	Магистратура или Специалитет

Детализация приведенной в таблице обобщенной трудовой функции бухгалтера представлена в приложении И.

Для выполнения указанных трудовых функций специалист должен в первую очередь обладать необходимыми знаниями основ законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, о социальном и медицинском страховании, пенсионном обеспечении, а также требования гражданского, трудового, таможенного законодательства.

Например, для выполнения операций по принятию к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта нужны знания:

- нормативно-правовых актов о документах и документообороте, об архивном деле, Общероссийского классификатора управленческой документации;

- практики применения законодательства Российской Федерации по вопросам оформления первичных учетных документов;

- внутренних организационно-распорядительных документов, разрабатываемых самостоятельно экономическим субъектом, регламентирующих

порядок составления, хранения и передачу в архив первичных учетных документов;

- порядок составления сводных учетных документов в целях осуществления контроля и упорядочения обработки данных о фактах хозяйственной жизни.

Выполнение функции денежного измерения объектов бухгалтерского учета и текущей группировки фактов хозяйственной жизни требует от специалиста наличие знаний:

- практики применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

- методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

- внутренних организационно-распорядительных документов экономического субъекта, регламентирующих правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, а также по вопросам оплаты труда;

- основ экономики, технологии, организации производства и управления на данном предприятии.

Выполнение функции по итоговому обобщению фактов хозяйственной жизни возможно при наличии знаний:

- об архивном деле, о хранении и изъятии регистров бухгалтерского учета;

- практики применения законодательства Российской Федерации по бухгалтерскому учету;

- внутренних организационно-распорядительных документов экономического субъекта, регламентирующих особенности группировки информации, содержащейся в первичных учетных документах, правил хранения документов и защиты информации;

- специфики деятельности предприятия и используемых в учете программ.

Выполнение трудовых функций по указанным уровням квалификации требуют от специалиста знания основ информатики и вычислительной техники.

В связи с тем, что для выполнения функции бухгалтера на любом участке учетной работы необходимо детальное знание современной нормативной базы регулирования бухгалтерского учета, которые систематизированы в таблице 32.

Таблица 32 – Нормативно-правовые документы, знание которых необходимо для выполнения различных трудовых функций бухгалтера

Участок учетной работы	Перечень законодательных и нормативных актов, которыми необходимо руководствоваться бухгалтеру в работе
1	2
Материальный стол	1) Нормы естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов, утв. Постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814 (ред. от 26.03.2014 г.); 2) Федеральный стандарт «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н; 3) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010 г.); 4) Нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания, утв. приказом Минпромторга России от 01.03.2013 г. № 252; 5) Нормы естественной убыли нефтепродуктов при хранении, утв. приказом Минэнерго РФ от 13.08.2009 г. № 364 (ред. от 17.09.2010); 6) Нормы естественной убыли нефти и нефтепродуктов при перевозке железнодорожным, автомобильным, водным видами транспорта и в смешанном железнодорожно-водном сообщении, утв. приказом Минэнерго РФ № 527, Минтранса РФ № 236 от 01.11.2010 г.; 7) Методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», утв. распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 г. № АМ-23-р (ред. от 14.07.2015).
Расчеты по оплате труда	1)Трудовой кодекс РФ; 2) Глава 23 «НДФЛ» Налогового кодекса РФ; 3) Глава 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса РФ; 4) Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования, Федеральный закон от 01.04.1996 N 27-ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.); 5) Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.); 6) Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный закон от29.12.2006 г. № 255-ФЗ (ред. от 01.05.2017 г.); 7) Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации, Федеральный закон от 29.11.2010 г. № 326-ФЗ (ред. от 28.12.2016 г.);

Продолжение таблицы 32

1	2
	8) Об исполнительном производстве, Федеральный закон от 02.10.2007 г. № 229-ФЗ (ред. от 26.07.2017 г.); 9) Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 г. №922 (с учетом последних изменений); 10) Федеральный стандарт «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н; 11) Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме, Приказ ФНС России от 14.10.2015 г. № ММВ-7-11/450@; 12) Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения и Порядка ее заполнения, Приказ ФСС РФ от 26.09.2016 г. № 381 (ред. от 07.06.2017 г.); 13) Сведения о застрахованных лицах, Постановление Правления ПФ РФ от 01.02.2016 г. № 83п.
Учет кассовых операций и денежных средств	1) О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, Законом РФ от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ; 2) О валютном регулировании и валютном контроле, Федеральный закон от 10.12.2003 г. №173-ФЗ; 3) О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами, Федеральный закон от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ; 4) О национальной платежной системе, Федеральный закон от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ; 5) Федеральный стандарт «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. № 154н; 6) Федеральный стандарт «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утв. приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н; 7) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010 г.); 8) О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательств, Указание Банка России от 11.03.2014 г. №3210-У; 9) О правилах осуществления перевода денежных средств, Положение Банка России 19.06.2012 г. №383-П; 10) О платежной системе Банка России, Положение Банка России 29.06.2012 г. №384-П; 11) Об осуществлении наличных расчетов, Указание Банка России от 07.10.2013 г. № 3073-У;

Продолжение таблицы 32

1	2
	12) О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением, Инструкция Банка России от 04.06.2012 г. № 138-И.
Учет расчетных операций с внешними контрагентами	1) Гражданский кодекс РФ; 2) Налоговый кодекс РФ; 3) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010 г.); 4) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 29.03.2017 г.); 5) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.); 6) Федеральный стандарт «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н.
Ведение налогового учета и отчетности	1) Налоговый кодекс РФ; 7) Федеральный стандарт «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н (ред. от 06.04.2015 г.).

При составлении должностной инструкции бухгалтера целесообразно указывать знание конкретных нормативных актов, имеющих прямое отношение к выполнению порученных обязанностей.

Фундаментальный принцип профессиональной компетентности и должной тщательности требует, чтобы профессиональный бухгалтер, работающий по найму, брал на себя лишь такие задачи, для решения которых он обладает необходимой квалификацией или если в процессе выполнения которых он может приобрести таковую [17].

Если существует угроза, необходимо оценить серьезность возникающих угроз и, если они не являются явно незначительными, предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

К требуемым мерам предосторожности относятся:

а) получение необходимых консультаций или профессионального

обучения;

б) обеспечение достаточного времени для должного выполнения соответствующих обязанностей;

в) получение требуемой помощи от компетентных специалистов;

г) проведение консультации по мере необходимости с непосредственными руководителями в организации-работодателе; независимыми экспертами; или соответствующими профессиональными органами.

Сведению угрозы допущения ошибок в учете и отчетности до приемлемого уровня будет способствовать знание специалистом требований необходимых нормативных документов, регламентирующих вопросы, относящиеся к его компетенции. Перечень принятых нормативных документов за период реформирования бухгалтерского учета в России приведен в приложениях К и Л.

3.3 Организация первичного учета фактов хозяйственной жизни

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

Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) является составной частью Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации и охватывает унифицированные системы документации и формы документов, разрешенных к применению в народном хозяйстве.

Общероссийский классификатор управленческой документации разработан взамен Общесоюзного классификатора управленческой документации (1 89 012) на территории Российской Федерации.

ОКУД предназначен для решения следующих задач:

- регистрации форм документов;

- упорядочения информационных потоков в народном хозяйстве;

- сокращения количества применяемых форм;

- исключения из обращения неунифицированных форм документов;

- обеспечения учета и систематизации унифицированных форм документов на основе их регистрации;

- контроля за составом форм документов и исключения дублирования информации, применяемой в сфере управления;

- рациональной организации контроля за применением унифицированных форм документов.

Объектами классификации в ОКУД являются общероссийские (межотраслевые, межведомственные) унифицированные формы документов, утверждаемые министерствами (ведомствами) Российской Федерации - разработчиками унифицированных систем документации (УСД).

В ОКУД приведены наименования и кодовые обозначения унифицированных форм документов, входящих в унифицированные системы документации.

Код унифицированной формы документа (код) состоит из семи цифровых десятичных знаков и контрольного числа (КЧ).

В ОКУД принята иерархическая классификация с тремя ступенями.

Каждая позиция классификатора состоит из двух блоков:

- блока идентификации;

- блока наименований объекта классификации.

Идентификация унифицированной формы проводится через классификацию.

Структура кодового обозначения унифицированной формы документа по ОКУД:

- класс формы XX;

- подкласс формы XX;

- регистрационный номер XXX;

- контрольное число Х.

В итоге формируется код по ОКУД (ХХ ХХ ХХХ Х).

Госстандартом России разработаны многочисленные унифицированные формы первичных учетных документов, которые используются в различных отраслях хозяйствования. Сведены они в альбомы унифицированных форм (приложение М).

В соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ с 2013 года экономические субъекты могут разрабатывать формы первичных учетных документов самостоятельно, но при указании следующих обязательных реквизитов:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица, совершившего сделку, операцию или событие и ответственного за правильность ее оформления,

7) подписи ответственных лиц [4, ст. 9].

Однако в практической бухгалтерии полного отказа от применения унифицированных форм первичных документов не произошло.

Это связано с тем, что бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной формы. В программном продукте по автоматизации ведения бухгалтерского учета разработчиком заложены унифицированные формы первичных документов. Сложились определенные традиции делового оборота за период реформирования учета и отчетности. В настоящее время активно начал внедряться электронный документооборот.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью [6, ст. 9]. Электронный документооборот перспективный вариант фиксации фактов

хозяйственной жизни и взаимодействия контрагентов и государственных органов. Федеральный закон от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ (ред. от 02.07.2013 г.) «Об электронной подписи» регламентирует порядок создания и подписи электронного документа.

В соответствии с Приказом Росстандарта от 08.12.2016 г. № 2004-ст (ред. от 25.05.2017 г.) вводится в действие с 1 июля 2018 года «ГОСТ Р 7.0.97-2016. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Организационно-распорядительная документация. Требования к оформлению документов».

Стандарт утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 8 декабря 2016 г. № 2004-ст.

В стандарте реализованы нормы Федеральных законов от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», от 22 октября 2004 г. № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации». Введен взамен ГОСТ Р 6.30-2003.

Правила применения настоящего стандарта установлены в статье 26 Федерального закона от 29 июня 2015 г. № 162-ФЗ «О стандартизации в Российской Федерации». Информация об изменениях к настоящему стандарту публикуется в ежегодном (по состоянию на 1 января текущего года) информационном указателе «Национальные стандарты», а официальный текст изменений и правок - в ежемесячном информационном указателе «Национальные стандарты». В случае пересмотра (замены) или отмены настоящего стандарта соответствующее уведомление будет опубликовано в ближайшем выпуске ежемесячного информационного указателя «Национальные стандарты». Соответствующая информация, уведомление и тексты размещаются в информационной системе общего пользования - на официальном сайте Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии в сети Интернет (www.gost.ru) [108].

Стандарт распространяется на организационно-распорядительные документы: уставы, положения, правила, инструкции, регламенты, постановления, распоряжения, приказы, решения, протоколы, договоры, акты, письма, справки и др., в том числе включенные в ОК 011-93 «Общероссийский классификатор управленческой документации» (ОКУД), класс 0200000.

Стандарт определяет состав реквизитов документов; правила их оформления, в том числе с применением информационных технологий; виды бланков, состав реквизитов бланков, схемы расположения реквизитов на документе; образцы бланков; правила создания документов. Положения настоящего стандарта распространяются на документы на бумажном и электронном носителях.

Общие требования к созданию документов приеденные в ГОСТе следующие. Документы могут создаваться на бумажном носителе и в электронной форме с соблюдением установленных правил оформления документов. При создании документа на двух и более страницах вторую и последующие страницы нумеруют.

Номера страниц проставляются посередине верхнего поля документа на расстоянии не менее 10 мм от верхнего края листа.

Допускается создание документов на лицевой и оборотной сторонах листа. При двустороннем создании документов ширина левого поля на лицевой стороне листа и правого поля на оборотной стороне листа должны быть равны.

Заголовки разделов и подразделов печатаются с абзацным отступом или центрируются по ширине текста.

Многострочные реквизиты печатаются через один межстрочный интервал, составные части реквизитов отделяются дополнительным интервалом.

Текст документа печатается через 1 - 1,5 межстрочных интервала.

Если документ готовится для издания с уменьшением масштаба, текст печатается через два интервала. Интервал между буквами в словах - обычный. Интервал между словами - один пробел.

Текст документа выравнивается по ширине листа (по границам левого и правого полей документа).

Длина самой длинной строки реквизита при угловом расположении реквизитов не более 7,5 см. Длина самой длинной строки реквизита при продольном расположении реквизитов не более 12 см.

Нормативными правовыми актами организации может быть предусмотрено выделение реквизитов «адресат», «заголовок к тексту» или «подпись», а также отдельных фрагментов текста полужирным шрифтом.

Нормативные правовые акты организации, а также иные многостраничные документы могут оформляться с титульным листом.

Масштабы учетных работ в организации на всех стадиях обработки документов зависят от объема документооборота - количества документов, поступивших в организацию и созданных ею за определенный период. При этом различна структура документооборота по составу, назначению и типам документов.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [4, ст. 9].

Существующие в настоящее время первичные документы группируются по различным признакам, систематизированным в таблице 33.

Таблица 33 – Классификация первичных учетных документов по различным признакам, используемым в современном бухгалтерском учете

Классификационный признак	Классификационная группа	Вид документов
по составу	- входящие	Договоры, счета-фактуры от поставщиков, счета на оплату от поставщиков, товарные накладные поставщиков, письма от контрагентов.
	- исходящие	Договоры, счета-фактуры для покупателей, счета на оплату для покупателей, товарные накладные для покупателей, письма для контрагентов.
	- внутренние	Приказы руководителя, отчет производства за смену, требование-накладная, ведомость по начисленной амортизации, записка-расчет пособия по нетрудоспособности.
по назначению	- распорядительные	Приказы руководителя, расходные кассовые ордера, расчетные и платежные ведомости.
	- исполнительные	Требование-накладные, лимитно-заборные карты, наряд на сдельную работу, отчет производства за смену.
	- комбинированные	Авансовые отчеты, платежные ведомости.
по объему информации	- разовые	Документ, фиксирующий отдельный факт хозяйственной жизни
	- накопительные	Документы, группирующие однородные факты хозяйственной жизни за отчетный месяц, например, наряд на сдельную работу.
по охвату периода	- первичные	Документ на отдельный факт хозяйственной жизни: приходный кассовый ордер, платежное поручение, счет на оплату, счет-фактура, товарная накладная и др.
	- сводные	Документ, группирующий однородные факты хозяйственной жизни за отчетный месяц: лимитно-заборная карта, наряд на сдельную работу.

Первичные документы, описывающие совершившиеся факты хозяйственной жизни сдаются в бухгалтерию, на основании графика документооборота для их последующей обработки и систематизации. Этапы обработки первичных документов приведены нами в таблице 34. Данные этапы необходимы для того, чтобы в рамках архивного дела провести систематизацию первичной документации для последующего её хранения по установленным срокам.

Таблица 34 - Этапы обработки первичных учетных документов

Этап обработки документа	Описание этапов работ
Проверка по форме	Полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа.
Проверка по существу	Арифметическая проверка, при которой определяют правильность подсчетов в документе, устанавливают законность и целесообразность хозяйственных фактов, логическая увязка отдельных показателей.
Таксировка	Определение денежной оценки хозяйственного факта, зафиксированного в документе путем умножения количества материальных ценностей на цену за единицу.
Контировка	Отражение хозяйственного факта на счетах бухгалтерского учета. Проставление на документе бухгалтерской проводки для последующей группировки однородных фактов.
Группировка	Подбор документов по признакам однородных экономических фактов

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета [4, ст. 10].

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

1) наименование регистра;

2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;

3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;

4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;

5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;

6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [4, ст. 10].

Вопросы хранения первичных документов регламентируются приказом Минкультуры РФ от 25.08.2010 г. № 558 «Об утверждении «Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности

государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения».

Согласно «Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 г. № 105 движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия, учреждения. Данный документ локального уровня регулирования устанавливает рациональный документооборот, т.е. предусматривает оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определяет минимальный срок его нахождения в подразделении.

Пример графика документооборота в виде перечня работ приведен в таблице 35.

Таблица 35 – Примерный формат графика документооборота

Приложение к учетной политике

Наименование документа	Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	количество экземпляров	ответственный за выписку	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	срок исполнения	ответственный за проверку	кто представляет	порядок представления	срок представления	кто исполняет	срок исполнения	кто исполняет	срок передачи
Требование..	2	Мастер цеха	ОМТС бухгалтерия	склад	ежедневно (до.. часов)	бухгалтерия	1 экз. - цех 2 экз. - склад	при отчете при реестре	ежедневно (до.. часов)	бухгалтерия	ежедневно	бухгалтерия	по истечении квартала

График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня автоматизации учетных работ.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых

каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ [55].

График документооборота может быть открыт в разрезе разделов группировки документов, например;

- раздел 1 – документы по основной деятельности;
- раздел 2 – документы по учету движения основных средств;
- раздел 3 – документы по учету движения материальных запасов;
- раздел 4 – документы по учету движения денежных средств;
- раздел 5 – документы по учету расчетов с поставщиками;
- раздел 6 – документы по учету расчетов с покупателями;
- раздел 7 – документы по учету расчетов по оплате труда;
- раздел 8 – бухгалтерская отчетность и т.п.

В приложении Н приведен порядок оформления типового графика документооборота для коммерческой организации. Приложение П раскрывает структуру номенклатуры дел коммерческой организации, необходимой для систематизации первичной документации в дела, предназначенные для последующего хранения в архиве по установленным срокам.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание 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 по предприятию, учреждению осуществляет главный бухгалтер [55]. Все ответственные лица, указанные в графике документооборота должны быть с ним ознакомлены под личную подпись.

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

3.4 Организация контрольных процедур

Одной из тенденций развития современного бухгалтерского учета является усиление его контрольной функции, на основе совершенствования форм и методов бухгалтерского учета, использования зарубежного опыта и развития современных информационных технологий.

Особое место при этом отводится внутреннему контролю как процессу, направленному на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности. Он должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности.

Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:

а) изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния руководства экономического субъекта;

б) превышением должностных полномочий руководством или иным персоналом экономического субъекта, включая сговор персонала;

в) возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в том числе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

а) контрольная среда;

б) оценка рисков;

в) процедуры внутреннего контроля;

г) информация и коммуникация;

д) оценка внутреннего контроля [30].

Бухгалтерская служба организации осуществляет два основных вида контроля *текущий* и *последующий*.

Текущий контроль происходит в момент фиксации факта хозяйственной жизни в документе. Происходит пересчет натурального количества и определение стоимостного измерения.

Последующий контроль осуществляется при сопоставлении данных бухгалтерского учета с фактическим наличием активов в организации и достоверностью его обязательств. Одним из приемов контроля и сверки данных учета с фактическими данными остается способ инвентаризации активов и обязательств организации [4, ст.11]. Необходимо выделить основные этапы проведения инвентаризации активов и обязательств экономического субъекта (рисунок 16).

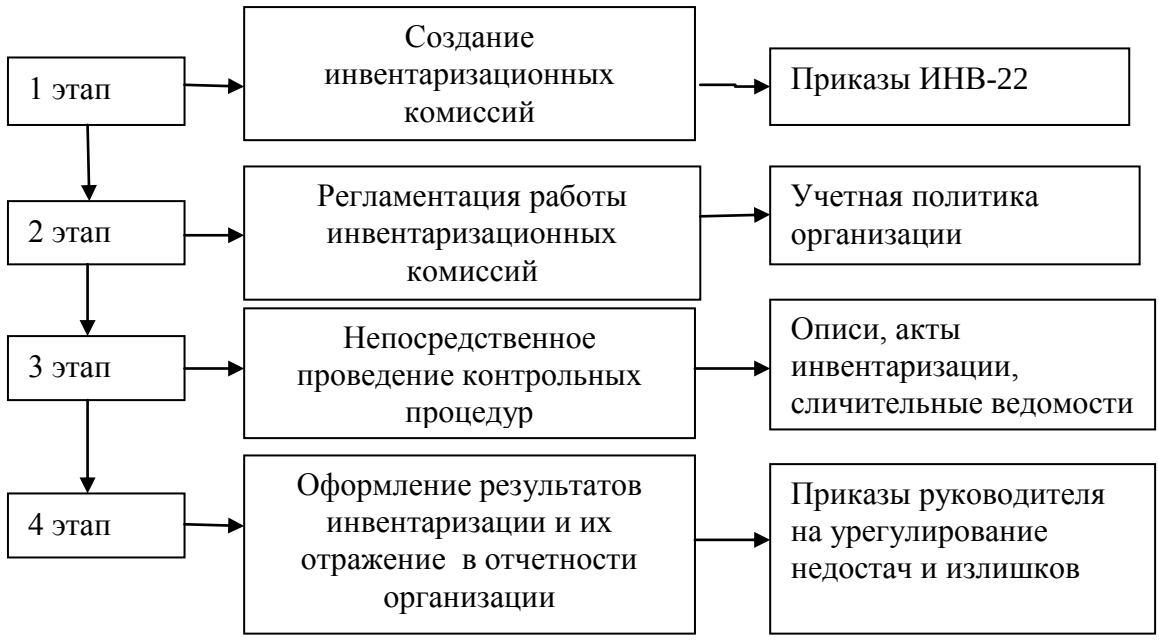


Рисунок 16 – Этапы проведения инвентаризации активов и обязательств

Первый этап в проведении инвентаризации является очень важным с точки зрения неформального подхода к контрольным мероприятиям. Может быть создано несколько инвентаризационных комиссий для проверки различных видов активов и обязательств.

Регламентация работы инвентаризационных комиссий обычно раскрывается в учетной политике экономического субъекта, но может быть разработано и отдельное Положение по внутреннему контролю.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация [4, ст. 11].

В результате инвентаризации могут быть выявлены недостача товарно-материальных ценностей и денежных средств, в этой ситуации решается вопрос об их возмещении или излишки, которые необходимо учесть. Материально-ответственное лицо составляет объяснительную записку, в которой указывает причину недостачи или излишков. Руководитель организации издает приказ об отражении результатов инвентаризации в учете и отчетности.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень активов и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации является обязательным [25, п.1.5, 1.6].

В частности проведение инвентаризаций обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки - передачи дел);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусматриваемых законодательством или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации [25, п.1.5].

Порядок и сроки проведения инвентаризации при коллективной (бригадной) материальной ответственности регламентированы методическими указаниями [25, п.1.6]. Это предусмотрено для случая смены руководителя коллектива (бригадира), выбытия из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (приложение Р).

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «_____» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных

финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, необходимые для полной и точной проверки фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц. Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество

указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом и регистрируются в специальной книге учета под одноименным названием.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации [25].

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В результате проведенной инвентаризации могут быть выявлены следующие расхождения, приведенные в таблице 36.

Таблица 36 – Варианты расхождений по результатам инвентаризации

Наименование расхождения	Урегулирование расхождения	Отражение на счетах бухгалтерского учета
Излишки	основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты у организации или увеличение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц	коммерческой организации Дт 01,10,41,43,50 Кт 91.01
		государственного учреждения Дт 0.101.00.310 Кт 0.401.10.180
Недостача	убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.	коммерческой организации Дт 44,91.02 Кт 94
		государственного учреждения Дт 0.401.10.172 Кт 0.105.00.440
	недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения у организации или уменьшение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения.	коммерческой организации Дт 73.02 Кт 94
		государственного учреждения Дт 0.209.74.560 Кт 0.401.10.172
Пересортица	одновременное наличие излишков и недостач по однородным группам и наименованиям товаров, материалов и готовой продукции	коммерческой организации Дт 10,41,43 Кт 10,41,43
		государственного учреждения Дт 0.105.00.340 Кт 0.105.00.440

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц. Отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, может основываться на заключении, полученном от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на издержки обращения и производства, а в государственных (муниципальных) учреждениях - на уменьшение финансирования (фондов).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией [25].

Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи. Структура счета 94 «Недостачи и потери от

порчи ценностей» приведена в таблице 37.

Таблица 37 – Структура счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и порядок отражения информации

Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
По дебету счета приводятся:	По кредиту счета отражается списание:
по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость;	недостач и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении) или в пределах норм естественной убыли - затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);
по недостающим или полностью испорченным основным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);	недостач ценностей сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи - в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);
по частично испорченным материальным ценностям - сумма определившихся потерь и т.п.	недостач ценностей сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, - на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет используется независимо от того, подлежат недостачи или потери отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц. Потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 99 «Прибыли и убытки» как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По недостачам и порче ценностей записи производятся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупателем при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а сумму потерь сверх

предусмотренных в договоре величин, предъявленную поставщикам или транспортной организации, - в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»), списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При вынесении судом решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин в бухгалтерском учете поставщика сумма продажи, ранее отраженная по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 90 «Продажи», сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При перечислении сумм покупателю счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета». Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 «Готовая продукция» сумма списывается затем в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73

«Расчеты с персоналом по прочим операциям», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», относится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов». Основные бухгалтерские записи, которые имеют место в бухгалтерском учете по результатам инвентаризации, приведены в таблице 38.

Таблица 38 – Бухгалтерские записи по результатам инвентаризации

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Первичный документ
1	2	3	4
При инвентаризации выявлена недостача (порча) имущества (в отношении МПЗ - после зачета по пересортице)			
Списана балансовая стоимость недостающего (испорченного) имущества	94	01, 03, 07, 08, 10, 11, 20, 41, 43, 50 и др.	Сличительные ведомости, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией
Стоимость недостающего имущества в пределах норм естественной убыли отнесена на затраты производства (расходы на продажу)	20 (44 и др.)	94	Решение руководителя, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией
1. Недостача сверх норм естественной убыли меньше суммы, подлежащей возмещению			
На виновное лицо отнесена сумма недостачи в размере балансовой стоимости	73-2 (76-2)	94	Решение руководителя, Претензионное письмо, Ведомость учета результатов,

Продолжение таблицы 38

1	2	3	4
недостающего (испорченного) имущества за вычетом суммы, списанной в пределах норм естественной убыли			выявленных инвентаризацией
Признан прочий доход в размере превышения подлежащего получению	73-2 (76-2)	91-1	Решение руководителя, Претензионное письмо, Согласие виновной стороны
возмещения над суммой недостачи сверх норм естественной убыли			(Решение суда), Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией
Получено (удержано) возмещение от виновного лица	50 (51, 70)	73-2 (76-2)	Приходный кассовый ордер, Выписка по расчетному счету, Расчетно-платежная ведомость
2. Недостача сверх норм естественной убыли больше суммы, подлежащей возмещению			
На виновное лицо отнесена сумма, подлежащая возмещению	73-2 (76-2)	94	Решение руководителя, Претензионное письмо, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией
Признан прочий расход в размере превышения суммы недостачи сверх норм естественной убыли над суммой возмещения	91-2	94	Бухгалтерская справка-расчет
Получено (удержано) возмещение от виновного лица	50 (51, 70)	73-2 (76-2)	Приходный кассовый ордер, Выписка по расчетному счету, Расчетно-платежная ведомость
3. Виновные лица не установлены или во взыскании с них отказано судом			
Стоимость недостающего или испорченного имущества сверх норм естественной убыли отнесена на прочие расходы	91-2	94	Решение руководителя (Решение суда), Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией
При инвентаризации выявлены излишки (в отношении МПЗ - после зачета по пересортице)			
Приняты к учету активы, выявленные при инвентаризации	01, 03, 07, 08, 10, 11, 20, 41, 43, 50 и др.	91-1	Сличительные ведомости, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

В данной таблице не рассматривается вопрос о восстановлении НДС по недостающему имуществу. О необходимости восстановления сумм НДС, исчисленных со стоимости недостающих или испорченных ценностей, необходимо учитывать соответствующие требования налогового законодательства.

Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой

действительный ущерб. При этом под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества или ухудшение состояния имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества [3, ст. 238].

Если же лицом, виновным в недостаче (порче) имущества организации, является ее контрагент (например, перевозчик, хранитель, арендатор и т.п.), то сумма возмещения определяется условиями заключенного с ним договора и нормами гражданского законодательства РФ.

Работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника [3, ст. 240].

Списание основных средств по результатам инвентаризации осуществляется в случае выявления инвентаризационной комиссией объектов, которые не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [33, абз. 1 п. 29]. В отношении таких объектов, как правило, имеет место:

- прекращение использования (для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации) вследствие морального или физического износа;

- факт ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;

- недостача или порча активов [33, абз. 2 п. 29].

По факту выявления подобных объектов в результате инвентаризации по приказу руководителя создается специальная комиссия для их списания, которая должна оценить целесообразность (пригодность) дальнейшего использования объектов основных средств, возможность и эффективность их восстановления, а также оформить документацию при их выбытии [50, п. 77].

В ходе проверки комиссия по списанию объектов основных средств:

- осуществляет осмотр объекта основных средств, подлежащего

списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, устанавливает целесообразность (пригодность) его дальнейшего использования, возможность и эффективность его восстановления;

- устанавливает причины списания объекта (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта и др.);

- выявляет лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, и вносит предложения о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

- определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта основных средств и их оценку исходя из текущей рыночной стоимости, передает их материально ответственному лицу;

- осуществляет контроль за изъятием из списываемых в составе объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определяет их количество, вес и сдает на соответствующий склад;

- составляет акт на списание объекта (объектов) основных средств и предоставляет его на утверждение руководителю организации [там же].

Для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов основных средств могут применяться акты о списании, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 г. № 7:

- объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) - по унифицированной форме № ОС-4;

- автотранспортных средств - по унифицированной форме № ОС-4а;

- групп объектов основных средств - по унифицированной форме № ОС-4б.

Указанные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств. Акт является основанием для сдачи на склад и дальнейшей реализации материальных ценностей (в том числе металлолома), оставшихся в

результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения МВД России.

В таблице 39 приведены основные бухгалтерские записи по инвентаризации основных средств.

Таблица 39 – Основные бухгалтерские записи по оформлению результатов инвентаризации основных средств

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Первичный документ
При инвентаризации выявлен объект ОС, подлежащий списанию с учета вследствие прекращения использования (при отсутствии виновных лиц)			
Списана первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС	01.09	01.01	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт о списании объекта основных средств
Списана амортизация, начисленная по выбывающему объекту ОС	02	01.09	
Признан прочий расход в размере остаточной стоимости объекта ОС	91.02	01.09	Решение руководителя, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт о списании объекта основных средств

В акте на списание в обязательном порядке указываются характеристики и отличительные признаки объекта основных средств, затраты по его списанию, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки (Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003). Информация о списании вносится в инвентарную карточку (книгу) учета основных средств (могут применяться унифицированные формы № № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Доходы и расходы от списания объектов основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация [33, п. 31, 50, п. 86, 4, ч. 4 ст. 11].

Списание товаров (материалов, готовой продукции) осуществляется только по результатам инвентаризации. Если при инвентаризации выявлены негодные к использованию или испорченные товары, материалы или готовая продукция, то комиссия составляет акты об их списании. Основные бухгалтерские записи, оформляемые по результатам инвентаризации товаров, приведены в таблице 40.

Таблица 40 – Основные бухгалтерские записи, оформляемые по результатам инвентаризации товаров

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
1	2	3	4
При инвентаризации выявлены товары, не подлежащие дальнейшей реализации (потеря качества) (при отсутствии виновных лиц)			
Отражена фактическая стоимость товаров, не подлежащих дальнейшей реализации	94	41	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт о списании товаров
Сумма потерь учтена в составе расходов на продажу (в пределах норм естественной убыли)	44	94	Решение руководителя, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт о списании товаров
Приняты к учету товары, частично потерявшие потребительские свойства, которые могут быть проданы с уценкой (использованы в качестве материалов)	41 (10)	94	Решение руководителя, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт об уценке товаров
Сумма потерь (потерь сверх норм естественной убыли, потерь в виде уценки стоимости товаров) учтена в составе прочих расходов	91-2	94	Решение руководителя, Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, Акт о списании товаров

Списание негодного или испорченного товара может оформляться с использованием унифицированных форм № ТОРГ-15 или № ТОРГ-16.

Указанные акты составляются в трех экземплярах, подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем. В случае необходимости акты составляются с участием представителя санитарного или иного надзора.

Унифицированные формы актов о списании материалов и готовой продукции не установлены. Поэтому такие формы разрабатываются организацией самостоятельно и утверждаются в учетной политике [19, п. 4].

Списание задолженности с истекшим сроком исковой давности

осуществляется по результатам инвентаризации при наличии письменного обоснования и приказа руководителя организации в следующем порядке:

- кредиторская (в том числе депонентская) задолженность с истекшим сроком исковой давности относится на прочие доходы [18, п. 78, 36, п. 7, абз. 4 п. 16]. Указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», в корреспонденции с дебетом счета для учета кредиторской задолженности;

- дебиторская задолженность списывается за счет средств резерва по сомнительным долгам или относится на прочие расходы [18, п. 77, 22, п. 11].

При списании невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, производятся записи по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами [18, п. 70].

Если по выявленной дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, не был создан резерв по сомнительным долгам, то производится бухгалтерская запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», и кредиту счета учета расчетов с дебиторами в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации (в том числе НДС) [22, п. 14.3, 24].

Аналогичным образом списывается дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, если срок исковой давности не истек.

При этом списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания, для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника [18, абз. 2 п. 77]. Для учета списанной задолженности предусмотрен забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» [24].

Основные бухгалтерские записи по инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и по другим

основаниям приведены в таблице 41.

Таблица 41 – Основные бухгалтерские записи по оформлению в учете результатов инвентаризации расчетов

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Первичный документ
При инвентаризации выявлена дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности			
Отражено списание дебиторской задолженности, по которой был создан резерв по сомнительным долгам, в связи с истечением срока исковой давности	63	60, 62, 68, 69, 71, 73, 75, 76	Акт инвентаризации расчетов, Письменное обоснование, Приказ об утверждении результатов инвентаризации
Отражено списание дебиторской задолженности, по которой не создавался резерв по сомнительным долгам, в связи с истечением срока исковой давности	91-2	60, 62, 68, 69, 71, 73, 75, 76	
Сумма списанной дебиторской задолженности учтена за балансом	007	-	Бухгалтерская справка
При инвентаризации выявлена кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности			
Списана кредиторская задолженность в связи с истечением срока исковой давности	60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76	91-1	Акт инвентаризации расчетов, Письменное обоснование, Приказ об утверждении результатов инвентаризации

Обоснование для списания дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе с истекшим сроком исковой давности, может содержаться в протоколе заседания инвентаризационной комиссии либо прилагаться к акту инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами, составленному, например, по унифицированной форме № ИНВ-17.

При принятии решения о списании кредиторской задолженности по расчетам с бюджетом по налогам и сборам следует принимать во внимание требования Постановления Правительства РФ от 06.05.2016 г. № 393 «Об общих требованиях к порядку принятия решений о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации».

Необходимо учитывать требования нормативных правовых актов, принятых федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими

бюджетные полномочия главного администратора доходов бюджетов бюджетной системы РФ. В частности, Письмо Минфина России от 28.12.2016 г. № 07-04-09/78875. Список обязательных документов, подтверждающих наличие оснований принять указанное решение, приведен в п. 3 Общих требований.

3.5 Особенности организации бухгалтерского дела в зависимости от организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности и масштаба деятельности экономических субъектов

На организацию учета результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта в бухгалтерском деле влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма предприятия,
- вид экономической деятельности,
- источники финансирования деятельности,
- классификация предприятий в зависимости от численности персонала, объемов деятельности и сумм перечислений в бюджет.

Гражданским законодательством предусмотрено большое разнообразие организационно-правовых форм, в которых может быть зарегистрирован экономический субъект. Зависят они кроме всего прочего и от источника финансирования деятельности.

Цель создания коммерческих организаций – извлечение прибыли от осуществления определенного вида экономической деятельности. Цель создания некоммерческих организаций – реализация с их помощью задач и функций государства, установленных Конституцией страны. Образование нового юридического лица происходит с целью заниматься определенным видом экономической деятельности.

Все виды деятельности, которыми можно заниматься на территории Российской Федерации, приведены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОКВЭД). Виды деятельности, на которые необходимо получать соответствующее разрешение, перечислены в Федеральном законе от 04.05.2011 г. № 99-ФЗ (ред. от 31.12.2017 г.) «О

лицензировании отдельных видов деятельности». В статье 12 закона приводится перечень видов деятельности, на которые требуются лицензии.

Основные формы организации экономических субъектов (юридических лиц) представлены в таблице 42.

Таблица 42 – Основные группы экономических субъектов

Основные группы экономических субъектов	Федеральное законодательство, регулирующее деятельность экономических субъектов	Организационно-правовая форма образования юридического лица
Коммерческие организации	Ст.66 ГК РФ. Хозяйственные товарищества или общества, с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», Федеральный закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»	Полное товарищество
		Товарищество на вере
		Акционерное общество (ПАО, АО)
		Общество с ограниченной ответственностью
		Общество с дополнительной ответственностью
		Государственные и муниципальные унитарные предприятия
Некоммерческие организации	Федеральный закон от 12 января 1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.	Потребительский кооператив (общество)
		Общественные и религиозные организации (объединения)
		Фонды, Ассоциации, Союзы
		Государственная корпорация
		Некоммерческое партнерство
		Учреждение
		Автономная некоммерческая организация
Общественные и благотворительные организации	Федеральный закон от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». Федеральным законом от 19 мая 1995 г. № 82-ФЗ «Об общественных объединениях».	Общественная организация
		Общественный фонд
		Общественное учреждение
		Общественное движение
		Орган общественной самодеятельности
		Политическая партия

Соответствующая система налогообложения, предусмотренная для различных видов экономической деятельности, и порядок исчисления и уплаты

налогов приведены в Налоговом кодексе РФ.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ коммерческой организацией признается юридическое лицо, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности.

В свою очередь некоммерческие организации это юридические лица, не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками [1, ст.50].

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в организационно-правовых формах хозяйственных товариществ и обществ, крестьянских (фермерских) хозяйств, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в организационно-правовых формах:

1) потребительских кооперативов, к которым относятся, в том числе жилищные, жилищно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие, огороднические и дачные потребительские кооперативы, общества взаимного страхования, кредитные кооперативы, фонды проката, сельскохозяйственные потребительские кооперативы;

2) общественных организаций, к которым относятся, в том числе политические партии и созданные в качестве юридических лиц профессиональные союзы (профсоюзные организации), органы общественной самодеятельности, территориальные общественные самоуправления;

2.1) общественных движений;

3) ассоциаций (союзов), к которым относятся, в том числе некоммерческие партнерства, саморегулируемые организации, объединения работодателей, объединения профессиональных союзов, кооперативов и общественных организаций, торгово-промышленные палаты;

4) товариществ собственников недвижимости, к которым относятся, в том числе товарищества собственников жилья;

5) казачьих обществ, внесенных в государственный реестр казачьих обществ в Российской Федерации;

6) общин коренных малочисленных народов Российской Федерации;

7) фондов, к которым относятся, в том числе общественные и благотворительные фонды;

8) учреждений, к которым относятся государственные учреждения (в том числе государственные академии наук), муниципальные учреждения и частные (в том числе общественные) учреждения;

9) автономных некоммерческих организаций;

10) религиозных организаций;

11) публично-правовых компаний;

12) адвокатских палат;

13) адвокатских образований (являющихся юридическими лицами);

14) государственных корпораций;

15) нотариальных палат.

Некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям.

Некоммерческая организация, уставом которой предусмотрено осуществление приносящей доход деятельности, за исключением казенного и частного учреждений, должна иметь достаточное для осуществления указанной деятельности имущество рыночной стоимостью не менее минимального размера уставного капитала, предусмотренного для обществ с ограниченной ответственностью [1, п. 1 ст. 66.2].

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей. Также они создаются в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций,

разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, в иных целях, направленных на достижение общественных благ [11].

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности «Отчет о целевом использовании полученных средств», что является основной спецификой бухгалтерского учета в таких организациях. Для отражения сведений о полученных и использованных средствах некоммерческой организации применяется счет бухгалтерского учета 86 «Целевое финансирование».

Деятельность малых предприятий регулируется Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Согласно названному закону под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%; доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает 100 – 250 человек. В отдельных отраслях 1 000 человек.

При организации бухгалтерского учета на малых и микропредприятиях возможно руководствоваться Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» в части не противоречащей Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ *казенным* учреждением признается государственное (муниципальное) учреждение, финансовое обеспечение выполнения функций которого, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы.

В силу требований Федерального закона «О некоммерческих организациях»

бюджетное учреждение - это некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления. Обычно бюджетные учреждения функционируют в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах.

В связи с тем, что основным источником финансирования деятельности казенных и бюджетных учреждений являются государственные средства организация и ведение бухгалтерского учета в этом случае отличается от коммерческих организаций. Методологическое обеспечение учета и отчетности казенных и бюджетных учреждений возложено на Минфин России.

В таблице 43 представлено регулирование организации учета в казенных учреждениях.

Таблица 43 – Регулирование организации учета в казенных учреждениях

Характеристики	Казенное учреждение
Общие требования по ведению учета	Приказ Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета… и Инструкции по его применению»
Инструкция по применению Плана счетов	Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 г. № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»
Применение бюджетной классификации	Приказ Минфина РФ от 01.07.2013 г. № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»
Регистры учета	Приказ Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению»
Отчетность	Приказ Минфина РФ от 28.12.2010 г. № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»

Учетные процедуры реализуются Инструкцией по бюджетному учету через:

1) План счетов бюджетного учета (часть II Инструкции по бюджетному учету). Учреждению целесообразно разработать Рабочий план счетов и утвердить его в целях формулирования своей учетной политики для целей бюджетного учета;

2) Перечень типовых корреспонденций счетов бюджетного учета. Учреждению целесообразно разработать перечень используемых корреспонденций счетов (непосредственно возникающих в его хозяйственной деятельности) и утвердить его в целях формирования своей учетной политики для бюджетного учета. В особенности если, при отсутствии в перечне типовых корреспонденций счетов бюджетного учета по исполнению бюджета главный распорядитель средств бюджетов определил необходимую для отражения в бюджетном учете корреспонденцию счетов (в части не противоречившей единой государственной учетной политике, установленной Инструкцией по бюджетному учету);

3) Унифицированные формы первичных учетных документов. Данные проверенных и принятых к учету первичных учетных документов систематизируются по датам совершения операций (в хронологическом порядке) и отражаются накопительным способом в регистрах бюджетного учета;

4) Регистры бюджетного учета. Следует иметь в виду, что используемые на практике рекомендуемые регистры должны содержать обязательные реквизиты и показатели. При этом формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, а также правила их ведения, утверждаются соответствующим финансовым органом. Накопительными регистрами бюджетного учета являются журналы операций.

Все формы регистров бухгалтерского учета, применяемые в казенных учреждениях для учета нефинансовых активов, приведены в Приложении № 4 к

приказу Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н, а Методические указания по формированию таких регистров содержатся в Приложении № 5 к данному приказу. В соответствии с п. 54 Инструкции, от 01.12.2010 г. № 157н, аналитический учет основных средств, непроизведенных активов, материальных запасов ведется в разрезе:

- материально - ответственных лиц;
- видов имущества.

Особый интерес при ведении учета в государственных учреждениях вызывает строение номера счета бухгалтерского учета, которое состоит из 26-разрядов. Однако наличие такой сложной структуры кодирования счетов бухгалтерского учета оправдывается тщательностью аналитического учета, направленного на текущий и последующий контроль эффективного и рационального использования государственных средств.

Схема счета бухгалтерского учета для государственных учреждений представлена на рисунке 17.

<table>
<tr><td colspan="8">Номер счета</td></tr>
<tr><td colspan="8">код</td></tr>
<tr><td rowspan="2">аналитический по БК</td><td rowspan="2">вида деятельности</td><td colspan="3">синтетического счета</td><td rowspan="2" colspan="3">аналитический по КОСГУ</td></tr>
<tr><td>объекта учета</td><td>группы</td><td>вида</td></tr>
<tr><td colspan="8">номер разряда счета</td></tr>
<tr><td>1 - 17</td><td>18</td><td>19 20 21</td><td>22</td><td>23</td><td>24</td><td>25</td><td>26</td></tr>
</table>

Рисунок 17 - Схема счета бухгалтерского учета для государственных учреждений

Аналитический код по бюджетной классификации в РФ, присваивается согласно приложению № 2 к Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Минфина РФ №162н от 05.12.2010 года, где указаны функции участника бюджетного процесса.

В разрядах с 1 по 17 могут быть указаны коды бюджетной

классификации, присвоенные участнику бюджетного процесса в ходе исполнения государственного бюджета, коды расходов бюджета: код раздела, подраздела, целевой статьи и вида расходов. А в отдельных случаях могут проставляться нули, если группируется информация не самим учреждением, осуществляющим финансово-хозяйственную деятельность.

В случае осуществления учета администратором доходов бюджета в номере счета с 1 - 17 разряд указываются коды доходов бюджета: код вида, подвида доходов бюджета.

Код источников финансирования дефицита бюджета: код группы, подгруппы, статьи и вида источника финансирования дефицита бюджета используется органами государственной власти, решающими вопросы его покрытия.

При формировании номера счета финансовыми органами первые 17 разрядов могут содержать: коды классификации расходов и доходов, коды классификации источников финансирования дефицитов бюджетов, по которым осуществляются операции по исполнению бюджета.

В 24 - 26 разрядах номера счета указывается соответствующий аналитический код поступлений и выбытий объекта учета.

В свою очередь при ведении учета в коммерческих организациях используется план счетов, утвержденный Приказом Минфина № 94н от 31.10.2000 г. в котором предусмотрено двухзначное кодирование счетов с 01 «Основные средства» до 99 «Прибыли и убытки».

3.6 Организация бухгалтерского учета на различных стадиях жизненного цикла экономического субъекта

Деятельность организации начинается с ее государственной регистрации, осуществление вида экономической деятельности без регистрации называется незаконным предпринимательством и наказывается по закону.

Порядок регистрации регламентирован Федеральным законом от 8

августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц».

Для государственной регистрации предприятия в регистрирующий орган представляются:

а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации;

б) протокол, договор или иной документ в соответствии с законодательством о создании юридического лица;

в) учредительные документы юридического лица (подлинники или нотариально заверенные копии);

г) выписка из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иное, равное по юридической силе доказательство юридического статуса иностранного юридического лица - учредителя;

д) документ об уплате государственной пошлины (для юридических лиц - 4000 руб., для индивидуальных предпринимателей - 800 руб.) [2, ст. 333.33].

Орган, уполномоченный проводить регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, Федеральная налоговая служба России. После проведения государственной регистрации уполномоченный орган присваивает юридическому лицу основной государственный регистрационный номер (ОГРН).

Следующий этап регистрации - постановка организации на налоговый учет. Порядок постановки, на налоговый учет установлен ст. 84 Налогового кодекса РФ. После постановки на налоговый учет юридическому лицу присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и определяется код причины постановки на налоговый учет (КПП).

На начальной стадии жизненного цикла организации необходимо зарегистрироваться во внебюджетных фондах - в Пенсионном фонде России, Фонде социального страхования, Фонде обязательного медицинского страхования. После регистрации присваивается регистрационный номер страхователя, по которому происходит дальнейшая идентификация организации во внебюджетном фонде. Присвоенный регистрационный номер проставляется в обязательном порядке в бланках расчетов страховых взносов,

которые сдаются страхователем ежеквартально.

Следующей функцией бухгалтера на стадии становления или начала деятельности является открытие счета в банке, для этого в кредитную организацию необходимо представить:

- заявление на открытие счета (ф. №0401025);

- документ о государственной регистрации юридического лица, нотариально заверенный;

- нотариально заверенная копия устава юридического лица;

- Карточка с образцами подписей и оттиска печати (ф. №0401026).

Банк обязан сообщить об открытии счета в налоговый орган по месту учета организации в 5-дневный срок. Данная обязанность банка обусловлена необходимостью контроля налоговых органов за счетами налогоплательщиков в случае их уклонения от уплаты налогов и сборов в бюджет РФ. Блокируя счета в кредитных организациях, налоговые органы могут воздействовать на недобросовестных налогоплательщиков.

Еще одна важная обязанность бухгалтера на стадии становления организации - участие в выборе системы налогообложения. Система налогообложения организации зависит от многих факторов:

- вида экономической деятельности;

- объема выручки за определенный период;

- численности работников.

Налогоплательщики - организации с численностью работников до 100 человек могут выбрать упрощенную систему налогообложения, предусмотренную главой 26.2 НК РФ, или придерживаться традиционной системы, предполагающей уплату всех налогов: налог на прибыль организации, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организации и т.д.

Упрощенная система налогообложения предусмотрена налоговым законодательствам для снижения налогового бремени для субъектов малого предпринимательства. Применяя данную систему, организации малого бизнеса освобождаются от части налогов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ,

таких как налог на прибыль, на добавленную стоимость, на имущество. В их обязанности входит уплачивать предусмотренный упрощенной системой налогообложения налог с полученных доходов и исполнять обязанности налогового агента с доходов наемных работников и уплачивать страховые взносы во внебюджетные фонды.

Применяя сочетания различных вариантов, допускаемых бухгалтерским и налоговым законодательством, различных способов и приемов их ведения, можно создавать различные комбинации законных направлений минимизации налоговых платежей.

При этом следует учитывать организационный и финансовый способы оптимизации налогового и финансового учета на предприятии.

Так, с *организационной позиции* финансовый и налоговый учет можно вести как с использованием компьютерной техники, так и вручную. Если оснащенность техникой является достаточно высокой, имеется штат грамотных специалистов, в том числе программистов, руководство может пойти по пути организации раздельного учета с применением различных методов в финансовом и налоговом учете.

Кроме того, многие предприятия в настоящее время практикуют использование услуг консалтинговых фирм при ведении финансового и налогового учета путем заключения договоров на обслуживание. Специалисты этих фирмы также могут помочь в разработке оптимальных учетных политик и выборе методов учета.

С финансовой точки зрения организация, имеющая тенденцию к увеличению получаемой в отчетных периодах прибыли или ее стабильную величину от периода к периоду, может иметь выигрыш по неуплаченному налогу на прибыль за счет отсрочки его уплаты законными путями, применяя различные методы учета для цели финансового учета и для цели налогообложения.

Например, при расчете налогооблагаемой прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются взносы по договорам страхования работников с

оплатой медицинских услуг; суммы платежей (взносов) работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования, личного страхования, негосударственного пенсионного страхования [2, п.16 ст.255]. Это позволяет организациям существенно увеличить затраты на социальные программы и учитывать их при налогообложении прибыли.

Также организация может применять различные варианты начисления амортизации для основных средств и нематериальных активов в финансовом и налоговом учете, что также позволяет оптимизировать налоговые платежи за счет отсрочки уплаты налога на прибыль.

Таким образом, несмотря на дополнительные сложности у предприятий имеются возможности для творческого подхода к моделированию учетной и налоговой политики и оптимизации налогообложения. Руководитель и бухгалтер должны проанализировать целесообразность применения, той или иной системы налогообложения и разработать адекватную деятельности учетную политику.

Если в процессе функционирования выбранный вид экономической деятельности не приносит желаемых результатов, получение прибыли ставится под сомнение, то в этих условиях необходимо принимать решение об изменении условий хозяйствования. Это свидетельствует о наступлении стадии спада деятельности и необходима реорганизация экономического субъекта.

Процесс реорганизации предприятия может проходить в пяти формах, которые представлены в таблице 44.

Для того, чтобы составить бухгалтерскую отчетность на стадии реорганизации необходимо руководствоваться Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 г. № 44н (ред. от 25.10.2010 г.) «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций».

Передаточный акт должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами. Также

порядок определения правопреемства в связи с изменением вида, состава, стоимости имущества, возникновением, изменением, прекращением прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты, на которую составлен передаточный акт.

Таблица 44 – Варианты реорганизации юридического лица

Вид реорганизации	Порядок проведения реорганизации	Ссылка на гражданское законодательство
1	2	3
Слияние	Создание нового предприятия с переходом к нему прав и обязанностей двух или нескольких предприятий и прекращением деятельности последних. При слиянии предприятий права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему предприятию в соответствии с передаточным актом.	Ст. 57-58 ГК РФ
Присоединение	Прекращение одного или нескольких предприятий с переходом их прав и обязанностей к предприятию, к которому осуществляется присоединение.	Ст. 57-58 ГК РФ
Разделение	Прекращение предприятия с переходом его прав и обязанностей к вновь созданным предприятиям.	Ст. 57-58 ГК РФ
Выделение	Создание одного или нескольких предприятий с переходом к каждому из них части прав и обязанностей реорганизованного предприятия без прекращения последнего.	Ст. 57-58 ГК РФ
Преобразование	Преобразование предприятия в иную организационно-правовой форму осуществляется в соответствии с гражданским законодательством РФ и по решению собственников его имущества.	Ст. 57-58 ГК РФ

Передаточный акт утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о реорганизации юридического лица. Представляется вместе с учредительными документами для государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации, или внесения изменений в учредительные документы существующих юридических лиц.

Непредставление вместе с учредительными документами передаточного акта, отсутствие в нем положений о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица влекут отказ в государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации [1, ст.59].

Ликвидация предприятия представляет собой полное прекращение деятельности юридического лица. При ликвидации организация должна быть исключено из Единого государственного реестра юридических лиц

Мероприятия при ликвидации предприятия следующие:

- закрыть расчетные счета в банке;
- снять предприятия с учета в налоговом органе;
- снять предприятие с учета во внебюджетных фондах;
- подать заявление на исключение из Единого государственного реестра юридических лиц;
- сдать документы постоянного хранения в Госархив.

Несостоятельность (банкротство) юридического лица оговорено в статье 65 Гражданского кодекса РФ. Признание судом юридического лица банкротом влечет его ликвидацию.

Для того чтобы раскрыть вопрос о порядке банкротства организации необходимо обратиться к требованиям Федерального закона от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Банкротство это признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей [13].

Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов, если соответствующие обязательства не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены [13].

При рассмотрении дела о банкротстве юридического лица применяются следующие процедуры:

- наблюдение;
- финансовое оздоровление;
- внешнее управление;
- конкурсное производство;
- мировое соглашение [31, ст. 27].

При ведении учета в условиях банкротства организации большое значение имеет анализ финансового состояния.

Анализ финансового состояния должника проводится в целях определения достаточности принадлежащего должнику имущества для покрытия расходов в деле о банкротстве, в том числе расходов на выплату вознаграждения арбитражным управляющим, а также в целях определения возможности или невозможности восстановления платежеспособности должника в порядке и в сроки, которые установлены Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» [31, ст. 70].

Для того чтобы провести анализ финансового состояния организации, подлежащей признанию банкротом, необходимо использовать следующие нормативные документы:

- Постановление Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа»;

- Приказ ФСФО РФ от 23 января 2001 г. № 16 «Об утверждении «Методических указаний по проведению анализа финансового состояния организаций»

- Приказ Министерства экономического развития и торговли РФ от 21 апреля 2006 г. № 104 «Об утверждении Методики проведения Федеральной налоговой службой учета и анализа финансового состояния и платежеспособности стратегических предприятий и организаций».

На начальной стадии жизненного цикла содержание учетной политики соответствует действующему законодательству РФ и особенностям функционирования хозяйствующего субъекта.

Вид экономической деятельности, которым занимается организация, оказывает влияние на формирование сведений о расходах в соответствии с технологическим процессом. Особенности технологии производства и технологические циклы должны быть четко прописаны в учетной политике.

В зависимости от вида экономической деятельности находится система

налогообложения организации. Существует основная система (общая) и специальные (упрощенные) режимы налогообложения.

При соответствующих показателях деятельности, возможно, получить освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость.

При организации микро- и малых предприятий возможно ведение упрощенного учета.

Различные формы реорганизации экономического субъекта влияют на специфику экономической деятельности субъекта хозяйствования, поэтому в учетной политике должны найти отражение новые особенности функционирования экономического субъекта.

3.7 Организация учета в условиях компьютерной обработки экономической информации

Автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета в настоящее время является основной. Особенность такой формы заключается в использовании соответствующего программного продукта, решающего прикладные задачи. Рынок программных продуктов предлагает различные программы, которые руководитель и главный бухгалтер могут выбрать для автоматизации, как всей деятельности, так и непосредственно учета.

Бухгалтер использует компьютер чаще всего для работы со специализированными программами, которые автоматизируют бухгалтерский учет. Довольно часто применяются текстовые редакторы и программы для работы с электронными таблицами.

Если нужно приобрести новую бухгалтерскую программу, то вначале следует четко определить, какие потребности она должна удовлетворять. Нужна ли только программа бухгалтерского учета или требуется система, автоматизирующая не только бухгалтерию, но и учет кадров, зарплату, склад. Следует также определить, сколько пользователей будет одновременно работать с программой. Если требуется одновременная работа нескольких

пользователей, скорее всего, следует приобретать сетевую версию программы.

Если в компьютерной обработке информации принимают участие несколько работников бухгалтерии, обязательно необходимо разграничить этих пользователей в их правах. Доступ к информационной базе осуществляется каждым пользователем под своим именем и паролем, что дает возможность главному бухгалтеру отследить каким сотрудникам были внесены сведения.

Одним из важных критериев выбора системы является ее функциональная полнота. Система должна уметь выполнять все основные операции учета на предприятии, а также, возможно, некоторые специфические, характерные для конкретных типов предприятий (торговых, страховых, посреднических и т.д.).

Существует пять основных правил выбора информационной системы для организации, они систематизированы нами в таблице 45, соблюдение которых позволит грамотно решить вопросы автоматизации учетного процесса и формирования отчетности.

Таблица 45 – Правила выбора программы автоматизации бухгалтерского учета

Критерии выбора	Описание
1 Система должна быть понятной	Программный продукт реализует все методы бухгалтерского учета, содержит справку о порядке работы в системе
2 Система должна быть удобной	Программный продукт реализует все установленные алгоритмы расчетов по формированию стоимости, по переоценке, по погашению стоимости и т.п.
3 Система должна быть надежной	Программный продукт поддерживается разработчиком, систематически обновляется и обслуживается, с целью устранения системных ошибок
4 Система должна быть адекватной	Программный продукт должен учитывать отраслевые особенности осуществления вида экономической деятельности. Например: «1С: Торговля и склад», «1С: Гостиничный бизнес» и т.п.
5 Разработчик должен быть «солидным»	Информация размещена на официальном сайте разработчика

Разработчиков бухгалтерских программ достаточно много и все они

предлагают программные продукты, с помощью которых можно автоматизировать учетный процесс. Бухгалтеру необходимо определиться, какому продукту отдать предпочтение. Но все программные продукты построены по одному принципу: от документа к отчетности.

Приведем перечень наиболее известных и популярных российских разработчиков автоматизированных бухгалтерских систем:

1. «1С»;
2. «Инфо-Бухгалтер»;
3. «ПАРУС-Предприятие»;
4. «Интеллект-Сервис»;
5. «ДИЦ»;
6. «Инфин»;
7. «Омега»;
8. «Инфософт» ;
9. «Галактика-Парус»;
10. «Гектор» и др.

Солидность разработчику программных продуктов придает наличие официальных сайтов, на которых потенциальный потребитель может найти интересующую его информацию, приведем некоторые из них:

- «1С: Бухгалтерия» (фирма «1С») www.1c.ru ;
- «Инфо-Бухгалтер» («Инфо-Бухгалтер») www.ib.ru;
- «ПАРУС» («ПАРУС-Предприятие») www.parus.ru;
- «Турбо Бухгалтер» («ДИЦ») www.dic.ru;
- «ИНФИН» («ИНФИН Управление») www.infin.ru;
- «БЭСТ-ПРО» («Интеллект-Сервис») www.bestnet.ru и др.

На сегодняшний день создан ряд программных продуктов, предназначенных для выполнения комплексной оценки деятельности предприятия, выявления основных тенденций его развития, расчета базовых нормативов для планирования и прогнозирования, оценки кредитоспособности предприятия. К таким программам относятся:

1. «Финансовый анализ 3.0»;
2. «Инек-Аналитик»;
3. «Инвестиционный анализ 1.6»;
4. программные продукты серии «Инталев»;
5. «Microsoft Project»;
6. «Альт-финансы»;
7. «Business Plan»;
8. «Marketing Analytic»;
9. «Analyzer»;
10. «Predictor»;
11. «Portfolio» и др.

Программа «IT Аудит: Аудитор» предназначена для автоматизации деятельности аудиторской компании по планированию и проведению аудиторских проверок. Продукт может применяться при проведении внутреннего аудита компании.

Причина популярности Справочно-Правовых Систем среди специалистов объясняется тем, что такие системы представляют собой доступный и эффективный инструмент для ежедневной работы с правовой информацией.

Среди частных компьютерных фирм, создающих и распространяющих правовые базы, можно выделить несколько наиболее распространенных и популярных компаний:

1. «Консультант Плюс» (Москва),
2. НПП «Гарант» (Москва),
3. «Кодекс» (ЦКР, Санкт-Петербург)
4. «Референт-Сервис» (Москва).

Современную работу бухгалтера невозможно представить без справочно-правовых систем, к ним относятся «Гарант», «Кодекс», «Консультант плюс», они являются составной частью бухгалтерской информационной системы. Интегрирование правовых баз и специализированных бухгалтерских программ — это новое направление в развитии информационных технологий для

бухгалтера и экономиста.

Принципы выбора справочно-правовой системы следующие:

1.источники информации для системы, которые обеспечивают достоверность и надежность информации, ее полноту;

2.качество юридической обработки документов в системе;

3.надежность работы системы;

4.удобство работы с системой, поисковые и другие возможности;

5.гибкость информационных комплектов и условий поставки;

6.возможность обучения работе с системой и широкий спектр оказываемых сервисных услуг.

Для формирования сведений персонифицированного учета профессиональному бухгалтеру можно использовать программу «Spu_orb» (рисунок 18) разработанную Пенсионным фондом России. Она предлагается к применению совершенного бесплатно, её можно скачать с официального сайта Пенсионного фонда России www.pfrf.ru [76].

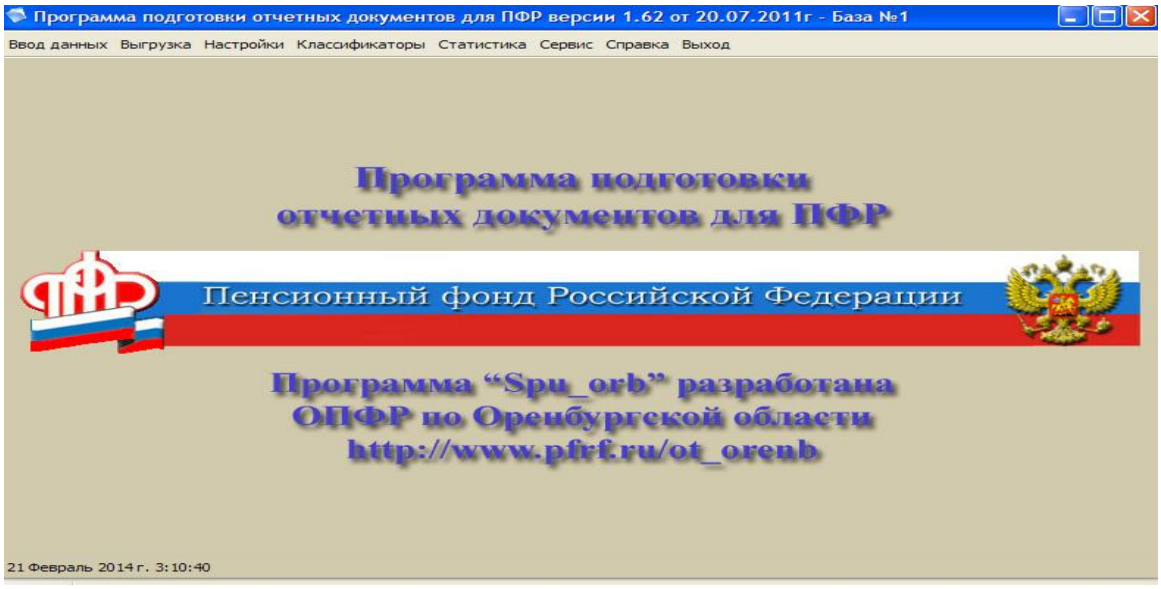


Рисунок 18 – Рабочее окно программы персонифицированного учета

Электронный документооборот с Пенсионным фондом страхователь осуществляет для представления сведений на 25 и более работающих у него застрахованных лиц (включая лиц, заключивших договоры гражданско-

правового характера, на вознаграждения по которым в соответствии с законодательством Российской Федерации начисляются страховые взносы) за предшествующий отчетный период в форме электронного документа (ЭП). Электронный документ должен быть подписан усиленной квалифицированной электронной подписью в порядке, который устанавливается Пенсионным фондом Российской Федерации.

С 1 января 2017 года за несоблюдение страхователем порядка представления сведений в форме электронных документов в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 1 апреля 1996 года № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования», к такому страхователю применяются финансовые санкции в размере 1000 рублей.

При желании любой страхователь независимо от численности работников может сдавать отчетность в ПФР в электронном виде с ЭП. Отчетность можно сдавать в электронном виде с ЭП лично либо по телекоммуникационным каналам связи (ТКС).

ПФР рекомендует всем страхователям переходить на электронное взаимодействие с Пенсионным фондом Российской Федерации. Отчетность в электронном виде – это экономия не только бумаги, но и времени. Меньше трудозатрат, меньше ошибок, больше удобства. Уже свыше 80 % плательщиков страховых взносов перешли на электронное взаимодействие с ПФР.

Если отчетность представлена в электронном виде с ЭП, то обязанность представления отчетности на бумажном носителе отсутствует.

При представлении отчетности по ТКС необходимо:

- сформировать файлы отчетности для отправки в территориальный орган ПФР по установленному формату;

- проверить правильность подготовки отчетности проверочными программами ПФР, которые можно бесплатно скачать в разделе «Бесплатные программы, формы и протоколы». При выявлении проверочными программами ошибок в отчетности – исправить их;

- проверить файлы антивирусной программой и подписать каждый файл отчета ЭП должностного лица, имеющего право подписи отчетных документов;

- отправить в зашифрованном виде в территориальный орган ПФР. При этом файл с отчетностью по страховым взносам и файлы с индивидуальными сведениями в отдельности заверяются усиленной квалифицированной электронной подписью, архивируются, шифруются и представляются в территориальный орган ПФР в одной транспортной посылке.

После отправки отчетности по ТКС страхователь получит из территориального органа ПФР квитанцию о доставке сведений. Если пришла квитанция об обнаружении ошибок в отчетности, то указываются причины некорректности отчета. Работодатель должен устранить эти причины и повторно представить отчетность в ПФР. После сдачи отчетности приходит квитанция о приеме документа в ПФР, которую рекомендуется сохранять.

По результатам проверки отчетности проверочными программами ПФР страхователь получит в зашифрованном виде протокол контроля отчетности, подписанный ЭП территориального органа ПФР.

После этого необходимо отправить в территориальный орган ПФР протокол контроля, подписанный своей ЭП, что является подтверждением получения протокола. Если пришел протокол проверки отчетности, в котором содержатся сообщения об ошибках, необходимо устранить их и повторно представить отчетность в территориальный орган ПФР в сроки, оговоренные нормативными правовыми актами.

На сайте ПФР в помощь страхователям в разделе «Электронные сервисы» размещены бесплатные проверочные программы и программы для подготовки отчетности по страховым взносам и по персонифицированному учету в электронной форме.

Электронный документооборот – это форма взаимодействия между контрагентами, которая имеет большие преимущества, самое важное из которых это экономия времени и материальных ресурсов.

Существуют программы электронной отчетности, к ним относятся:

1. «Спринтер»;
2. «СБИС ++» (рисунок 19);
3. Контур и др.

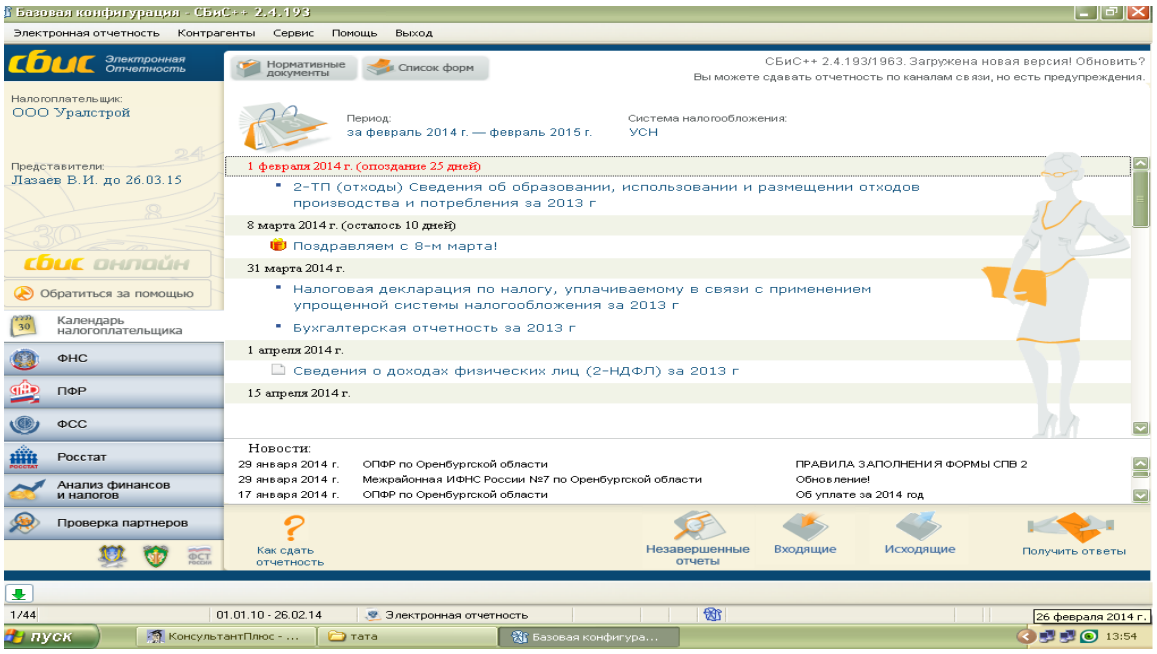


Рисунок 19 – Рабочее окно программы СБИС++ для сдачи отчетности в электронном виде

Любой доступ к базам данных должен быть санкционированным. Происходит он на основании служебной записки, которая визируется руководителем организации и главным бухгалтером.

Для того чтобы осуществить доступ к базам данных иногда требуется вмешательство программистов организации, которые курируют вопрос создания информации и её хранения.

Несанкционированный доступ к информации может нанести существенный ущерб в её содержании. Руководитель и главный бухгалтер должны решать вопрос организации контроля за отчетными данными, сформированными в условиях компьютерной обработки.

Процедуры общего компьютерного контроля включают правила и процедуры, регламентирующие доступ к информационным системам, данным и справочникам, правила внедрения и поддержки информационных систем,

процедуры восстановления данных и другие процедуры, обеспечивающие бесперебойное использование информационных систем. Процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы, включают, в частности, логическую и арифметическую проверку данных в ходе обработки информации о фактах хозяйственной жизни (проверку правильности оформления реквизитов документов, контроль введенных сумм, автоматическую сверку данных, отчеты об операциях и ошибках, др.) [30].

Федеральная налоговая служба в целях совершенствования налогового администрирования и сокращения избыточного бумажного документооборота ведет планомерную работу по расширению возможностей электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Развитие бесконтактных способов взаимодействия - одно из приоритетных направлений деятельности ведомства. Поэтому большинство бухгалтеров пользуются сегодня специализированными компьютерными программами и сдают электронную отчетность в ИФНС.

На официальном сайте ФНС России www.nalog.ru можно скачать программу, которая позволяет составлять и представлять в налоговые органы все необходимые формы отчетности. Данная программа «Налогоплательщик-ЮЛ» предлагается бесплатно и обычно используется субъектами малого предпринимательства и индивидуальными предпринимателями, которые не имеют финансовой возможности приобрести другие специализированные программные продукты для ведения учета и составления отчетности. Программа постоянно обновляется и поддерживает режим контроля сформированных отчетных форм, что сокращает ошибки при подготовке отчетов и их последующей сдачи.

На рисунке 20 представлено рабочее окно программы «Налогоплательщик-ЮЛ».

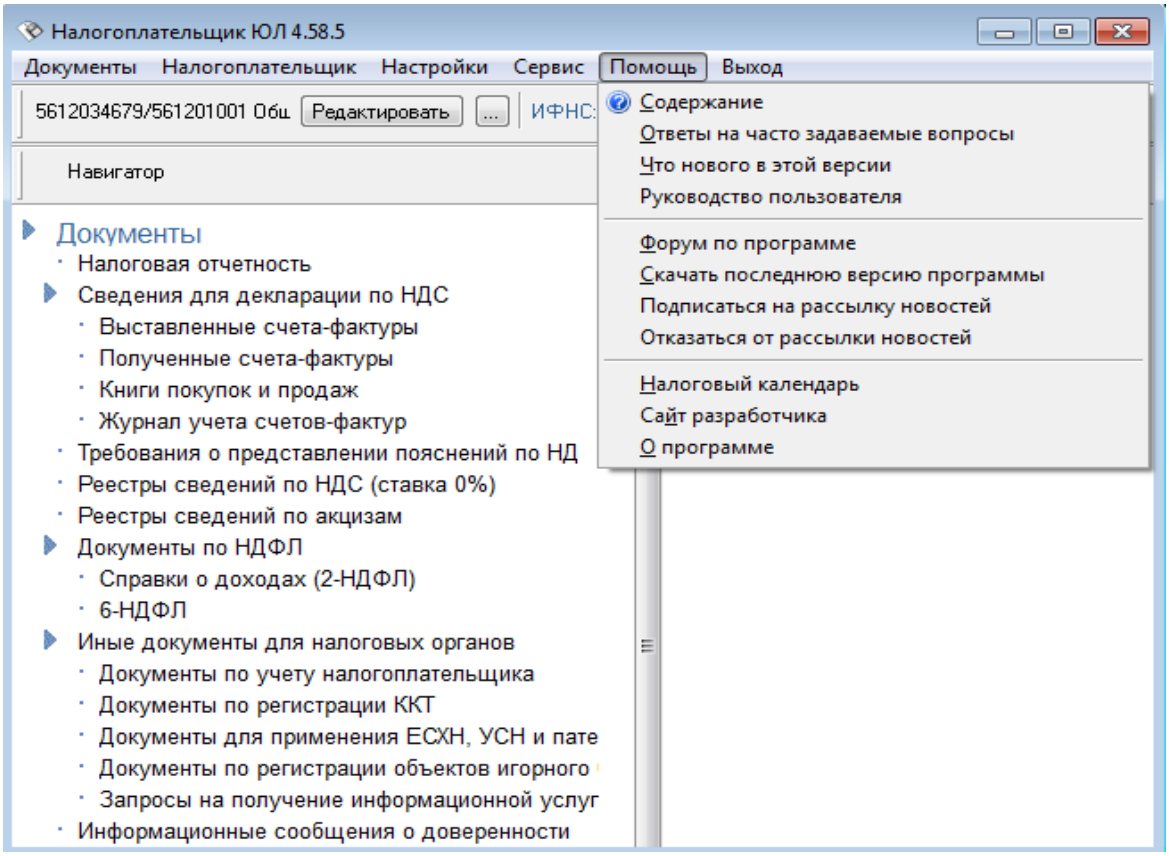


Рисунок 20 – Рабочее окно программы «Налогоплательщик-ЮЛ» для формирования и сдачи отчетности в электронном виде

Для того чтобы эффективно взаимодействовать с Фондом социального страхования, формировать представляемую в этот внебюджетный фонд отчетность можно воспользоваться программным продуктом, который скачивается с официального сайта www.fss.ru. Программа «Подготовка расчетов для ФСС» позволяет эффективно и без ошибок составить расчеты по форме 4-ФСС и 4а-ФСС. На рисунке 21 представлено рабочее окно программы «Подготовка расчетов для ФСС».

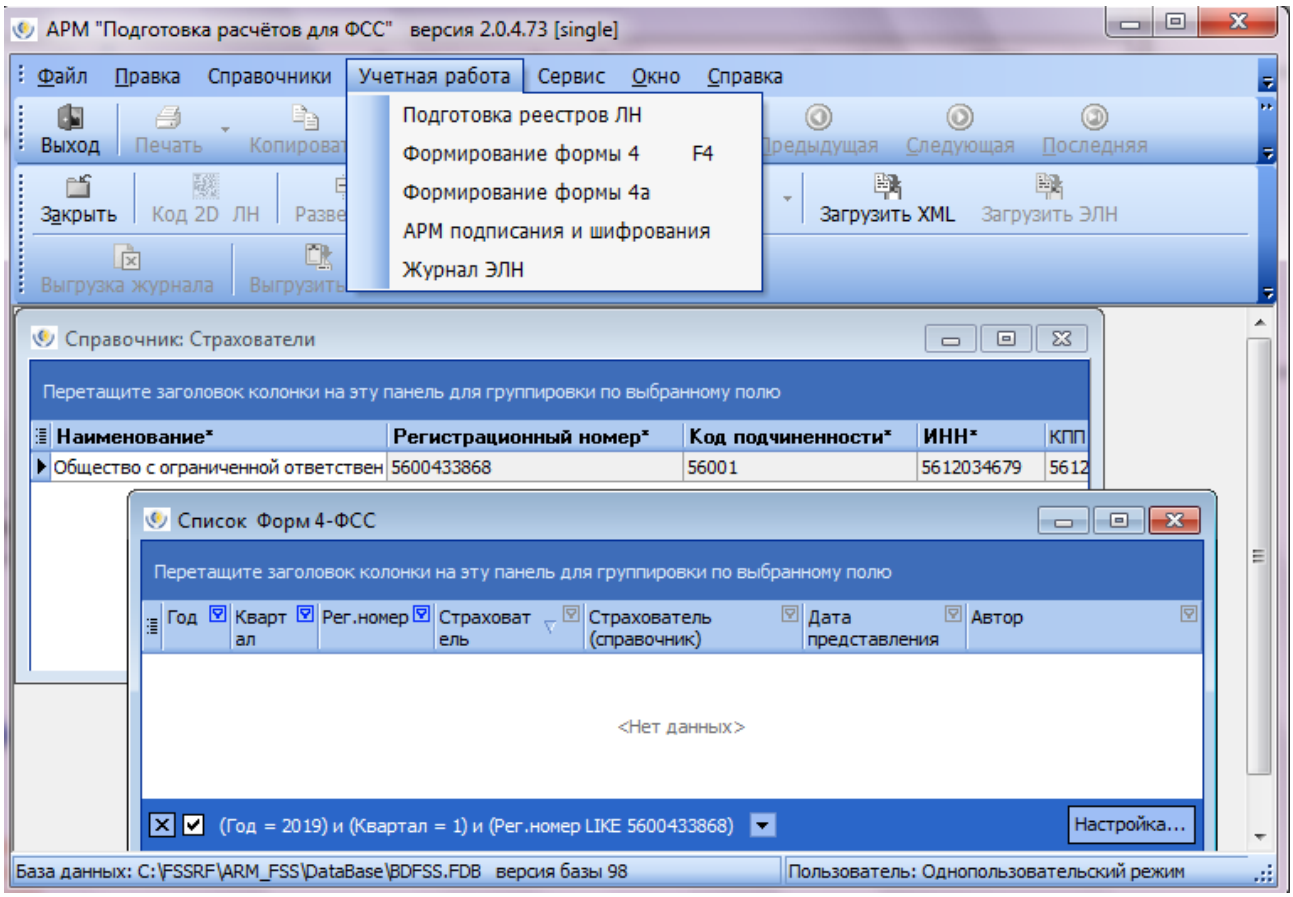


Рисунок 21 – Рабочее окно программы «Подготовка расчетов для ФСС» для формирования и сдачи отчетности в электронном виде

Электронный документооборот - это один из способов организации работы с документами, когда они формируются без использования бумажных носителей. Согласно Инструкции по делопроизводству, утвержденной Приказом Роскомнадзора от 31.03.2014 г. № 49, система электронного документооборота представляет собой информационную систему, обеспечивающую сбор электронных документов (включение документов в систему), их обработку, управление документами и доступ к ним.

Пункт 1.3 Приказа ФНС России от 09.11.2010 г. № ММВ-7-6/535@ определяет электронный документооборот как последовательность транзакций по обмену документами между его участниками, обеспечивающую некоторый регламентированный процесс по обмену документами.

Электронный документ - это документированная информация, представленная в электронной форме. В виде, пригодном для восприятия

человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах (п. 11.1 ст. 2 Федерального закона от 27.07.2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»). Аналогичное определение можно встретить в п. 3.1 ГОСТ Р 7.0.8-2013 «Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения», утвержден Приказом Росстандарта от 17.10.2013 г. № 1185-ст.

Электронный документ можно определить также как документ, созданный в электронной форме без предварительного документирования на бумажном носителе, подписанный электронной подписью (ЭП) в соответствии с законодательством РФ (п. 1.4 Приказа Судебного департамента при ВС РФ от 27.12.2016 г. № 251).

Возможность организаций использовать в своей хозяйственной деятельности электронный документооборот появилась довольно-таки давно. В 2002 году был принят Федеральный закон от 10.01.2002 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи», который приравнял документы в электронном виде, подписанные электронной цифровой подписью, к бумажным документам, подписанным сторонами сделки. Именно этот Закон (впоследствии утративший силу с 01.07.2013 г.) позволил участникам гражданско-правовых отношений обмениваться электронными договорами, актами, накладными и иными документами и определил условия, при выполнении которых эти документы равнозначны аналогичным на бумажных носителях.

На сегодняшний день электронный документооборот применяется:

1) в бухгалтерском учете при формировании первичных документов. Так, п. 5 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено: первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в электронном виде с электронной подписью;

2) в налоговых правоотношениях, где его использование является обязательным в ряде случаев. Так, к примеру, согласно требованиям п. 3 ст. 80 НК РФ налогоплательщики (плательщики страховых взносов), среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронной форме;

3) между участниками контрактной системы в сфере закупок. Организация электронного документооборота осуществляется по правилам, установленным ст. 5 Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»;

4) в судопроизводстве. Приказом Судебного департамента при Верховном Суде РФ от 27.12.2016 г. № 251 утвержден и действует с 01.01.2017 г. порядок подачи в федеральные суды общей юрисдикции документов в электронном виде, в том числе в форме электронного документа. Им установлено, что исковое заявление, заявление, жалоба, представление и иные документы могут быть поданы в суд на бумажном носителе или в электронном виде, в том числе в форме электронного документа, подписанного электронной подписью в порядке, установленном законодательством РФ (п. 1.2).

Налогоплательщикам предоставляется возможность выставлять счета-фактуры в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными:

- порядком выставления и получения счетов-фактур в электронной форме с применением усиленной квалифицированной ЭП, утвержденным Приказом Минфина России от 10.11.2015 г. № 174н;

- форматом счета-фактуры и форматом представления документа об

отгрузке товаров (выполнении работ), о передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, в электронной форме, утвержденными Приказом ФНС России от 24.03.2016 г. № ММВ-7-15/155@;

- форматами счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, дополнительных листов книги покупок и книги продаж в электронной форме (Приказ от 04.03.2015 г. № ММВ-7-6/93@) [2, абз. 2 п. 1 ст. 169].

Кроме того, в целях дальнейшего расширения перечня документов, возможных к представлению в XML-формате, ФНС утвердила формат корректировочного счета-фактуры и формат представления документа об изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, включающего в себя корректировочный счет-фактуру, в электронной форме (Приказ от 13.04.2016 г. № ММВ-7-15/189@).

На этапе принятия решения о переходе на электронный документооборот в организации необходимо обсудить возможность перехода на него и своих контрагентов.

Преимущества системы электронного документооборота над бумажным очевидны: оптимизация затрат на отправку документов, трудозатрат (в частности, поиск нужного документа), экономия на офисном пространстве и времени на доставку, регистрации документов. Кроме того, следует отметить централизованное хранение документов в электронном архиве, скорость передачи нужных документов и точность получаемой партнерами информации. К недостаткам можно отнести затраты на внедрение системы электронного взаимодействия, обучение пользователей работе с ней.

Если организация приняла решение перейти на такую систему, следует выбрать оператора электронного документооборота и заключить с ним договор. Именно через него осуществляется процесс отправки и получения электронных документов.

Обмен учетными документами в электронном формате между контрагентами происходит с помощью операторов электронного документооборота, которые руководствуются Приказом ФНС России от 20.04.2012 г. № ММВ-7-6/253@.

Оператором электронного документооборота является российская организация осуществляющая деятельность по обеспечению электронного документооборота. Перечень организаций - операторов электронного документооборота размещен на сайте ФНС (приложение С) по адресу https://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission_statements/operations/.

Далее необходимо организовать работу по внедрению электронного документооборота:

- разработать и утвердить его порядок;

- определить перечень лиц, ответственных за формирование и подписание электронных документов;

- закрепить в учетной политике правила применения электронного документооборота, а также выбор используемого вида электронной подписи.

При электронном документообороте в электронном виде создаются не электронные копии бумажных документов, а именно оригиналы. Сегодня составление электронных документов предлагают большинство бухгалтерских программ. Но для того, чтобы подобный документ был юридически значимым, он должен не только соответствовать утвержденным форматам и иметь обязательные реквизиты, но и подписан электронной подписью.

С 08.04.2011 г. действует Федеральный закон от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи», регулирующий отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций, при совершении иных юридически значимых действий. Именно данный документ определяет порядок получения и использования данной подписи, а также обязанности участников обмена электронными документами.

Электронная подпись (ЭП) - это информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию (ст. 2 , 63-ФЗ). Классификация ЭП приведена на рисунке 22.

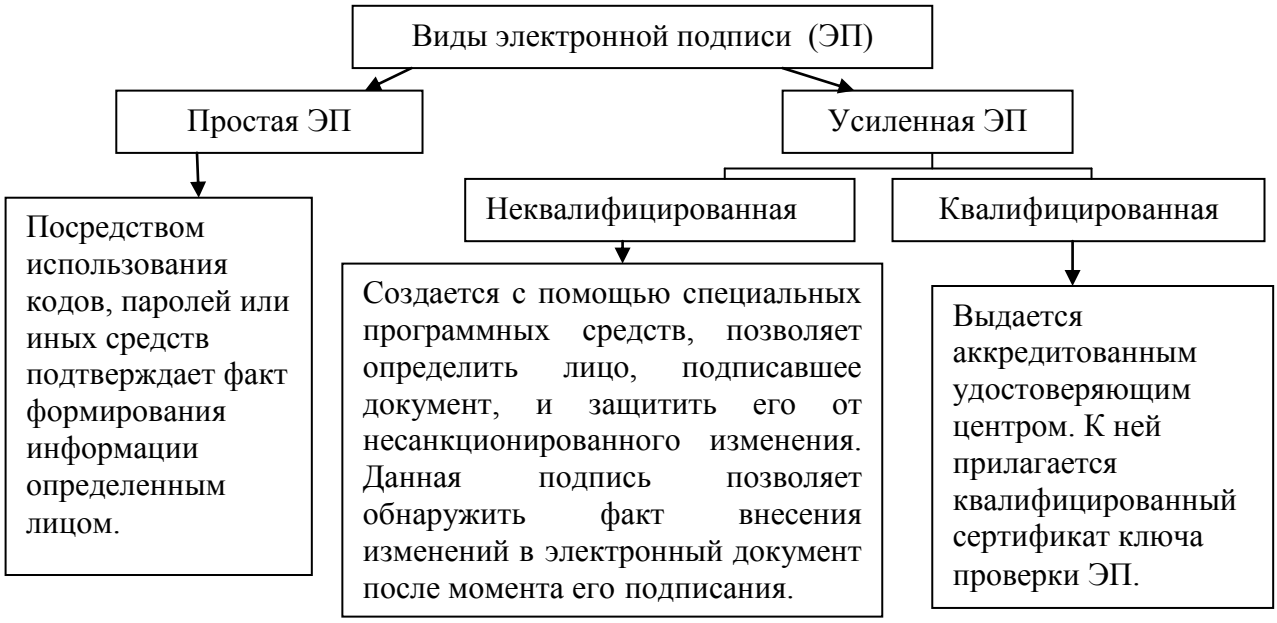


Рисунок 22 – Классификация электронных подписей

Для создания ЭП используется уникальная последовательность символов - ключ ЭП. С ним связан ключ проверки ЭП, также представляющий собой уникальную последовательность символов, предназначенную для проверки.

Документом, подтверждающим принадлежность ключа проверки ЭП тому или иному лицу, является сертификат ключа проверки ЭП. Его выдает удостоверяющий центр в виде электронного документа или документа на бумажном носителе. Квалифицированный сертификат ключа проверки ЭП выдается аккредитованным удостоверяющим центром.

В силу ст. 9 Федерального закона № 63-ФЗ электронный документ считается подписанным простой ЭП при выполнении, в том числе одного из следующих условий:

- простая ЭП содержится в самом электронном документе;

- ее ключ применяется в соответствии с правилами, установленными оператором системы. С ее использованием осуществляются создание и отправка электронного документа. При этом в созданном и отправленном электронном документе содержится информация, указывающая на лицо, от имени которого был создан и отправлен электронный документ.

При использовании неквалифицированной ЭП сертификат ключа проверки ЭП может не создаваться, если соответствие подписи указанным признакам может быть обеспечено без использования такого сертификата.

Квалифицированную ЭП можно получить в любом удостоверяющем центре, аккредитованном в Минкомсвязи. Их перечень доступен на официальном сайте данного ведомства, в разделе «Аккредитация удостоверяющих центров».

В соответствии с Постановлениями Правительства РФ от 28.11.2011 г. № 976, от 02.06.2008г. № 418 Минкомтранс является уполномоченным органом в области использования электронной подписи. На него возложены полномочия по установлению формата электронной подписи, обязательного для реализации всеми средствами электронной подписи, по согласованию с ФСБ России (п. 5 ч. 4 ст. 8 Федерального закона № 63-ФЗ).

При использовании ЭП участники электронного взаимодействия обязаны:

1) обеспечивать конфиденциальность ключей ЭП, а в случае ее нарушения - уведомлять удостоверяющий центр о соответствующем факте в течение не более чем одного рабочего дня со дня получения информации о таком нарушении;

2) использовать средства ЭП с целью:

- создания и проверки квалифицированных ЭП;

- создания ключей квалифицированных ЭП и ключей их проверки.

Таким образом, простая ЭП - это используемые пользователем логин и пароль. Усиленная ЭП позволяет идентифицировать лицо, подписавшее документ, и определить, не изменялся ли документ после подписания. Квалифицированная ЭП - подпись с повышенной степенью защиты; заверенные

ею электронные документы юридически приравнены к оригинальным документам на бумаге.

Если налогоплательщик при ведении хозяйственной деятельности использует с контрагентами электронный документооборот, в частности формирует первичные документы в электронном виде с использованием программных продуктов, то нужно учитывать следующее.

Федеральный закон № 402-ФЗ не уточняет, какой именно вид электронной подписи необходимо использовать в бухгалтерских документах, чтобы они признавались юридически значимыми [4, ч. 5 ст. 9], но указывает: оформлению первичным учетным документом подлежит каждый факт хозяйственной жизни организации.

К числу обязательных реквизитов первичного документа в соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» относится, в частности: подпись лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, указание фамилий и инициалов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В то же время согласно п. 4 ч. 3 ст. 21 Закона «О бухгалтерском учете» виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, должны быть установлены соответствующим федеральным стандартом, который на настоящий момент отсутствует. Организация может в целях бухгалтерского учета и налогообложения использовать при оформлении первичных учетных документов в электронном виде любой вид электронной подписи.

Контролирующие органы указывают: электронные документы, обращающиеся в рамках соглашений между участниками электронного взаимодействия, подписанные простой или усиленной неквалифицированной ЭП, признаются для целей бухгалтерского учета и налогообложения равнозначными документу на бумажном носителе, подписанному

собственноручной подписью.

В Налоговом кодексе приведен ряд конкретных случаев, когда налогоплательщик обязан применять усиленную квалифицированную ЭП [2, п. 5.1, 7 ст. 23, ст. 78 - 79, п. 1, 5 ст. 80, п. 10 ст. 431, п. 6, 9 ст. 169]. При этом электронный документооборот с применением простой или усиленной неквалифицированной ЭП может быть организован хозяйствующими субъектами при наличии между ними юридически действительного соглашения. В целях подтверждения расходов по налогу на прибыль аутентичность электронного первичного документа, подписанного ЭП, должна быть обеспечена наличием в соответствующем соглашении между контрагентами порядка проверки электронных подписей.

Электронные документы могут применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством РФ за исключением случаев, когда допускает составление документа только на бумажном носителе [92].

В настоящее время все большее распространение получает вариант передачи отчетности через официальные сайты государственных органов, порядок такой отправки представлен в приложении Т.

3.8 Вопросы для самоконтроля

1 Каким законодательным актом регламентируются разногласия между руководителем и главным бухгалтером по вопросам ведения учета и составления отчетности?

2 Как оформляются взаимоотношения между работодателем и главным бухгалтером?

3 Какие меры воздействия на главного бухгалтера предусмотрены Трудовым кодексом РФ?.

4 Какие взаимоотношения должны быть у главного бухгалтера с собственником организации?

5 Как главный бухгалтер должен выстраивать отношения с персоналом организации?

6 Как регламентирует Трудовой кодексы осведомление работников о начислениях заработной платы, роль главного бухгалтера в этом?

7 С какими государственными органами взаимодействует главный бухгалтер и в чем это проявляется?

8 Как взаимодействует главный бухгалтер с кредиторами и инвесторами?

9 Опишите взаимодействие главного бухгалтера с профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов.

10 Перечислите основные задачи и функции бухгалтерской службы.

11 Каково назначение и роль Положения о бухгалтерской службе?

12 Каковы варианты организации бухгалтерской службы?

13 Какие функции выполняет бухгалтер материального стола?

14 Какие обязанности возложены на бухгалтера-расчетчика заработной платы?

15 Какие обязанности выполняет бухгалтер-кассир?

16 Как может функционировать в организации внутренний ревизор?

17 Какова роль должностной инструкции работников бухгалтерии?

18 Каковы основные реквизиты первичного документа?

19 Укажите преимущества унификации первичных документов.

20 Какие существует требования к обработке первичных документов?

21 Как необходимо организовать хранение первичных документов?

22 Для чего предназначены учетные регистры и перечислите их основные реквизиты?

23 Определите назначение графика документооборота, порядок его создания и исполнения.

24 Опишите, в чем заключается контрольная функция бухгалтерского учета?

25 Какие законодательные и нормативные документы регламентируют возложение на работника материальной ответственности?

26 Что представляет собой текущий контроль бухгалтерской службы?

27 Как происходит последующий контроль, после завершения отчетного периода?

28 Каким нормативным актом регламентируется порядок проведения инвентаризации?

29 Как правильно назначить инвентаризационную комиссию в организации?

30 Какими документами оформляются проведение и результаты инвентаризации.?

31 Как отражаются в учете результаты инвентаризации?

32 Какие организационно-правовые формы регистрации юридических лиц предусмотрены ГК РФ?

33 Каковы особенности организации учета в коммерческих предприятиях?

34 Какие имеются особенности ведения учета в некоммерческих организациях?

35 Каковы источники финансирования деятельности коммерческих организаций?

36 За счет каких средств функционируют общественные и благотворительные организации?

37 Охарактеризуйте особенности функционирования казенных и

бюджетных учреждений и источники их финансового обеспечения.

38 В соответствии с каким Федеральным законом создаются акционерные общества, каковы основные правила их образования?

39 Как должны регистрироваться общества с ограниченной ответственностью в соответствии с действующим законодательством?

40 Какие формы реорганизации организации Вы можете назвать, их краткая характеристика?

41 Какие процедуры нужно соблюсти при ликвидации организации?

42 Что означает банкротство юридического лица, в чем состоит его законодательное регулирование?

43 Какова роль учетной политики на различных жизненных циклах организации?

44 Опишите особенности электронного документооборота.

45 Какие программные продукты применяются для автоматизации бухгалтерского учета?

46 Как должен быть организовать санкционированный доступ к базам данных организации.

47 К чему может привести несанкционированный доступ к информации экономического субъекта?

48 Опишите порядок организации контроля за отчетными данным в автоматизированной среде.

49 Какова ответственность руководителя и главного бухгалтера за сохранность сведений, сформированных с использованием компьютерной техники?

3.9 Контрольные тесты

3.1 Какие из перечисленных факторов принимаются во внимание при организации бухгалтерского дела:

а) организационно-правовая форма предприятия, вид экономической деятельности, источники финансирования деятельности, классификация предприятий в зависимости от численности персонала, объемов деятельности и сумм перечислений в бюджет;

б) число участников общества, вид экономической деятельности, источники финансирования деятельности, классификация предприятий в зависимости от численности персонала, объемов деятельности и сумм перечислений в бюджет;

в) организационно-правовая форма предприятия, состав собственников организации, источники финансирования деятельности, качественные характеристика персонала;

г) деловые качества руководителя, вид экономической деятельности, источники финансирования деятельности, размер внутреннего валового продукта страны.

3.2 Каков минимальный размер уставного капитала создаваемого Общества с ограниченной ответственностью:

а) 100 000 рублей;

б) 10 000 рублей;

в) 100 МРОТ;

г) 1 000 000 рублей.

3.3 «Под организацией бухгалтерского учета понимается:

а) соблюдение принципов бухгалтерского учета;

б) комплекс элементов учетного процесса;

в) строгое исполнение бухгалтерией требований Федерального закона «О бухгалтерском учете».

г) наличие автоматизированного рабочего места» [63].

3.4 «Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет:

а) собственник;

б) руководитель;

в) главный бухгалтер;

г) финансовый директор» [63].

3.5 Каков минимальный размер уставного капитала создаваемого Акционерного общества:

а) 100 000 рублей;

б) 10 000 рублей;

в) 100 МРОТ;

г) 1 000 000 рублей.

3.6 Какой нормативный документ в настоящее время является основой разграничения трудовых функций работников бухгалтерии:

а) Трудовой кодекс РФ;

б) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

в) Приказ Минтруда России № 1061н от 22.12.2014 г. «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»;

г) Классификационный справочник должностей руководителей и служащих.

3.7 Этапами обработки первичных документов являются:

а) проверка по форме, проверка по существу;

б) проверка по форме, проверка по существу, таксировка, группировка, контировка;

в) таксировка, группировка, контировка;

г) только проверка по существу и установление срока хранения.

3.8 Каким должностным лицом утверждается график документооборота:

а) руководителем организации;

б) главным бухгалтером;

в) ревизором;

г) внешним аудитором.

3.9 Унифицированные формы документов применяются организациями:

а) немного измененными;

б) полностью измененными;

в) без изменений;

г) с внесением дополнительных реквизитов.

3.10 Документооборот – это путь документа:

а) от момента его составления до сдачи в архив;

б) из одной бухгалтерии в другую;

в) в момент совершения хозяйственной операции;

г) от собственника до руководителя организации.

3.11 При проверке документов по форме устанавливают:

а) необходимое количество заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей;

б) правильность подсчетов;

в) законность и целесообразность хозяйственных операций;

г) экономическую обоснованность факта хозяйственной жизни.

3.12 Приказы, распоряжения, указания, доверенности относятся к документам:

а) организационно-распорядительным;

б) оправдательным;

в) бухгалтерского оформления;

г) внешним.

3.13 Кто обеспечивает сохранность первичных документов, их оформление и передачу в архив?

а) руководитель организации;

б) главный бухгалтер;

в) материально ответственные лица;

г) работники постоянно действующего архива.

3.14 Что понимается под первичным наблюдением в бухгалтерском деле?

а) информационное обеспечение системы бухгалтерского учета;

б) оценка и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности;

в) описание отобранных для учета свойств объектов и фактов хозяйственной деятельности;

г) передача данных для дальнейшей обработки.

3.15 Какому виду проверки подвергаются документы при поступлении в бухгалтерию?

а) арифметической;

б) плановой;

в) формальной;

г) по существу отражаемых операций.

3.16 Когда составляется первичный документ?

а) непосредственно перед осуществлением хозяйственной операции;

б) во время осуществления хозяйственной операции;

в) во время осуществления хозяйственной операции, а если это невозможно — непосредственно после ее завершения;

г) зависит от желания бухгалтера.

3.17 Указание дебетуемого и кредитуемого счетов для отражения хозяйственной операции предполагает такую операцию обработки первичных учетных документов, как:

а) таксировка;

б) группировка;

в) контировка;

г) тарификация.

3.18 Контировка бухгалтерских документов означает:

а) выражение натуральных показателей в денежной оценке;

б) подсчет итоговых алгебраических сумм;

в) указание корреспонденции счетов;

г) контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов.

3.19 Таксировка бухгалтерских документов означает:

а) выражение натуральных показателей в денежном измерении;

б) уточнение бухгалтерских счетов, на которых производится запись;

в) указание корреспонденции счетов;

г) контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов.

3.20 «По назначению документы делятся на:

а) исполнительные, разовые и расчетные;

б) распорядительные, исполнительные и комбинированные;

в) материальные, денежные и расчетные;

г) распорядительные и исполнительные» [63].

3.21 Накопительными документами являются:

а) расчетно-платежные ведомости;

б) расходные кассовые ордера;

в) приходные кассовые ордера;

г) месячные наряды.

3.22 «Инвентаризация – это:

а) проверка наличия и соблюдения правил хранения и использования имущества организации;

б) способ бухгалтерского учета, с помощью которого выявляется недостача имущества организации;

в) уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату;

г) вид контроля, обеспечивающий сохранность имущества организаций» [63].

3.23 «Подлежат ли инвентаризации финансовые обязательства:

а) не подлежат;

б) подлежат, если они являются долгосрочными;

в) подлежат;

г) подлежат, только если они подтверждены актами сверки» [63].

3.24 Излишки, выявленные по результатам инвентаризации на счетах бухгалтерского учета:

а) отражаются;

б) не отражаются;

в) отражаются, если они выявлены в отчетном периоде;

г) отражаются только по результатам деятельности за финансовый год..

3.25 «Порядок, количество внезапных инвентаризаций в отчетном году и даты их проведения устанавливаются:

а) налоговыми органами;

б) учетной политикой организации;

в) главным бухгалтером организации;

г) руководителем организации» [63].

3.26 «В инвентаризационную комиссию входят:

а) члены комиссий от других организаций;

б) представители администрации, работники бухгалтерии, другие специалисты;

в) только сотрудники бухгалтерии;

г) сотрудники бухгалтерии и обязательно главный бухгалтер» [63].

3.27 Персональный состав рабочей инвентаризационной комиссии утверждает:

а) руководитель организации;

б) главный бухгалтер;

в) начальник отдела кадров;

г) начальник юридического отдела.

3.28 «Инвентаризацию имущества можно проводить при наличии:

а) всех членов комиссии и председателя комиссии;

б) всех членов комиссии;

в) председателя комиссии и 50% состава членов комиссии;

г) только председателя комиссии» [63].

3.29 Расхождения между данными бухгалтерского учета и данными

инвентаризационных описей отражаются:

а) в балансе;

б) в сличительной ведомости;

в) в авансовом отчете;

г) в приказе

3.30 «Внутренний контроль – это:

а) комплекс мероприятий, разработанных в организации для обеспечения наиболее эффективного функционирования всех ее структурных подразделений при осуществлении хозяйственных операций;

б) комплекс мероприятий, разрабатываемый учредителями для обеспечения наиболее эффективного функционирования всех ее структурных подразделений при осуществлении хозяйственных операций;

в) комплекс мероприятий, разработанных в организации для обеспечения финансово-хозяйственной деятельности;

г) наличие в штате должности контролера» [63].

3.31 Система внутреннего контроля состоит из:

а) системы бухгалтерского учета и контрольной среды;

б) системы бухгалтерского учета, контрольной среды и отдельных средств контроля;

в) контрольной среды и отдельных средств контроля.

г) средств контроля.

3.32 «Функции внутреннего аудита могут выполнять:

а) индивидуальные аудиторы, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и имеющие лицензию на осуществление аудиторской деятельности;

б) специально организованные отделы или отдельные аудиторы, состоящие в штате организации;

в) аудиторские организации, с которыми заключен договор на ведение внутреннего аудита;

г) работники бухгалтерии» [63].

3.33 Какова основная цель внутреннего аудита?

а) проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров;

б) экспертиза достоверности учета затрат на производство;

в) решение организационно-управленческих, правовых, технологических, технико-экономических и прочих задач;

г) обеспечение эффективности функционирования всех аспектов деятельности на всех уровнях управления, а также защита законных имущественных интересов организации и ее собственников.

3.34 Как называется контроль за эффективностью управления деятельностью организации и ее структурными подразделениями?

а) первоначальный контроль;

б) периодический контроль;

в) внешний аудит;

г) внутренний аудит.

3.35 В каких случаях участник общества с ограниченной ответственностью может передать третей стороне свою часть уставного фонда:

а) при согласии других сторон участников общества;

б) если учредитель не выполняет своих обязанностей перед обществом;

в) при согласии других участников общества и полном внесении должных средств участником;

г) если другие участники нарушают обязательства перед обществом.

3.36 Каким требованиям должна удовлетворять система, которую выбирают при автоматизации?

а) адаптируема и проста в использовании;

б) хорошо документирована;

в) имеет хорошее сервисное обслуживание;

г) все ответы верны.

4 Глоссарий

Абонент – зарегистрированный участник информационного взаимодействия, являющийся налогоплательщиком.

Аванс - предварительная выплата заказчиком определенной денежной суммы в счет предстоящих платежей за поставленные ему товары, выполняемые для него работы, услуги.

Авансированный капитал - предварительно вложенные в дело денежные средства, имущественных ценностей, под определенный проект в целях денежного обеспечения его последующего осуществления.

Автоматизированная информационная система (АИС) - система, состоящая из персонала (пользователей), комплекса средств автоматизации его деятельности и организационно упорядоченной совокупности информации (документов, массивов документов), реализующая информационную технологию выполнения установленных функций. (Приказ ФНС России от 29.03.2013 № ММВ-7-6/134@ «Об утверждении Положения об организации работ по развитию автоматизированной информационной системы Федеральной налоговой службы (АИС «Налог»)»)

Авторское право - комплекс правовых норм, направленных на защиту результатов творческих произведений от копирования, исполнения или распространения без разрешения; особые законодательно определенные права авторов произведений науки, литературы, искусства на распоряжение и использование созданных ими творений [61].

Административная ответственность – уплата штрафа за несоблюдение требований действующего законодательства.

Активы – совокупность материальных и нематериальных объектов, способных приносить организации экономические выгоды.

Алименты - денежные средства на содержание несовершеннолетних детей или совершеннолетних нетрудоспособных членов семьи. (Методические

рекомендации ФССП РФ от 10.03.2006 № 12/01-2115-НВ «О порядке исполнения исполнительных документов о взыскании алиментов»)

Архив - учреждение или структурное подразделение организации, осуществляющие хранение, комплектование, учет и использование архивных документов; (Федеральный закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ (ред. от 11.02.2013) «Об архивном деле в Российской Федерации»)

Аттестация - установление соответствия уровня знаний, квалификации работника занимаемой им должности, месту, на которое он претендует.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [5].

Банкрот (итал. ba№corotto) - несостоятельный должник [61].

Безубыточность - режим хозяйственной деятельности предприятия, фирмы, частного лица, при котором доходы, получаемые от деятельности, превосходят расходы, связанные с ней, или равны им [61].

Благотворительная деятельность - добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки. (Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ (ред. от 23.12.2010) «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях»)

Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [4].

Взаимозачет - способ безналичных расчетов между предприятиями в виде зачета взаимных требований при поставках товаров или оказании услуг друг другу [61].

Главный бухгалтер – должностное лицо, выполняющее функции по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Главная книга – основной регистр синтетического учета.

Годовая отчетность – набор отчетных форм и налоговых деклараций за финансовый год.

Дебет – (от лат. debet - он должен) - одна из сторон (левая) бухгалтерского счета, имеющего форму двусторонней таблицы. В дебетовой стороне счетов регистрации состояния и движения денежных средств и запасов материальных ценностей предприятия (активов) указывается наличие ценностей на начало месяца и их поступление в течение месяца. В дебетовой стороне счетов регистрации состояния и движения источников средств (пассивов) отражается уменьшение источников, например долгов предприятию со стороны его должников [61].

Делопроизводство – работа с документами, возникающими в процессе жизнедеятельности экономического субъекта.

Документ - материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в целях общественного использования и хранения (Федеральный закон от 29.12.1994 г. № 77-ФЗ (ред. от 11.07.2011 г.) «Об обязательном экземпляре документов»).

Документооборот – жизнь документа от момента его создания до санкционированного уничтожения.

Бухгалтерская служба – структурное подразделение организации, в функции которого входит ведение учета, хранение документов, проведение инвентаризаций и сбор информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Закон - установленный государством свод обязательных правил и норм экономического и общественного поведения всех субъектов на территории данной страны, включающий перечень запретов и ограничений [61].

Календарный месяц - период времени продолжительностью от двадцати восьми до тридцати одного календарного дня. Календарный месяц имеет наименование и порядковый номер в календарном году;...» (Федеральный закон от 03.06.2011 г. № 107-ФЗ «Об исчислении времени»)

Кредит - правая сторона бухгалтерского счета. На активных счетах по кредиту фиксируется уменьшение объекта учета, а на пассивных- увеличение [61].

Кредит – (от лат. credit - букв.: он верит) - заем в денежной или товарной форме, предоставляемый кредитором заемщику на условиях возвратности, чаще всего с выплатой заемщиком процента за пользование займом [61].

Лимит остатка кассы – максимально допустимая сумма наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций.

Лицензия - специальное разрешение на право осуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем конкретного вида деятельности (выполнения работ, оказания услуг, составляющих лицензируемый вид деятельности) (Федеральный закон от 04.05.2011 г. № 99-ФЗ (ред. от 02.07.2013 г.) «О лицензировании отдельных видов деятельности»).

Налоговая декларация – письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога...» [2].

Налогоплательщик – организация и физическое лицо, на которые в соответствии с Налоговым Кодексом возложена обязанность платить налоги и сборы в бюджет РФ.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований...» [2].

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в установленном порядке [2].

Отчетный период - период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность [4].

Пеня – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить за несвоевременное перечисление налогов и сборов в бюджет.

Персонифицированный учет - организация и ведение учета сведений о каждом застрахованном лице.

Расчет – уплата денег по обязательствам[61].

Собственник – это субъект собственности, физическое или юридическое лицо, обладающее правом собственности, выступающее в роли владельца, распорядителя, пользователя объекта собственности [61].

Факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;...» [4]. Действие или событие в хозяйственной деятельности экономического субъекта, включающее в себя хозяйственные операции, изменяющее состав его активов, пассивов или финансовых результатов...» (Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ)).

Хищение - умышленное незаконное изъятие чужого, зачастую государственного имущества с целью обращения его в свою пользу, для личного обогащения, распоряжения им как своим имуществом [61].

Цена - фундаментальная экономическая категория, означающая количество денег, за которое продавец согласен продать (цена продавца), а покупатель готов купить (цена покупателя) единицу товара. Цена определенного количества товара составляет его стоимость, поэтому правомерно говорить о цене как стоимости товара в денежном выражении (меновой стоимости). В случае, когда единица данного товара обменивается на определенное количество другого товара, такое количество становится товарной ценой данного товара. Чтобы получить достаточно полное представление о цене как о многогранной экономической категории, необходимо сочетать такие понятия, как цена продавца, цена покупателя, рыночная цена [61].

Чистые активы - разность между суммой активов компании и суммой ее обязательств, собственный капитал компании [61].

Штраф – денежное взыскание за нарушение, допущенное экономическим субъектом по соответствующей отрасли права.

Основные термины, используемые в электронном документообороте

Участники информационного взаимодействия – налогоплательщики, налоговые органы

Идентификатор абонента – уникальный идентификатор абонента, однозначно идентифицирующий налогоплательщика в системе представления налоговой и бухгалтерской отчетности ФНС России.

МИ ФНС России по ЦОД (ФЦОД) – межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных – зарегистрированный участник информационного взаимодействия.

Электронный документ – документ, представленный в электронном виде, в соответствии с требованиями формата для данного вида документа.

Электронный документооборот (документооборот) – последовательность транзакций по обмену документами между участниками

информационного взаимодействия, обеспечивающая некоторый регламентированный процесс по обмену документами (например, документооборот по представлению налоговых деклараций (бухгалтерской отчетности)).

Электронная подпись (ЭП) — реквизит электронного документа, предназначенный для защиты данного электронного документа от подделки, полученный в результате криптографического преобразования информации и позволяющий идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе.

Транзакция – единичный шаг передачи контейнера с документами и ЭП в рамках документооборота определенного типа, который определяет набор передаваемых документов, ЭП, их отправителя и получателя.

Сертификат ключа проверки электронной подписи – электронный документ или документ на бумажном носителе, выданные удостоверяющим центром (далее – УЦ) либо доверенным лицом удостоверяющего центра и подтверждающие принадлежность ключа проверки электронной подписи владельцу сертификата ключа проверки электронной подписи;

Квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи (квалифицированный сертификат) – сертификат ключа проверки электронной подписи, выданный аккредитованным удостоверяющим центром или доверенным лицом аккредитованного удостоверяющего центра либо федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в сфере использования электронной подписи.

ПК «Налогоплательщик ЮЛ» - программное средство, предназначенное для автоматизации процесса подготовки налогоплательщиком форм документов налоговой и бухгалтерской отчетности, документов, используемых при учете налогоплательщиков, при представлении в налоговые органы

Транспортное сообщение – формируемый получателем для отправителя электронный документ, оформленный в соответствии с требованиями к

формату обмена сообщениями между налогоплательщиками и налоговыми органами по телекоммуникационным каналам связи.

Транспортный контейнер – набор логически связанных документов и ЭП, а также сопутствующая транспортная информация, объединенные в один файл.

НБО – налоговые декларации (расчеты), бухгалтерская отчетность и иные документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов.

Подтверждение даты отправки – формируемый налоговым органом электронный документ, содержащий данные о дате и времени отправки налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Квитанция о приеме – формируемый налоговым органом электронный документ, подтверждающий факт приема представленной налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Уведомление об отказе – формируемый налоговым органом электронный документ, подтверждающий факт отказа в приеме представленной налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) с указанием причин отказа.

Уведомление об уточнении – формируемый налоговым органом электронный документ, подтверждающий факт приема налоговой декларации (расчета) содержащей ошибки, с указанием таких ошибок, а также содержащий сообщение о необходимости представления пояснений или внесения соответствующих исправлений.

Извещение о вводе – формируемый налоговым органом для налогоплательщика (представителя) электронный документ, подтверждающий факт переноса данных представленной налоговой декларации (расчета) в информационные ресурсы налогового органа.

Извещение о получении – формируемый получателем для отправителя электронный документ, информирующий отправителя о получении

электронного документа.

Сообщение об ошибке – формируемый получателем для отправителя электронный документ (без вложений), информирующий отправителя о получении электронного документа, содержащего ошибки, или о невозможности его расшифровывания. Текст, содержащий информацию об ошибке, содержится в теле сообщения.

Приемный комплекс налогового органа – специализированный программный комплекс, используемый на стороне налогового органа для ведения электронного документооборота по телекоммуникационным каналам связи.

Программный комплекс налогового органа - специализированный программный комплекс, используемый налоговыми органами в целях осуществления налогового администрирования.

Список использованных источников

Законодательные и нормативные акты

1 Гражданский кодекс РФ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru

2 Налоговый кодекс РФ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru

3 Трудовой кодекс РФ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru

4 О бухгалтерском учете: федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011 г. // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5 Об аудиторской деятельности: федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6 О саморегулируемых организациях: федеральный закон от 01.12.2007 г. №315-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7 Об акционерных обществах: федеральный закон от 26.12. 1995 г. № 208-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

8 Об обществах с ограниченной ответственностью: федеральный закон от

08.02.1998 г. №14-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

9 О некоммерческий организациях: федеральный закон от 12.01.1996 г. №7-ФЗ// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

10 О политических партиях: федеральный закон от 11.07.2001 г. № 95-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

11 О государственных муниципальных организациях: федеральный закон от 14.11.2002 г. №161-ФЗ // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

12 О коммерческой тайне: федеральный закон от 29.07.2004 г. №98-ФЗ (ред. от 11.07.2011) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

13 О несостоятельности (банкротстве): федеральный закон от 26.10.2002 г. №127-ФЗ (ред. от 23.07.2013) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

14 Об образовании в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2012 г. №273-ФЗ (ред. от 23.07.2013 г.) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

15 Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (ред. от 22.12.2011 г.)// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО

«Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

16 Кодекс административных правонарушений// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

17 Кодекс профессиональной этики членов НП «ИПБ России» (утв. решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», протокол от 29.03.2018 г. № 3/18 - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

. 18 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

19 Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/08: приказ Минфина РФ от 06.10.2008г. № 106н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru..

20 Бухгалтерская отчетность организации. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99: приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43 н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru..

21 Учет материально-производственных запасов. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01: приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

22 Расходы организации. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru..

23 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (в редакции от 23.04.2002 № 33н, от 26.03.2007 № 26н)// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

24 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (с изменениями) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

25 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина России от 13 июля 1995г. № 49 // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

26 О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

27 Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 г. №105// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

28 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

29 Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

30 Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013 г. // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

31 Учет договоров строительного подряда: положение по бухгалтерскому учету 2/2008: приказ Минфина России от 24.11.2008 № 116н с изменениями от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

32 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте: положение по бухгалтерскому учету 3/2006: приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. с изменениями от 24.12.2010 № 186н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

33 Учет основных средств: положение по бухгалтерскому учету 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н с изменениями от 24.12.2010

№186н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

34 События после отчетной даты: положение по бухгалтерскому учету 7/98: приказ Минфина России от 25.11.1998 № 25н, с изменениями от 20.12.2007 № 143н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

35 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы: положение по бухгалтерскому учету 8/10: приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

36 Доходы организации: положение по бухгалтерскому учету 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

37 Информация о связанных сторонах: положение по бухгалтерскому учету 11/2008: приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

38 Информация по сегментам: положение по бухгалтерскому учету 12/ 2010: приказ Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

39 Учет государственной помощи: положение по бухгалтерскому учету 13/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н, с изменениями от

18.09.2006 № 115н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика».-М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

40 Учет нематериальных активов: положение по бухгалтерскому учету 14/2007: приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н, с изменениями от 24.12.2010 №186н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

41 Учет расходов по займам и кредитам: положение по бухгалтерскому учету 15/2008: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н, с изменениями от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

42 Информация по прекращаемой деятельности: положение по бухгалтерскому учету 16/02: приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н, с изменениями от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

43 Учет расходов на научно- исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы: положение по бухгалтерскому учету 17/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

44 Учет расчетов по налогу на прибыль: положение по бухгалтерскому учету 18/02: приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

45 Учет финансовых вложений: положение по бухгалтерскому учету

19/02: приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н, с изменениями от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

46 Информация об участии в совместной деятельности: положение по бухгалтерскому учету 20/03: приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

47 Учет затрат на освоение природных ресурсов: положение по бухгалтерскому учету 24/2011: приказ Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

48 Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности: положение по бухгалтерскому учету 22/10: приказ Минфина России от 28.06. 2010 № 63н, с изменениями от от 08.11.2010 № 144н// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

49 Методические указания по формированию в бухгалтерской отчетности информации при осуществлении реорганизации организаций: приказ Минфина РФ от 20 мая 2003г. № 44н // Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

50 Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

51 О порядке оценки чистых активов акционерных обществ: приказ

Минфина РФ № 71 и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 5 августа 1996 года № 149// Консультант Плюс: справочная правовая система/ разраб. НПО «Вычисл. Математика и информатика». - М.: Консультант Плюс, 1997-2019.- Режим доступа: http://www.consultant.ru.

Учебная литература

52 Акатьева, М.Д. Бухгалтерское дело: юридический анализ фактов хозяйственной жизни: монография./М. Д. Акатьева. - М.: МГУП, 2011. 130 с.

53 Бете Йорг Балансоведение: пер. с нем./Научный редактор В.Д.Новодворский, вступление А.С.Бакаева, прим. В.А.Верхова. - М. Из-во «Бухгалтерский учет», 2000.- 454 с.

54 Бреславцева, Н.А. Бухгалтерское дело: учебное пособие/ Н.А.Бреславцева. - М.: Приор-издат, 2005 г. – 106 с.

55 Бухгалтерское дело: учебное пособие / коллектив авторов; под ред. Н.Н.Хахоновой. – М.: КНОРУС,2010 – 576 с. ISB№ 978-5-406-00203

56 Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учебник/ С.В. Панкова, Н.И. Попова. – 3-е изд., с изм. - М.: Магистр , 2009. – 287 с.

57 Панкова, С. В. Практикум по анализу бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] : учебное пособие для студентов высших учебных заведений обучающихся по направлению подготовки «Экономика» / С. В. Панкова, Т. В. Андреева, Т. В. Романова. - Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2016. - 165 с. - (Высшее образование). - Библиогр.: с. 144-145. - Прил.: с. 146-163. - ISBN 978-5-369-01491-2. - ISBN 978-5-16-011537-5

58 Поташкова, Н. Н. Бухгалтерское дело: учебное пособие/ Н. Н. Поташкова, Ю. С. Холопова.- М.: КНОРУС, 2010. – 192 с. ISB№ 978-5-406-00241-4

59 Рыбак, Т.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь в контексте глобализации мировой экономики/Т. Н. Рыбак // Вестник Полоцкого государственного университета.-2011.-№6.-С.2-6

60 Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Пер. с фр./ Под ред. Я.В.Соколова. – М: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

61 Современный экономический словарь / под редакцией Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш., Стародубцевой Е.Б.

62 Соколов, Я.В. Бухгалтерское дело: учебное пособие / Я.В.Соколов. - М: ЮНИТИ, 2006 г.-336 с.

63 Соколова, Е. С. Бухгалтерское дело: учеб. для вузов / Е. С. Соколова. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. - 296 с. - Библиогр.: с. 293. - ISBN 5-88103-115-6.

64 Туякова, З.С. Методология современной системы бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие для обучающихся по образовательным программам высшего образования - программам подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре 38.06.01 Экономика / [З. С. Туякова и др.]; М-во образования и науки Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования «Оренбург. гос. ун-т». - Оренбург : ОГУ, 2017. - 275 с. : ил.; 17,13 печ. л. - Слов. терминов: с. 250-257. - Библиогр.: с. 258-274. - ISBN 978-5-7410-1764-7

65 Туякова, З. С. Стоимостная оценка капитала и его кругооборота в бухгалтерском учете: теория, методология и практика [Текст] : [монография] / З. С. Туякова. - М. : Экономика, 2007. - 367 с. - Библиогр.: с. 334-350. - Прил.: с. 351-367. - ISBN 978-5-282-02782-2

66 Туякова, З. С. Управленческий учет и анализ телекоммуникационной деятельности [Электронный ресурс] : учебное пособие для обучающихся по образовательной программе высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика / З. С. Туякова, Т. В. Черемушникова; М-во образования и науки Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования «Оренбург. гос. ун-т». - Оренбург : ОГУ. - 2017. - ISBN 978-5-7410-1877-4. - 287 с

Статьи периодических изданий

67 Акатьева, М. Д. Категория бухгалтерского дела в системе управления экономического субъекта/ М. Д. Акатьева // «Международный бухгалтерский учет», 2013, № 43

68 Акатьева, М. Д. Значение и роль бухгалтерского дела в условиях совершенствования рыночных отношений / М. Д. Акатьева // Вестник МГУП. 2011. № 2.

69 Анищенко, А. Образование главбуха: «костлявая рука» прошлого и современные требования профстандарта/ А. Анищенко, Т. Маслова // «Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии». 2015. № 3.

70 Болдырева, Н. Б. Изменения в ТК РФ: Новое о профстандартах/ Н. Б. Болдырева // «Отдел кадров коммерческой организации». 2015. № 6.

71 Гильмиярова, М. Р. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского аутсорсинга/ М. Р. Гильмиярова // Аудиторские ведомости. 2016. № 11. С. 65 - 72.

72 Гильмиярова, М. Р. Концептуально-понятийные основы развития аутсорсинга/ М. Р. Гильмиярова // Вестник Псковского государственного университета. Серия «Экономика, право и управление». Псков: Псковский государственный университет, 2015. Выпуск 2. 178 с.

73 Гетьман, В. Г. Назревшие вопросы повышения качества профессиональной подготовки бухгалтеров и аудиторов в вузах России в условиях глобализации экономики/ В.Г. Гетьман // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.- 2014. - № 14. С. 26 - 37.

74 Дружиловская, Т. Ю. Реформирование системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета на основе МСФО/ Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская// Международный бухгалтерский учет.- 2014.- № 19.- С. 2-18

75 Зырянова, Т.В. Моделирование учетного процесса в условиях автоматизации / Т. В.Зырянова, Ж. Р. Скребкова // Все для бухгалтера. - 2007.- № 24. С.

76 Коськe, М. С. Внутренний контроль как трудовая функция главного бухгалтера/ М. С. Коськe, Ю. Г. Мишучкова, И. В. Воюцкая // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 6.; Бухгалтерский учет в издательствах и полиграфии. 2015. № 2.

77 Кутер, М. И. Теория многообразия балансов/ М. И. Кутер, М.И. Гурская// Бухгалтерский учет. – 2003. - №6. – С.60-61

78 Панкова, С. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия/ С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. - 2011.- № 21. С. 10 - 15.

79 Панкова, С. В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования/ С. В. Панкова, Е. В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - № 27. С. 10 - 17.

80 Панкова, С. В. Проблемы систематизации требований к бухгалтерскому учету/ С. В. Панкова// Международный бухгалтерский учет № 40. 2014 г.

81 Панкова, С. В.Концептуальные подходы к стоимостному измерению в учете кругооборота капитала/С. В. Панкова, З. С. Туякова // Финансы и кредит.- 2007.-№ 5. – С.13-20

82 Панкова, С. В. Различия в понимании требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности нормативной базой бухгалтерского учета и аудита/ С. В. Панкова// Сборник трудов международной научно-практической конференции посвященной 20-летию кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита. Оренбург. ОГУ.- 2014 г.

83 Рабинович, А. Закон «О бухгалтерском учете». Практические вопросы применения/ А. Рабинович // Финансовая газета. - 2013. - № 14. С. 7; № 15. С. 10 - 11.

84 Саталкина, Е. В. Концептуальные подходы к определению профессионального суждения в МСФО/ Е. В. Саталкина // Современное

состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Материалы Всероссийской научно-практической конференции, г. Иркутск, 22.04.2011г. / Под науч. ред. Е.М. Сорокиной. Иркутск: Изд-во БГУЭП. С. 155 - 165.

85 Саталкина, Е. В. Особенности формирования профессионального суждения в условиях применения принципов учета/Е. В. Саталкина// Международный бухгалтерский учет. 2014. № 3. С. 11 - 18; Все для бухгалтера. 2014. № 2. С. 42 - 48.

86 Соколов, Я. В. Три парадигмы двойной бухгалтерии/ Я. В. Соколов// Бухгалтерский учет. – 2005. - №15 – С.49-53

87 Тишин, А. П. Определение квалификационных требований к замещению должностей/ А. П. Тишин // «Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение». 2016. № 1.

88 Туякова, З. С. Проблемы оценки дебиторской задолженности в российском и международном учете./З. С. Туякова // Все для бухгалтера. – 2008.- №3. - С.2- 6

89 Туякова, З.С., Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета/ З. С. Туякова, Е. В. Саталкина // Вестник ОГУ. - 2010. - № 1. С. 90 - 97.

90 Туякова, З. С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России в условиях глобализации мировой экономики [Электронный ресурс] / З. С. Туякова // Проблемы и перспективы развития учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов : материалы междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 20-лет. кафедры бух. учета, анализа и аудита, 6-7 нояб. 2014 г., Оренбург / М-во образования и науки Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. проф. образования «Оренбургский гос. ун-т». - Электрон. дан. - Оренбург, 2014. - С. 135-140.

91 Юхименко-Назарук, И.А. Позитивная теория бухгалтерского учета: история возникновения и современное состояние/ И. А. Юхименко-Назарчук // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 4. С. 43 - 49.

92 Фирфарова, Н. В. Что такое электронный документооборот и как его организовать?/ Н. В. Фирфарова // Налоговая проверка. 2017. № 3. С. 53 - 62.

Интернет ресурсы

93 Интернет ресурс: vyatsu.ru

94 Министерства финансов Российской Федерации: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/perfomance/audit/certification/#ixzz3xnsUfsVt

95 Федеральное казначейство: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.roskazna.ru/o-kaznachejstve/missiya-i-tsennosti/

96 Федеральной налоговой службы: [официальный сайт] – Режим доступа: www.nalog.ru

97 Пенсионного фонда России: [официальный сайт] – Режим доступа: www.pfrf.ru

98 Фонда социального страхования: [официальный сайт] – Режим доступа: www.fss.ru

99 Институт профессионального объединения бухгалтеров: [официальный сайт] – Режим доступа:www.ipbr.org.ru.

100 Национального комитета бухгалтеров, финансистов и экономистов: [официальный сайт] – Режим доступа: www.nkbfe.ru.

101 Аудиторской палаты России: [официальный сайт] – Режим доступа: http://sroapr.ru.

102 НП «Аудиторская Ассоциация Содружество»: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.auditor-sro.org.

103 СРО НП «Московская аудиторская палата»: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.m-auditchamber.ru.

104 НП «Российская Коллегия аудиторов»: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.rkanp.ru.

105 Института профессиональных аудиторов: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.e-ipar.ru.

106 Автономная некоммерческая организация «Единая аттестационная комиссия»: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.eak-rus.ru.

107 Международной федерации бухгалтеров: [официальный сайт] – Режим доступа: http://www.ifac.org

108 Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии: [официальный сайт] – Режим доступа: www.gost.ru

109 Баланс: виды баланса. Виды бухгалтерского баланса: [электронный ресурс].- Режим доступа: http://fb.ru/article/247224/balans-vidyi-balansa-vidyi-buhgalterskogo-balansa

110 Разработчик программного продукта 1С:Предприятие: [официальный сайт] – Режим доступа: www.1c.ru

Приложение А

(справочное)

Таблица А1 – Порядок группировки информации в бухгалтерском балансе на основании сведений основных и регулирующих счетов бухгалтерского учета

Наименование статьи	Код строки	Счета бухгалтерского учета
1	2	3
Актив		
Раздел 1 Внеоборотные активы		
Нематериальные активы	1110	итоговый остаток по счету 04 за вычетом итога по счету 05, при этом для счета 04 не учитываются данные, попадающие в строку «Результаты исследований и разработок», а для счета 05 – суммы, относящиеся к нематериальным поисковым активам;
Результаты исследований и разработок	1120	данные о затратах на НИОКР, отраженные в остатке на счете 04
Нематериальные поисковые активы	1130	данные о затратах на освоение природных ресурсов со счета 08 за вычетом относящейся к этим активам амортизации, учитываемой, соответственно, на счетах 02 и 05
Материальные поисковые активы	1140	данные о затратах на освоение природных ресурсов со счета 08 за вычетом относящейся к этим активам амортизации, учитываемой, соответственно, на счетах 02 и 05
Основные средства	1150	данные определяются как разница остатков по счетам 01 и 02 (при этом по счету 02 не учитываются суммы, относящиеся к материальным поисковым активам и доходным вложениям в материальные ценности), к которой прибавляется сумма затрат на капвложения, учтенная на счетах 07 и 08 (за исключением сумм,, попавших в строки «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы»)
Доходные вложения в материальные ценности	1160	разница между остатками по счетам 03 и 02 в отношении одних и тех же объектов
Финансовые вложения	1170	данные о долгосрочных суммах (со сроком погашения более 12 месяцев) на счетах 55 (в отношении депозитов), 58, 73 (по займам, выданным работникам), которые уменьшаются на сумму резервов по долгосрочным вложениям (счет 59)
Отложенные налоговые активы	1180	остаток по счету 09
Прочие внеоборотные активы	1190	Незаконченные вложения в основные средств, НМА (счет 08)
Раздел 2 Оборотные активы		
Запасы	1210	сумма формируется путем сложения остатков по счетам 10, 11 (оба счета за вычетом резерва, учтенного на счете 14), 15, 16, 20, 21, 23, 28, 29, 41 (за вычетом счета 42, если учет товаров ведется с наценкой), 43, 44, 45, 46, 97
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	сальдо по счету 19
Дебиторская задолженность	1230	суммируются дебетовые остатки по счетам 60.02, 62.01 (оба счета за вычетом резервов, сформированных на счете 63), 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73 (за вычетом данных, учтенных по статье «Финансовые вложения»), 75, 76
Финансовые вложения (за	1240	данные о краткосрочных суммах (со сроком погашения менее

исключением денежных эквивалентов)		12 месяцев) на счетах 55 (в отношении депозитов), 58, 73 (по займам, выданным работникам), которые уменьшаются на сумму резервов по краткосрочным вложениям (счет 59)
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	сумма получается сложением остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (за исключением депозитов), 57
Прочие оборотные активы	1260	сальдо счета 50.03 «Денежные документы», счета 97, 76, 94
Пассив		
Раздел 3 Капитал и резервы		
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	сальдо по счету 80
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	остаток по счету 81
Переоценка внеоборотных активов	1340	данные об остатках на счете 83, относящиеся к ОС и НМА
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	данные формируются как остатки на счете 83 за вычетом данных, относящихся к ОС и НМА
Резервный капитал	1360	остаток по счету 82
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	в годовой бухгалтерский баланс попадает сальдо по счету 84, а при составлении промежуточной отчетности складываются два остатка: по счету 84 (финансовый результат предшествующих лет) и 99 (финансовый результат текущего периода отчетного года), при этом сумма может формироваться как путем сложения, так и путем вычитания
Раздел 4 Долгосрочные обязательства		
Заемные средства	1410	из остатков на счете 67 выбирается долгосрочная (с оставшимся сроком погашения более 12 месяцев) задолженность по кредитам и займам, при этом проценты по долгосрочным заемным средствам должны быть учтены в составе краткосрочной кредиторской задолженности
Отложенные налоговые обязательства	1420	сальдо по счету 77
Оценочные обязательства	1430	из остатков на счете 96 выбираются данные по долгосрочным резервам, срок использования которых превышает 12 месяцев
Прочие обязательства	1450	
Раздел 5 Краткосрочные обязательства		
Заемные средства	1510	суммируются остатки по счету 66, проценты по долгосрочным заемным средствам, учтенные в остатках на счете 67, и та задолженность по долгосрочным кредитам и займам (счет 67), которая на момент составления отчета стала краткосрочной (до ее погашения осталось менее 12 месяцев)
Кредиторская задолженность	1520	суммируются кредитовые остатки по счетам 60.01, 62.02, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76
Доходы будущих периодов	1530	складываются остатки по счетам 86 и 98
Оценочные обязательства	1540	из остатков на счете 96 выбираются данные по краткосрочным резервам, срок использования которых составляет менее 12 месяцев.
Прочие обязательства	1550	

Приложение Б

(справочное)

Таблица Б1 - Порядок группировки информации в сокращенном бухгалтерском балансе на основании сведений основных и регулирующих счетов бухгалтерского учета

Наименование статьи	Код строки	Счета бухгалтерского учета
1	2	3
Актив		
Материальные внеоборотные активы	1150	определяется сумма остатков по счетам 01 и 03 за вычетом сальдо по счету 02, которая затем складывается с остатками по счетам 07 и 08, относящимися к внеоборотным активам
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы	1160	разница остатков по счетам 04 и 05 суммируется с данными о долгосрочных суммах на счетах 55 (в отношении депозитов), 58, 73 (по займам, выданным работникам), уменьшенными на сумму резервов по долгосрочным вложениям (счет 59), с остатком по счету 09 и с данными о незавершенных вложениях в НМА и НИОКР, отраженными на счете 08
Запасы	1170	сумма формируется путем сложения остатков по счетам 10, 11 (оба счета за вычетом резерва, учтенного на счете 14), 15, 16, 20, 21, 23, 28, 29, 41 (за вычетом счета 42, если учет товаров ведется с наценкой), 43, 44, 45, 46, 97
Денежные средства и денежные эквиваленты	1210	сумма получается сложением остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (за исключением депозитов), 57
Финансовые и другие оборотные активы	1250	объединяются данные по счетам 19, 55 (за вычетом долгосрочных депозитов), 58 (по краткосрочным вложениям) с уменьшением на сумму относящихся к ним резервов (счет 59), 60.02, 62.01 (оба счета за вычетом резервов, сформированных на счете 63), 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73 (за вычетом сумм долгосрочных займов), 75, 76
Пассив		
Капитал и резервы	1300	определяется общая сумма остатков по счетам 80, 81, 82, 83, 84;
Долгосрочные заемные средства	1400	из остатков на счете 67 выбирается долгосрочная (с оставшимся сроком погашения более 12 месяцев) задолженность по кредитам и займам, при этом проценты по долгосрочным заемным средствам должны быть учтены в составе краткосрочной кредиторской задолженности
Другие долгосрочные обязательства	1410	объединяются остатки по счетам 77 и 96 (в отношении резервов со сроком использования более 12 месяцев)
Краткосрочные заемные средства	1450	суммируются остатки по счету 66, проценты по долгосрочным заемным средствам, учтенные в остатках на счете 67, и та задолженность по долгосрочным кредитам и займам (счет 67), которая на момент составления отчета стала краткосрочной (до ее погашения осталось менее 12 месяцев)
Кредиторская задолженность	1510	суммируются кредитовые остатки по счетам 60.01, 62.02, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76
Другие краткосрочные обязательства	1520	суммируются остатки по счетам 86, 96 (в отношении краткосрочных резервов) и 98

Приложение В

(справочное)

Таблица В1 -Административная ответственность главного бухгалтера за нарушения в сфере финансов, налогов и сборов

Статья КоАП	Содержание нарушения	Сумма и порядок наложения административного штрафа
1	2	3
13.19	за нарушение порядка представления статистической информации	
15.1	Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов	- на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 рублей; - на юридических лиц - от 40 000 до 50 000 рублей.
15.3	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе -	- на должностных лиц в размере от 500 до 1 000 рублей.
	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе, -	- на должностных лиц в размере от 2 000 до 3 000 рублей.
15.4	Нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации -	- на должностных лиц в размере от 1 000 до 2 000 рублей.
15.5	Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	-на должностных лиц в размере от 300 до 500 рублей.
15.6	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде	- на граждан в размере от 100 до 300 рублей; -на должностных лиц - от 300 до 500 рублей.
15.11	Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности	- на должностных лиц в размере от 5 000 до 10 000 рублей

	Повторное совершение административного правонарушения, в виде грубого нарушения требований к бухгалтерскому учету	- на должностных лиц в размере от 10 000 до 20 000 рублей или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет
15.14	Нецелевое использование бюджетных средств, выразившееся в направлении средств бюджета бюджетной системы РФ и оплате денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств, или в направлении средств, полученных из бюджета бюджетной системы РФ, на цели, не соответствующие целям, определенным договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния	- на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 рублей или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет; - на юридических лиц - от 5 до 25 процентов суммы средств, полученных из бюджета бюджетной системы РФ, использованных не по целевому назначению.
15.15.6	Непредставление или представление с нарушением сроков, установленных бюджетным законодательством и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, бюджетной отчетности, либо формирование и представление с нарушением установленных требований сведений (документов), необходимых для составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы РФ, исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, либо представление заведомо недостоверной бюджетной отчетности или иных сведений, необходимых для составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы РФ, исполнения бюджетов бюджетной системы РФ	- на должностных лиц в размере от 10 000 до 30 000 рублей.
15.15.7	Нарушение казенным учреждением порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет или порядка бюджетного учета казенным учреждением показателей бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, а также принятых бюджетных и денежных обязательств	- на должностных лиц в размере от 10 000 до 30 000 рублей.
15.15.10	Принятие бюджетных обязательств в размерах, превышающих утвержденные бюджетные ассигнования и (или) лимиты бюджетных обязательств, за исключением случаев, предусмотренных бюджетным законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения,	- на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 рублей.

15.15.12	Нарушение запрета на размещение и (или) порядка размещения бюджетных средств на банковских депозитах либо запрета на передачу их в доверительное управление	- на должностных лиц в размере от 20 000 до 50 000 рублей или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет
15.23.1	Незаконный отказ в созыве или уклонение от созыва общего собрания акционеров (общего собрания владельцев инвестиционных паев закрытого паевого инвестиционного фонда), а равно незаконный отказ или уклонение от внесения в повестку дня общего собрания акционеров вопросов и (или) предложений о выдвижении кандидатов в совет директоров (наблюдательный совет), коллегиальный исполнительный орган, ревизионную комиссию (ревизоры) и счетную комиссию акционерного общества либо кандидата на должность единоличного исполнительного органа акционерного общества	- на граждан в размере от 2 000 до 4 000 рублей; - на должностных лиц - от 20 000 до 30 000 рублей или дисквалификацию на срок до одного года; - на юридических лиц - от 500 000 до 700 000 рублей.
15.25	Несоблюдение установленных порядка представления форм учета и отчетности по валютным операциям, порядка представления отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ и (или) подтверждающих банковских документов, нарушение установленного порядка представления подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, нарушение установленных правил оформления паспортов сделок либо нарушение установленных сроков хранения учетных и отчетных документов по валютным операциям, подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций или паспортов сделок, неуведомление в установленный срок финансовым агентом (фактором) - резидентом, которому уступлено денежное требование (в том числе в результате последующей уступки), резидента, являющегося в соответствии с условиями внешнеторгового договора (контракта) с нерезидентом лицом, передающим этому нерезиденту товары, выполняющим для него работы, оказывающим ему услуги либо передающим ему информацию или результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них, об исполнении (неисполнении) нерезидентом обязательств, предусмотренных указанным внешнеторговым договором (контрактом), или о последующей уступке денежного требования по указанному внешнеторговому договору (контракту) с приложением соответствующих документов	- на граждан в размере от 2 000 до 3 000 рублей; - на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 рублей; - на юридических лиц - от 40 000 до 50 000 рублей.
15.28	Нарушение лицом, которое приобрело более 30 процентов акций открытого акционерного общества, правил их приобретения	-на граждан в размере от 1 000 до 2 500 рублей; -на должностных лиц -

		от 5 000 до 20 000 рублей; -на юридических лиц - от 50 000 до 500 000 рублей.
15.32	Нарушение страхователями установленного законодательством РФ об обязательном социальном страховании срока регистрации в органах государственных внебюджетных фондов	- на должностных лиц в размере от 500 до 1 000 рублей.

Приложение Г
(справочное)

МОДЕЛЬ
поведения аудитора и профессионального бухгалтера

1. Основные принципы

Честность
Объективность
Профессиональная объективность и должная тщательность
Конфиденциальность
Профессиональность поведения

2. Этические конфликты и их разрешение

У Г Р О З Ы

Аудиторы и бухгалтеры
- личной заинтересованности; - самоконтроля; - заступничества; - близкого знакомства; - шантажа

МЕРЫ ПРЕДОСТОРОЖНОСТИ:
- предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;
- предусмотренные рабочей средой

3. Применение модели поведения в конкретных случаях

Аудиторы	Публично практикующие бухгалтеры	Бухгалтеры, работающие по найму
- Заключение договора в части приемлемости отношений с клиентом, приемлемости задания, изменения договора; - Конфликт интересов; - Второе мнение; - Гонорар и другие виды вознаграждения; - Реклама и предложение профессиональных услуг; - Подарки и знаки внимания.	- Финансовая заинтересованность; - Кредиты и гарантии; - Тесные деловые отношения с клиентом; - Семейные и личные отношения; - Активы, доверенные клиентом; - Оплата и расценки; - Подарки и знаки внимания; - Настоящее или будущее судебное разбирательство	- Подготовка информации и представление ее в отчетности; - Необходимый уровень квалификации; - Финансовая заинтересованность; - Взятки; - Провокации.

Приложение Д
(справочное)

Таблица Д1 - Сравнительная характеристика вариантов организации учета различных объектов в финансовом и налоговом учете

Финансовый учёт		Налоговый учёт	
Вариант	Основание	Вариант	Основание
1	2	3	4
Способ (метод) начисления амортизации по объектам основных средств			
-Линейный способ -Способ уменьшаемого остатка -Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования -Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течении всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу	П.18 ПБУ 6/01	-Линейный метод - Нелинейный метод (кроме объектов основных средств, входящих в 8-10 амортизационные группы) Выбранный метод начисления амортизации не может быть изменён в течение всего периода начисления амортизации по объекту основных средств. Начисление амортизации в отношении объекта основных средств осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определённой для данного объекта исходя из его срока полезного использования	П. 1-5 ст.259 НК РФ
Порядок учета затрат на ремонт объектов основных средств			
-Сразу включаются в себестоимость продукции, товаров, работ услуг	П.26, 27 ПБУ 6/01	-Признаются в размере фактических затрат в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены -Учитываются в составе резерва предстоящих расходов на их ремонт	П. 1,3 ст.260 П. 2 ст. 324 НК РФ
-Предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов, а затем размеренно включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг в течении определенного периода времени (квартал, полугодие, год) -Учитываются в составе	План счетов, п.72 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ		

предшествующих расходов, образуя при этом ремонтный фонд			
Способ (метод) оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии, а также на конец отчетного периода			
- По себестоимости каждой единицы: а) включая все расходы, связанные с приобретением запаса б) включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощённый вариант) -По средней себестоимости -ФИФО -По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчётного года применяется один способ оценки. Для 2-4 способов существуют следующие варианты -по взвешенной оценке; -по скользящей оценке.	П. 16, 21, 22 ПБУ 5/01 п. 73-78 Методических указаний по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов	-По стоимости единицы запасов (товаров) -По средней стоимости -ФИФО	П.8 ст.254, пп. 3 п.1 ст. 268 НК РФ
Порядок признания (списания) управленческих расходов (общехозяйственных расходов)			
-Признаются полностью в себестоимости проданных в отчётном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности. -Признаются частично в себестоимости проданных в отчётном периоде товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности	П.9 ПБУ 10/99	-Отсутствует вариантность способа -Управленческие расходы (косвенные расходы), осуществлённые в отчётном (налоговом) периоде в полном объеме относятся к расходам текущего отчётного (налогового) периода	П.2 ст.318 НК РФ
При частичном признании управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, работ, услуг указанные расходы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в соответствии с выбранной базой распределения этих расходов		Перечень косвенных расходов приведён в п. 1 ст. 318 НК РФ	
Порядок признания (списания) коммерческих расходов (расходов на продажу)			
-Признаются полностью в себестоимости проданных в	П. 9 ПБУ 10/99	-Отсутствует вариантность способа	

отчетном периоде продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности. -Признаются частично в себестоимости проданных в отчетном периоде продукции, товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности.		-Для организаций, не осуществляющих торговую деятельность: коммерческие расходы , осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением доли транспортных расходов, относящихся к остаткам товаров на складе (если по условиям договора транспортные расходы не включаются в цену приобретения товаров).	

Приложение Е

(справочное)

Таблица Е1 – Этапы развития Федерального казначейства Российской Федерации

Этапы развития казначейской системы в России	Характеристика
1	2
Зарождение казначейской службы	Во времена Древней Руси появилась должность казначея – должностного лица княжеской или боярской администрации, хранителя княжеских ценностей, которые назывались казной. В XV веке, в период царствования Ивана III появились казенные дворы.
Финансовые преобразования Петра I в 1710 году	Создана Счетная или Казначейская контора, которая должна была следить за правильным поступлением налогов. Она просуществовала до 1742 года.
1775 год. Эпоха царствования Екатерины II.	В каждой губернии создаются казенные палаты «для домостроительных дел и управления казенных доходов Императорского Величества» . Их функции: «1) Дабы доходы сполна и в настоящее время собраны были, 2) Дабы доходы куда надлежит доставлены были, 3) Дабы доходы в целости сохранены были».
Реформы Александра I. В 1802 году был подписан манифест «Об учреждении министерств»	С 1811 года управление финансами было распределено между тремя ведомствами – Министерством финансов, Государственным казначейством и Государственным контролером. Впоследствии Государственное казначейство становится подразделением Министерства финансов России. После ряда структурных преобразований 15 февраля 1821 года резолюцией императора Александра I «Быть по сему» был создан Департамент Государственного казначейства в структуре Министерства финансов, ставший ядром всей системы казначейской службы России.
Вторая половина XIX века	В период великих реформ 60-70 годов, узакониваются и проводятся в жизнь принципы рационализации и единства бюджета. Государственная роспись доходов и расходов объявляется открытой и подлежит опубликованию. Происходит централизация государственного хозяйства. Вводится единство кассы. Такие экономические перемены требовали реорганизации казначейской службы и увеличения штатов казначейств различных уровней. Это привело к упрочению места казначейства в финансовой системе государства, которое в полном объеме стало вести бухгалтерское счетоводство по государственным доходам и расходам
Начало XX века	Роль казначейства усиливается в связи с ростом доходов и расходов государства, усложнением финансовой системы. В свет выходят новые законы и внутренние инструкции, более четко регламентирующие деятельность казначейств.
1918 год	Казначейство было расформировано, и его функции получили новые финансовые органы. Финансирование всего народного хозяйства страны и всего советского аппарата, счетно–бюджетная работа, руководство денежным обращением были переданы организованной казначейской финансовой комиссии, а

	впоследствии - Наркомату финансов и Народному банку РСФСР, а затем – Министерству финансов СССР и союзных республик, Государственному банку СССР и его территориальным органам.
1992 –1993 годы	Создано Федеральное казначейство в составе Министерства финансов Российской Федерации, с которого началось возрождение казначейской системы исполнения бюджета в России.
Середина 1999 года	Принятие Постановлением Правительства РФ Федеральной целевая программа развития органов федерального казначейства на 2000-2004 годы. Основной ее целью является развитие казначейской системы как важнейшего инструмента повышения эффективности управления и контроля за государственными финансовыми ресурсами.
С 1 января 2000 года	Новый импульс в развитии Федеральное казначейство в связи с вступлением в действие Бюджетного кодекса Российской Федерации.
В течение 2000-2002 годов	Завершено создание вертикальной структуры органов федерального казначейства, включающей 89 управлений федерального казначейства и 2254 отделения федерального казначейства.
2002 год	Завершен процесс перевода всех федеральных учреждений, за исключением отдельных учреждений Министерства обороны Российской Федерации, на обслуживание через органы федерального казначейства. Операции по внебюджетным средствам федеральных учреждений также были взяты под контроль органов федерального казначейства
С 1 января 2005 года	Выделение Федерального казначейства из состава Министерства финансов Российской Федерации и его преобразование в федеральную службу с подчинением Министерству финансов Российской Федерации.

Приложение Ж
(справочное)

Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска

Приложение к приказу Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 30.12.2016 г. № 851н

Вид экономической деятельности	Код по ОКВЭД*
1	2
1 класс	
Мелиорация рыбохозяйственная морских и минерализированных водных объектов	03.21.3
Акклиматизация морских биоресурсов	03.21.5
Деятельность по морскому рыбоводству прочая	03.21.9
Мелиорация рыбохозяйственная пресноводных объектов	03.22.4
Воспроизводство пресноводных биоресурсов искусственное	03.22.5
Акклиматизация пресноводных биоресурсов	03.22.6
Деятельность по пресноводному рыбоводству прочая	03.22.9
Добыча природного газа и газового конденсата	06.20
Добыча природного газа	06.20.1
Добыча газового конденсата	06.20.2
Сжижение и обогащение природного газа на месте добычи для последующей транспортировки	09.10.4
Переработка меда (темперирование, фильтрация, декристаллизация и смешивание меда)	10.89.6
Производство табачных изделий	12.00
Производство изделий из табака и махорки: сигарет, папирос, сигар, сигарилл, курительного тонкорезаного табака, трубочного табака, жевательного табака, сосательного табака, нюхательного табака, табака для кальяна, курительной и нюхательной махорки	12.00.1
Производство гомогенизированного или восстановленного табака	12.00.2

* Код по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС РЕД. 2), утвержденному приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 31.01.2014 № 14-ст

2-28 классы см. в нормативном документе	
29 класс	
Добыча и обогащение медной руды	07.29.1
30 класс	
Добыча сырой нефти и нефтяного (попутного) газа	06.10
Добыча горючих (битуминозных) сланцев, песка и озокерита	06.10.2
Добыча и обогащение алюминийсодержащего сырья (бокситов и нефелин-апатитовых руд)	07.29.3
Добыча алюминийсодержащего сырья подземным способом	07.29.31
Добыча алюминийсодержащего сырья открытым способом	07.29.32
Обогащение нефелин-апатитовых руд	07.29.33
31 класс	
Добыча урановой и ториевой руд	07.21
Добыча и первичное обогащение урановых руд	07.21.1
Добыча урановых руд подземным способом, включая способы подземного и кучного выщелачивания	07.21.11
Добыча урановых руд открытым способом, включая способ кучного выщелачивания	07.21.12
Добыча и первичное обогащение ториевых руд	07.21.2
32 класс	
Охота, отлов и отстрел диких животных, включая предоставление услуг в этих областях	01.70
Добыча и обогащение угля и антрацита	05.10
Добыча угля и антрацита	05.10.1
Добыча антрацита подземным способом	05.10.14
Добыча коксующегося угля подземным способом	05.10.15
Добыча угля, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого, подземным способом	05.10.16
Добыча и обогащение бурого угля (лигнита)	05.20
Добыча бурого угля (лигнита)	05.20.1
Добыча бурого угля (лигнита) подземным способом	05.20.12
Добыча руд прочих цветных металлов	07.29

Приложение И

(справочное)

Таблица И1 - Функциональная карта вида профессиональной деятельности бухгалтера

Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции		
код	наименование	уровень квалификации	наименование	код	уровень (подуровень) квалификации
A	Ведение бухгалтерского учета	5	Принятие к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта	A/01.5	5
			Денежное измерение объектов бухгалтерского учета и текущая группировка фактов хозяйственной жизни	A/02.5	5
			Итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни	A/03.5	5
B	Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта	6	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	B/01.6	6
			Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	B/02.6	6
			Ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций, налоговое планирование	B/03.6	6
			Проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками	B/04.6	6
C	Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, имеющего обособленные подразделения	7	Организация процесса ведения бухгалтерского учета в экономических субъектах, имеющих обособленные подразделения (включая выделенные на отдельные балансы)	C/01.7	7
			Организация процесса составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическими субъектами, имеющими обособленные подразделения (включая	C/02.7	7

			выделенные на отдельные балансы)		
D	Составление и представление консолидированной отчетности	8	Управление процессом методического обеспечения составления консолидированной финансовой отчетности группы организаций (консолидированной отчетности группы субъектов отчетности)	D/01.8	8
			Управление процессом составления и представления консолидированной финансовой отчетности	D/02.8	8
E	Оказание экономическим субъектам услуг по ведению бухгалтерского учета, включая составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	8	Планирование и организация деятельности, связанной с оказанием услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского и налогового учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, консолидированной финансовой отчетности, налоговых расчетов и деклараций	E/01.8	8
			Текущее управление и контроль оказания услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского и налогового учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, консолидированной финансовой отчетности, налоговых расчетов и деклараций	E/02.8	8
			Организация оказания услуг в области бухгалтерского и налогового консультирования и консультационных услуг в смежных областях, в том числе в области внутреннего контроля и финансового анализа	E/03.8	8

Приложение К
(справочное)

Таблица К1 - Перечень действующих стандартов по бухгалтерскому учету

Номер положения	Положение по бухгалтерскому учету	Нормативный акт, утвердивший положение
	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н
ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда	Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов	Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н
ПБУ 6/01	Учет основных средств	Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	Приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н
ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н
ПБУ 9/99	Доходы организации	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н
ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах	Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н
ПБУ 12/2010	Информация по сегментам	Приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н

ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов	Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	Приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н
ПБУ 21/2008	Изменения оценочных значений	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств	Приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н
ПБУ 24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов	Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н
ФСБУ 25/2018	Бухгалтерский учет аренды	Приказ Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н
	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций	Письмо Минфина России от 30.12.1993 № 160

Приложение Л

(справочное)

Таблица Л1- Основные методические указания и рекомендации по ведению учета и составлению отчетности

Методические указания (рекомендации)	Нормативный акт, утвердивший методические указания (рекомендации)
Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию	Приказ Минфина России от 21.03.2000 № 29н
Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности	Приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н
Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	Приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н
Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций	Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н
Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства	Приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н
Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом	Приказ Минфина России от 28.11.2001 № 97н

Приложение М

(справочное)

Таблица М1 - Перечень унифицированных форм первичных документов, утвержденных Госкомстатом России в период с 1998 по 2004 годы

Нормативный документ	Код формы	Наименование унифицированной формы первичного документа
Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 г. № 100)	КС-2	Акт о приемке выполненных работ
	КС-3	Справка о стоимости выполненных работ и затрат
	КС-6	Общий журнал работ
	КС-6а	Журнал учета выполненных работ
	КС-8	Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения
	КС-9	Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений
	КС-10	Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений
	КС-11	Акт приемки законченного строительством объекта
	КС-14	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией
	КС-17	Акт о приостановлении строительства
	КС-18	Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству
Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 г. № 66)	МХ-1	АКТ о приеме - передаче товарно-материальных ценностей на хранение
	МХ-2	ЖУРНАЛ учета товарно-материальных ценностей, сданных на хранение
	МХ-3	АКТ о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение
	МХ-4	Журнал учета поступающих грузов
	МХ-5	Журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в места хранения
	МХ-6	Журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения
	МХ-7	Журнал учета поступления плодоовощной продукции в места хранения
	МХ-8	Журнал учета расхода плодоовощной продукции в местах хранения
	МХ-9	Весовая ведомость
	МХ-10	Партионная карта
	МХ-11	Акт о расходе товаров по партии
	МХ-12	Акт о расходе товаров по партиям
	МХ-13	Акт о контрольной проверке продукции, товарно-материальных ценностей, вывозимых из мест хранения
	МХ-14	Акт о выборочной проверке наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения
	МХ-15	Акт об уценке товарно-материальных ценностей
	МХ-16	Карточка учета овощей и картофеля в буртах

		(траншеях, овощехранилищах)
	МХ-17	Акт о зачистке бурта (траншеи, овощехранилища)
	МХ-18	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения
	МХ-19	Ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения
	МХ-20	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения
	МХ-21	Отчет экспедитора
Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132)	ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
	ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно- материальных ценностей
	ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
	ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
	ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
	ТОРГ-6	Акт о завесе тары
	ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
	ТОРГ-8	Заказ - отборочный лист
	ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
	ТОРГ-10	Спецификация
	ТОРГ-11	Товарный ярлык
	ТОРГ-12	Товарная накладная
	ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
	ТОРГ-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
	ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
	ТОРГ-16	Акт о списании товаров
	ТОРГ-17	Приходный групповой отвес
	ТОРГ-18	Журнал учета товаров на складе
	ТОРГ-19	Расходный отвес (спецификация)
	ТОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
	ТОРГ-21	Акт о переборке (сортировке) плодоовощной продукции
	ТОРГ-22	Акт о контрольной (выборочной) проверке яиц
	ТОРГ-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
	ТОРГ-24	Акт о перемеривании тканей
	ТОРГ-25	Акт об уценке лоскута
	ТОРГ-26	Заказ
	ТОРГ-27	Журнал учета выполнения заказов покупателей
	ТОРГ-28	Карточка количественно - стоимостного учета
	ТОРГ-29	Товарный отчет
	ТОРГ-30	Отчет по таре
	ТОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88 (ред. от 03.05.2000) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»	КО-1	Приходный кассовый ордер
	КО-2	Расходный кассовый ордер
	КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
	КО-4	Кассовая книга
	КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств
	ИНВ-15	Акт инвентаризации наличных денежных средств
	ИНВ-16	Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности
Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132)	ОП-1	Калькуляционная карточка
	ОП-2	План - меню
	ОП-3	Требование в кладовую
	ОП-4	Накладная на отпуск товара
	ОП-5	Закупочный акт
	ОП-6	Дневной заборный лист
	ОП-7	Опись дневных заборных листов (накладных)
	ОП-8	Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов
	ОП-9	Ведомость учета движения посуды и приборов
	ОП-10	Акт о реализации и отпуске изделий кухни
	ОП-11	Акт о продаже и отпуске изделий кухни
	ОП-12	Акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет
	ОП-13	Контрольный расчет расхода специй и соли
	ОП-14	Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне
	ОП-15	Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни
	ОП-16	Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой)
	ОП-17	Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия
	ОП-18	Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица
	ОП-19	Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации
	ОП-20	Заказ - счет
	ОП-21	Акт на отпуск питания сотрудникам организации
	ОП-22	Акт на отпуск питания по безналичному расчету
	ОП-23	Акт о разделке мяса - сырья на полуфабрикаты
	ОП-24	Ведомость учета движения готовых изделий в кондитерском и других цехах
	ОП-25	Наряд - заказ на изготовление кондитерских и других изделий
Альбом унифицированных	КР-1	Справка для покупки товаров в кредит
	КР-2	Поручение - обязательство (обязательство)

форм первичной учетной документации по учету торговых операций при продаже товаров в кредит и по учету торговых операций в комиссионной торговле (формы утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132)	КР-3	Ведомость - опись поручений - обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит
	КР-4	Распоряжение
	КР-5	Ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит
	КР-6	Реестр возвращенных поручений - обязательств (обязательств)
	КР-7	Справка о состоянии расчетов с работниками за товары, проданные в кредит
	КОМИС-1	Перечень товаров, принятых на комиссию
	КОМИС-1а	Перечень принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов)
	КОМИС-2	Товарный ярлык
	КОМИС-3	Акт об уценке
	КОМИС-4	Справка о продаже товаров, принятых на комиссию
	КОМИС-5	Акт о снятии товара с продажи
	КОМИС-6	Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии
	КОМИС-7	Ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров
	КОМИС-8	Журнал учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов) и номерных узлов (агрегатов)
Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»	№ Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
	№ Т-1а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
	№ Т-2	Личная карточка работника
	№ Т-2ГС(МС)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
	№ Т-3	Штатное расписание
	№ Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
	№ Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
	№ Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
	№ Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
	№ Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
	№ Т-7	График отпусков
	№ Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
	№ Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
	№ Т-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку
	№ Т-9а	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку

	№ Т-10	Командировочное удостоверение
	№ Т-10а	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении
	№ Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
	№ Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
	№ Т-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
	№ Т-13	Табель учета рабочего времени
	№ Т-49	Расчетно-платежная ведомость
	№ Т-51	Расчетная ведомость
	№ Т-53	Платежная ведомость
	№ Т-53а	Журнал регистрации платежных ведомостей
	№ Т-54	Лицевой счет
	№ Т-54а	Лицевой счет (свт)
	№ Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
	№ Т-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
	№ Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы
Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»	№ ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
	№ ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
	№ ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
	№ ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
	№ ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
	№ ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
	№ ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
	№ ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств
	№ ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
	№ ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
	№ ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
	№ ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
	№ ОС-15	Акт о приемке-передаче оборудования в монтаж
	№ ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Приложение Н
(справочное)

Типовой график документооборота коммерческой организации

Общество с ограниченной ответственностью «Альфа»

ГРАФИК ДОКУМЕНТООБОРОТА

Утверждено
приказом от 12.01.2017 № 52

Наименование документа	Создание (получение) документа				Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	Кол-во экз.	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Срок исполнения	Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Ответственный за обработку	Срок исполнения	Ответственный за передачу	Срок передачи
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
...												
РАСЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ												
БАНКОВСКИЕ ДОКУМЕНТЫ												
Договор банковского счета	1 в бухг.	фин. директор	юрисконсульт	по мере заключения	нач. юр. отдела	юрисконсульт	по мере заключения	не позже следующего дня после поступления	Бухгалтерия	в день поступления	служебный отдел	после закрытия счета в банке
Платежное поручение (ф. 0401060)	1 в бухг.	бухгалтер	бухгалтер	ежедневно	гл. бухгалтер	бухгалтер, банк, 1 экз.	с банковской выпиской	ежедневно	бухгалтер	ежедневно	служебный отдел	по истечении 2 лет
...												
ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ ТРУДА И ЗАРПЛАТЫ												
Табель учета рабочего времени *(форма № Т-13)*	1 в отделе кадров	табельщик, руководитель структурного подразделения	руководитель структурного подразделения, сотрудник отдела кадров	в течение месяца	бухгалтер по учету зарплаты	сотрудник отдела кадров	в электронной форме	1-го числа следующего месяца	бухгалтерия	в день поступления	служебный отдел	До 10 апреля следующего года
Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику *(форма № Т-60)*	1 в бухг.	бухгалтер по зарплате	сотрудник отдела кадров	после подписания приказа о предоставлении отпуска *(форма № Т-6)*	бухгалтер по зарплате	бухгалтер по зарплате	на бумаге вместе с приказом о предоставлении отпуска *(форма № Т-6)*	на следующий день	бухгалтерия	в день поступления	служебный отдел	до 10 апреля следующего года
...												
ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛОВ												
Накладная на внутреннее перемещение материалов *(форма № ТОРГ-13)*	два экземпляр. Первый – для передающего подразделения, второй – для принимающего подразделения	структурное подразделение, передающее ТМЦ	– сотрудник подразделения, передающего товар; – сотрудник подразделения, принимающего товар	в день перемещения	начальник подразделения, передающего ТМЦ	подразделение, передающее ТМЦ	на бумаге	до 3-го числа месяца, следующего за отчетным	бухгалтерия	в день поступления	служебный отдел	ежеквартально

Приложение П
(справочное)

Образец оформления номенклатуры дел организации

Нормативный документ: «Основные Правила работы архивов организаций» (одобрены решением Коллегии Росархива от 06.02.2002 г.)

Наименование организации

НОМЕНКЛАТУРА ДЕЛ
_____ № _____
_____
(место составления)

На _____ год

УТВЕРЖДАЮ
Наименование должности
руководителя организации

Подпись Расшифровка подписи
Дата

Индекс дела	Заголовок дела	Кол-во ед. хр.	Срок хранения и № статей по перечню	Примечание
1	2	3	4	5
Название раздела				

Наименование должности
руководителя службы ДОУ
организации Подпись Расшифровка подписи

Дата

Виза руководителя архива
(лица, ответственного за архив)

СОГЛАСОВАНО
Протокол ЦЭК (ЭК)

от _____ № _____

СОГЛАСОВАНО
Протокол ЭПК архивного учреждения
от _____ № _____

Форма номенклатуры дел организации
Итоговая запись о категориях и кол-ве дел, заведенных в ____ году в организации

По срокам хранения	Всего	В том числе:	
		переходящих	с отметкой «ЭПК»
1	2	3	4
Постоянного			
Временного (свыше 10 лет)			
Временного (до 10 лет включительно)			
ИТОГО:			

Наименование должности
руководителя службы ДОУ Подпись Расшифровка подписи
Дата

Итоговые сведения переданы в архив.

Наименование должности
передавшего сведения Подпись Расшифровка подписи
Дата

Приложение Р
(справочное)

Форма ИНВ-23 «Журнал учета контроля за выполнением приказов по инвентаризации»

		Код
	Форма по ОКУД	0317019
ООО "Альфа" (организация)	по ОКПО	7655454
в целом по организации (структурное подразделение)		
	Вид деятельности	74.60

ЖУРНАЛ

учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации

Начат «10» января 2016 г.

Окончен «___» _____ _____ г.

Лицо, ответственное за ведение журнала: секретарь (должность) Петрова Анна Андреевна (фамилия, имя, отчество)

Фамилия, имя, отчество материально ответственного(их) лица (лиц)	Приказ (постановление, распоряжение)		Состав инвентаризационной комиссии (фамилия, имя, отчество председателя и членов комиссии)	Приказ (постановление, распоряжение) получил. Подпись	Наименование инвентаризуемого имущества (финансовых обязательств)	Дата начала инвентаризации		Дата окончания инвентаризации		Отметка о результатах инвентаризации						Дата			Примечание
										предварительный результат			окончательный результат			утверждения результатов руководителем	принятия мер по недостаче		
											сумма, руб. коп.			сумма, руб. коп.					
	дата	номер				согласно приказу (постановлению, распоряжению) (постановления, распоряжения)	фактически	согласно приказу (постановлению, распоряжению)	фактически	дата	недостача	излишки	дата	недостача	излишки		погашения недостач	передача дела в следственные органы	
3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Бобров Иван Иванович	10.04.201	1	Петухов Петр Петрови, Смирнов Иван Иванович, Котов Семен Семенович, Баков Павел Павлович		Основные средства	11.04.2016	11.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	-	-	14.04.2016			14.04.2016			Смена материально-ответственного лица на Назарову А.И. 14.04.2016
Попова Анна Петровна	10.04.201	1	Петухов Петр Петрови, Смирнов Иван Иванович, Котов Семен Семенович, Баков Павел Павлович		МПЗ	11.04.2016	11.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	100000-00	-	14.04.2016	100000-00	-	14.04.2016	15.04.2016	-	отсутствующие МПЗ внесятся материально-ответственным лицом в кассу
Иванова Анна Семеновна	10.04.201	1	Петрови, Смирнов Иван Иванович, Котов Семен Семенович, Баков Павел Павлович		Наличные денежные средства, бланки строгой отчетности	11.04.2016	11.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	14.04.2016	-	50000-00	14.04.2016	-	50000-00	14.04.2016	-	-	Денежные средства оприходованы
Смирнова Ольга Владимировна	10.07.201	2	Петрови, Смирнов Иван Иванович, Котов Семен Семенович, Баков Павел Павлович		Дебиторская и кредиторская задолженность	20.07.2016	20.07.2016	21.07.2016	21.07.2016	20.07.2016	-	-	20.07.2016	-	-	20.07.2016	-	-	материально-ответственного лица на Лескова А.А. 20.07.2016

Приложение С
(справочное)

Таблица С1 - Организации - операторы Электронного Документооборота

п.п.	Компания	Адрес	Интернет сайт
1	ЗАО ПФ СКБ Контур	620017, г. Екатеринбург, пр. Космонавтов д.56	https://kontur.ru/
2	АНО БЕЛИНФОНАЛОГ	115093, г.Москва, Подольское шоссе, д.8, корп.5, офис 444	http://www.belinfonalog.ru/
3	ОАО ИнфоТеКС Интернет Траст	127287, г. Москва, Старый Петровско-Разумовский проезд, д.1/23, стр.1	http://iitrust.ru/
4	ООО ИнфоЦентр	600005, г. Владимир, Октябрьский проспект, д.36	http://www.icentr.ru/
5	ООО "ЭЛБИС"	650000, г. Кемерово, пр. Советский, 27, оф. 424, 425	http://www.e-tax.ru/
6	ООО Компания Тензор	150000, г. Ярославль, Московский проспект, д. 12	http://tensor.ru/
7	ООО КОРУС Консалтинг СНГ	194100, Санкт-Петербург, Большой Сампсоновский проспект, дом 68, литер «Н»	www.esphere.ru
8	ООО Такском	119034, Москва, Барыковский пер., д. 4, стр. 2	http://taxcom.ru/
9	ООО АРГОС	196191,г. Санкт-Петербург, Ленинский пр., д.168	http://www.argos-nalog.ru/
10	ООО Русь-Телеком	214025, Смоленская область, г. Смоленск, ул. Вяземская, д. 42	http://www.rus-telecom.ru/
11	ООО Сибтел-Крипто	620017, Тюмень, Ул. Широтная, 29,корп. 2/2	http://www.s-crypto.ru/
12	ЗАО Калуга Астрал	248023 г.Калуга, пер.Теренинский, д.6	http://astralnalog.ru/
13	ООО РПЦ Партнер	410005 г.Саратов, ул. Большая Садовая, д. 239, к. 42 оф. 422	http://parc.ru/
14	ООО НПП Ижинформпроект	426057, г. Ижевск, ул. Бородина, 21, оф. 207	http://www.infotrust.ru/
15	ОАО СКБ-банк	620026, г. Екатеринбург, ул. Куйбышева, д. 75	http://www.skbbank.ru/
16	ЗАО РЦ Практик	127051, г. Москва, ул. Неглинная, д.17	http://www.a-practic.ru/
17	ООО ДСЦБИ Маском	680038, Хабаровский край, г. Хабаровск, ул. Яшина, 40	http://mascom-dv.ru/
18	АО ГНИВЦ	127381, г.Москва, Ул. Неглинная, 23	http://www.gnivc.ru/
19	УФМФ ФГУП ЦентрИнформ	191123, г. Санкт-Петербург, ул. Шпалерная, д. 26	http://center-inform.ru
20	ООО РСЦ Инфо-Бухгалтер	360016, КБР, г. Нальчик, ул. Т. Идарова, дом 198	http://www.rsc-infobuh.ru/
21	ООО Комплексные Услуги Безопасности	634021 г.Томск, пр.Фрунзе, 117а, офис 501	http://cakub.ru/
22	ЗАО Сервер-Центр	690650, г. Владивосток э ул. Нерчинская 10, оф.315	http://www.serverc.ru/
23	ЗАО ЦЭК	603000, Н. Новгород,Ул. Новая, 15	http://www.nalog.cek.ru/
24	ООО Электронный Экспресс	119991, Москва, ул. Ленинские горы, дом 1.стр.77	http://www.garantexpress.ru/
25	ООО Эдисофт	199178, г. Санкт-Петербург, наб. Реки Смоленки, д. 14, литер А	http://ediweb.ru/
26	ООО ИКЦ ЭТАЛОН	429000, Чувашская Республика, г. Чебоксары, Московский пр., д. 17, стр. 1	http://www.etalon-ikc.ru/
27	ФГУП ЦентрИнформ	191123, г.Санкт-Петербург, ул.Шпалерная,26	http://center-inform.ru
28	ООО Линк-Сервис	454006, г. Челябинск, ул. 3-го Интернационала, д. 63	http://www.link-service.ru/
29	ООО Информационный	443010, г. Самара, ул. Некрасовская, 56	http://imctax.parus-s.ru/

	медицинский центр	"Б"	
30	ЗАО Фирма НТЦ КАМИ	107241, г. Москва, ул. Уральская, д. 21	http://www.kami.ru/
31	ЗАО ТаксНет	420021, г.Казань, Ул. Каюма Насыри, д. 28,	http://www.taxnet.ru/
32	ООО УЦ ГИС	198096,г.Санкт-Петербург, ул.Кронштадтская, д.10, лит.А	http://ca.gisca.ru/
33	ЗАО Новокузнецктелефонстрой	654041, г. Новокузнецк, ул. Кутузова, д. 15	http://www.rdtc.ru/
34	АО УДОСТОВЕРЯЮЩИЙ ЦЕНТР	195112, г. Санкт-Петербург, Малоохтинский пр. д.68	http://nwudc.ru/
35	ООО Группа Бестком	655017, Республика Хакасия, г. Абакан, ул. Ленина, 76	http://bestcom-group.ru/
36	ООО Е-Портал	644023, г. Омск, ул.Рабочая 17-я, д.101в	http://www.e-portal.ru/
37	ООО Сибирские телекоммуникации		http://sibtel.ru/
38	ООО НТЦ Тезис	400005, г. Волгоград, пр.им В.И.Ленина, 33А	http://www.ntc-tezis.ru
39	ООО Гвард-Информ	300041, г. Тула, пр.Ленина, д.46, офис 407	http://www.ginf.ru/
40	ООО УЦ Аском	355003, г. Ставрополь, ул. Ленина, д.293	http://www.ackom.net/
41	НФ ФГУП "ЦентрИнформ"	603098,г.Нижний Новгород Гагарина пр.,д.28, лит А	http://www.r52.center-inform.ru/
42	ООО ЭСОТЕЛ-Рустелком	677008, г. Якутск, ул. Гоголя, д. 1	http://www.esotel.ru/
43	ООО Безопасные информационные технологии	400001, г. Волгоград, ул. Калинина, д. 19	http://www.binteh.ru
44	ООО Технокад	115114, г. Москва, Павелецкая наб, д.8 стр.6, офис 601-602	http://www.technokad.ru/
45	ЗАО НТЦ СТЭК	454080,Челябинск, ул. Энтузиастов, 12б	http://www.stek-trust.ru/
46	ООО Роста	344010, г. Ростов-на-Дону, пр. Ворошиловский, д.52, оф.67	http://ooorosta.ru
47	ООО Центр Бухгалтерских Услуг	353925, г.Новороссийск, пр. Дзержинского, д.211	http://cacbu.ru
48	ООО "ЦДС"	360099, г. Новосибирск, ул. Потанинская, д.3а	http://www.cds-sib.ru
49	ООО КДС	302028, г. Орел, ул.Ленина, д.45	http://www.kds-trust.ru/
50	ООО Петрокрипт	185035, г. Петрозаводск, ул. Ф. Энгельса, 10, оф.600	http://www.petrotax.ru/
51	ООО КРИПТЭКС	445043, г.Самара, ул.Московское шоссе 3, оф.404	http://cryptex.pro
52	АНО ИО Деловой вестник	308012, г.Белгород, ул.Костюкова, д.36а	http://www.nalogtelecom.ru/
53	ЗАО Инфанет	428003 Республика Чувашия, г.Чебоксары, ул.Ярославская, 30	www.infanet.ru
54	АО "Эридан"	600022, г. Владимир, ул. Ставровская, 8	http://nalog33.ru/
55	ОГБУ Белгородский информационный фонд	308000, г. Белгород, Соборная площадь, д. 4	http://beluc.ru
56	ООО Компьютерные технологии	241011 Брянская область, г.Брянск, ул.Софьи Перовской, д.83	http://www.ipct.ru/
57	ООО Деловые Сети	440008, Пензенская область, г. Пенза, ул. Суворова, 122А	http://penza-net.ru/
58	КрвФ ФГУП ЦентрИнформ	610000, г.Киров, ул.Ленина, д.85	http://www.r43.center-inform.ru/
59	ООО ИЦ Выбор	214000 г.Смоленск, ул.Коммунистическая, д.6	http://icvibor.ru/
60	ООО "Русская Компания"	625003, г. Тюмень, ул. Железнодорожная, 52	http://www.rk72.ru/
61	ООО ТЕЛ	660135, г.Красноярск, ул.Взлетная, д.3	http://www.nalog.scn.ru/
62	ООО МО ПНИЭИ-КрасКрипт	660077, г. Красноярск, ул. 78й Добровольческой бригады 2, офис 242	http://www.kraskript.com/
63	ОАО Центр информатизации Республики Мордовия	430030, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Власенко, д. 32	http://www.delmor.net/
64	ООО УНЦИБ	424000, Республика Марий Эл, г.Йошкар-Ола, ул.Машиностроителей, д.8Г, офис	http://uncib.ru/

		313	
65	НвсФ ФГУП ЦентрИнформ	630091, г. Новосибирск, ул. Фрунзе, д.5	http://www.ci54.ru/
66	ООО УЦ Сибири	634050, г. Томск, пр-т ленина, д.40	http://www.cbsib.ru/
67	УлнФ ФГУП ЦентрИнформ	432027, г. Ульяновск, ул. Радищева, д.143, копус 3	http://www.r73.center-inform.ru/
68	ООО Центр электронных услуг	420124, г. Казань, ул. Чистопольская, 20б	http://esc-kazan.ru/
69	МУП АРЦИС	440044, ул. Суворова, д. г. Пенза	http://www.arcis.ru/
70	ООО НПФ Форус	664003, г. Иркутск, ул. Урицкого, д8	http://www.forus.ru/
71	ООО ИНЕТ	650000, ул. Демьяна Бедного, д.6, оф. 45	http://www.kemnet.ru/
72	ООО Славсервис-Связь	302020, Орел, Наугорское шоссе, д.5	http://slavservis.ru/
73	ООО Северо-Западный Таможенно-Логистический Сервис	197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская, д.4	http://www.sztls.ru/
74	ООО Тверские КРИПТО-графические системы	170100, г. Тверь, ул. Новоторжская, д.3	http://www.tvercrypto.ru/
75	ООО Альянс	667010, г. Кызыл, ул. Оюна Курседи, д. 54	-
76	ООО ТК Контакт	394062, г. Воронеж, ул. Южно-Моравская, д.2	http://ktkt.ru/
77	ООО Датаком	685000, г. Магадан, ул. Советская, д.5	http://dtcom.ru/
78	ЗАО Удостоверяющий центр	109012, г. Москва, ул. Ильинка, д.4, пом.94	http://www.ekey.ru/
79	АОООИ ОРСОДИН	675000, г. Благовещенск, ул. Калинина 141, оф.30А	http://orsodin.ru
80	ООО Паскаль	385000, г. Майкоп, ул. Первомайская, д. 208	www.pascal.ru
81	ООО Салон 2116 - электронный почтамп	305001, г. Курск, ул. Карла Либхнехта, д.5	www.docmail.ru
82	ООО Компания "Сервис ТВ-Инфо"	153003, г. Иваново, ул. Парижской Комунны, д.16	www.stv-it.ru
83	Пермский филиал ПАО Ростелеком	614096, г. Пермь, ул. Ленина, д. 68	http://perm.rt.ru/
84	ООО "Компания Реноме"	660049, г. Красноярск, ул. Карла Маркса, д. 48	www.renome-pb.ru
85	ЗАО "Национальный удостоверяющий центр"	111024, г. Москва, ул. Авиамотрная, д. 8а	www.nucrf.ru
86	ООО "Аргос СПб"	196191, г. Санкт-Петербург, пл., Конституции, д.7 лит. А, помещение 109-Н	www.argos-nalog.ru
87	ООО "Компания "Мехатроника"	460009, г. Оренбург, ул. Цвиллинга, д. 102	http://www.mtron.ru/
88	ООО "Эврика"	432017, г. Ульяновск, ул. Спасская, д.5, оф.69	www.evrica73.ru
89	НОУ "Учебный центр Мезон"	160009, г. Вологда, ул. Чехова, д.26	-
90	ООО "Информзащита"	394029, г. Воронеж, ул. Ленинградская, д. 134	www.2410000.ru
91	ООО "СЗТЛС"	197183, г. Санкт-Петербург, ул. Дибуновская, д.50, офис 219	www.sztls.ru
92	ООО "ЦИБ"	656052, г. Барнаул, ул. Северо - Западная, д.159	www.secret-net.ru
93	ООО "УЦ "СОЮЗ"	127006, г. Москва, ул. Садово-Триумфальная, д. 18, пом. I, ком. 1	www.ucsouz.ru
94	ООО "Солар"	620137, г. Екатеренбург, ул. Вилонова 6, д. 249	http://солярплюс.рф/
95	ООО "Региональный аттестационный центр"	400137, г. Волгоград, бульвар 10 летия Победы д.17 Б	https://rac-vlg.ru/
96	ООО "Северсталь-инфоком"	162602, г. Череповец, ул. Ленина, 123А	-
97	ООО "Фалькон Плюс"	163002, г. Архангельск, ул. Вельская, д.1	www.falconplus.ru
98	ООО "Илим Центр"	660055, г. Красноярск, ул. Космонавта Быковского 11	-
99	БУ УР "Ресурсно	426069, г. Ижевск, ул. 7-я Подлесная, д. 24	www.ricudm.ru

	информационный центр Удмутрской Республики"		
100	ЗАО "СИБЕРИЯ"	173021, г. Великий Новгород, ул. Нехинская, д.61	www.siberiya.net
101	ООО "Небо"	Адрес фактический: 420074, г. Казань, ул. Петербургская, 52, тел. (843)5247411 Адрес почтовый: 420074, Казань, а/я 26	www.nebopro.ru
102	ООО "НПФ "ИСБ"	634034, г. Томск, пр-т Ленина, д. 28	www.npf-isb.ru
103	ООО "Альфа-сервис"	125375, г. Москва, ул. Тверская, д.7	www.4trust.ru
104	ООО "Такснет-сервис"	420021, Республика Татарстан, г.Казань, ул. К.Насыри, д.28	-
105	АО "ЭСК"	115114, г. Москва, 1-й Кожевнический переулок, д.6, стр. 1, помещение 14А	-
106	ООО "СИСЛИНК"	125493, г.Москва, ул. Авангардная, д.3	www.cislink.com
107	ООО "ЦЗИ "ГРИФ"	152914, г. Рыбинск, бульвар Победы, д.17	www.czi-grif.ru
108	ООО ВОСТКОМ	677005, г. Якутск, ул. Стадухина, д.63/1	www.vostcom.ru
109	ООО "НТСсофт"	620062, г. Екатеренбург, ул. Чебышева, д.4	http://edoc.ntssoft.ru
110	ООО "УЦ "Белинфоналог"	308007, г. Белгород, проспект Б.Хмельницкого, 133В	http://www.belinfonalog.ru/
111	ООО "Индекс ПК"	119002, г. Москва, Плотников пер., дом 19/38, стр. 2	-
112	ООО ЭТП ГПБ	117342, г. Москва, Миклухо-Маклая д. 40	https://etpgpb.ru
113	ЗАО "Информационный центр"	127349, г. Москва, Алтуфьевское ш., д.37, корп. 1	-
114	ООО "Бизнес Студия"	347740, г. Ростов, ул. Урожайная, д. 77, кв.2	-
115	ООО "Бифит ЭДО"	105203, г. Москва, ул. Нижняя Первомайская д. 46	www.bifit.com
116	ООО "СГР"	115088, г. Москва, Южнопортовый проезд, д. 18, стр. 1	http://systemservice-tsd.ru/
117	ООО "Э-КОМ"	115280, Москва, Ленинская Слобода, д.26 ком.82	http://ru.ecom-info.com/
118	ООО "Финтендер-Крипто"	656056, Барнаул, Максима Горького, д.29	https://fintender.ru/
119	ООО «МАСКОМ-Техлайн»	680038, г. Хабаровск, ул. Яшина, д.40	www.mascom-it.ru
120	ОАО "НИИАС"	109029, г.Москва, ул.Нижегородская, д.27, с.1	http://www.vniias.ru/
121	ООО "ПРОФИ Менеджер"	142432, Московская область, г.Черноголовка,ул.Лесная,д.9	https://profi-mo.ru/

Приложение Т
(справочное)

Порядок представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде через Интернет-сайт ФНС России

В настоящем порядке представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде через Интернет-сайт ФНС России (далее – Порядок) приняты (устанавливаются) следующие термины и сокращения:

1. Общие положения

1.1. Настоящий Порядок определяет правила проведения пилотного проекта по эксплуатации Интернет-сервиса «Представление налоговой и бухгалтерской отчетности», реализующего возможность представления налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиками через Интернет-сайт ФНС России (далее – Интернет-сервис).

1.2. Участниками информационного взаимодействия при эксплуатации Интернет-сервиса являются:

- налогоплательщики, кроме представителей налогоплательщиков и налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших;
- УФНС России по субъектам Российской Федерации и подведомственные им ИФНС России;
- МИ ФНС России по ЦОД.

1.3. Представление налоговой и бухгалтерской отчетности осуществляется через Интернет-сайт ФНС России по схеме (приложение к Порядку).

1.4. При представлении НБО налогоплательщиком используются: ЭП, средства криптографической защиты информации и ПК «Налогоплательщик ЮЛ».

1.5. Квалифицированные сертификаты пользователям Интернет-сервиса выдаются удостоверяющими центрами, аккредитованными Минкомсвязи России.

1.6. Ответные электронные документы доступны налогоплательщику при его авторизации по квалифицированному сертификату на Интернет-сайте ФНС России.

1.7. Настоящий Интернет-сервис позволяет направлять в налоговые органы в электронном виде по ТКС налоговую и бухгалтерскую отчетность, за исключением налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, согласно пункту 5 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»).

2. Порядок действий налогоплательщика при представлении НБО через Интернет-сайт ФНС России

2.1. Если у налогоплательщика имеется действующий (валидный) ключ ЭП, квалифицированный сертификат которого выдан УЦ, аккредитованным Минкомсвязи России.

2.1.1. Налогоплательщику необходимо воспользоваться Интернет-сервисом самостоятельной регистрации налогоплательщиков в системе сдачи налоговой отчетности «Получение идентификатора абонента», размещенным на сайте ФНС России в разделе «Электронные сервисы» для обеспечения возможности

представления НБО через Интернет-сайт ФНС России с использованием ранее полученного ключа ЭП.

2.1.2. После выполнения процедуры регистрации, налогоплательщик получает идентификатор абонента для работы с Интернет-сервисом.

2.1.3. Налогоплательщик, имеющий ключ ЭП и уникальный идентификатор абонента, может представлять НБО через Интернет-сайт ФНС России.

2.2. Если у налогоплательщика нет ключа ЭП:

2.2.1 Налогоплательщику необходимо обратиться в любой УЦ, аккредитованный Минкомсвязи России, чтобы получить ключ ЭП для возможности работы с Интернет-сервисом.

Перечень УЦ опубликован на сайте Минкомсвязи России в разделе «Аккредитация удостоверяющих центров» по адресу: http://minsvyaz.ru/ru/directions/?regulator=118.

2.2.2. После получения ключа ЭП налогоплательщику необходимо воспользоваться Интернет-сервисом самостоятельной регистрации налогоплательщиков в системе сдачи налоговой отчетности «Получение идентификатора абонента», размещенным на сайте ФНС России в разделе «Электронные сервисы», и получить идентификатор абонента для обеспечения возможности представления НБО через Интернет-сайт ФНС России.

2.2.3. Налогоплательщик, имея ключ ЭП и уникальный идентификатор абонента, может представлять НБО через Интернет-сайт ФНС России.

3. Технология приема и обработки налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде

Для обеспечения возможности представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде с применением ЭП создана единая точка приема. Налогоплательщик может представить НБО, находясь в любом месте, имеющем подключение к сети Интернет.

Для предоставления НБО в электронном виде налогоплательщик должен:

подготовить файл транспортного контейнера (с помощью ПК «Налогоплательщик ЮЛ», см. раздел 4 настоящего Порядка), содержащий зашифрованную на открытом ключе получателя (МИ ФНС России по ЦОД) подписанную ЭП налогоплательщика налоговую декларацию (расчет);

передать полученный зашифрованный файл в МИ ФНС России по ЦОД, используя сервис загрузки файла.

4. Инструкция по формированию транспортного контейнера в программе «Налогоплательщик ЮЛ» с целью представления НБО через Интернет-сайт ФНС России

4.1. Запустить программу «Налогоплательщик ЮЛ» и войти в режим «Сервис – Реестр выгруженных файлов».

4.2. Из списка сформированных файлов выбрать файл для отправки через Интернет-сайт ФНС России.

4.3. На панели инструментов выбрать кнопку «Сформировать транспортный контейнер»

4.3.1. В появившемся окне настроек формирования транспортного контейнера

ввести значения для следующих реквизитов:

Папка, в которой будет размещен файл с транспортным контейнером

Необходимо указать путь к папке, в которой после формирования будет расположен файл транспортного контейнера.

Сертификат ключа для подписи

Необходимо выбрать файл, содержащий квалифицированный сертификат (личный квалифицированный сертификат налогоплательщика), которым будет подписан передаваемый файл отчетности.

Идентификатор налогоплательщика

В этом поле необходимо указать идентификатор абонента, полученный в соответствии с пунктами 2.1.2. или 2.2.2. настоящего Порядка.

4.3.2. После ввода настроек нажать на кнопку «Сформировать».

4.3.3. При успешном формировании выйдет сообщение, что по заданному пути создан файл транспортного контейнера. При ошибке формирования выйдет сообщение об ошибке.

5. Действия, осуществляемые в МИ ФНС России по ЦОД (ФЦОД)

5.1. Переданный налогоплательщиком транспортный контейнер поступает в МИ ФНС России по ЦОД.

5.2. При получении от налогоплательщика для передачи в налоговый орган электронного документа, выполняется следующая последовательность действий:

фиксируется дата отправки электронного документа;

формируется подтверждение даты отправки электронного документа и подписывается ЭП ФЦОД;

формируется транспортное сообщение, содержащее подписанное ЭП ФЦОД подтверждение даты отправки электронного документа;

формируется транспортное сообщение, содержащее подписанный ЭП налогоплательщика зашифрованный электронный документ и подписанное ЭП ФЦОД подтверждение даты отправки электронного документа, и направляется в территориальный налоговый орган.

Срок хранения подписанного ЭП ФЦОД подтверждения даты отправки составляет три года.

5.3. После поступления подтверждения получения от налогового органа транспортный контейнер удаляется.

5.4. При получении от налогового органа извещения о получении подтверждения даты отправки, подписанного ЭП налогового органа, проверяется подлинность ЭП налогового органа.

5.5. При получении от налогового органа электронного документа для налогоплательщика выполняется следующая последовательность действий:

формируется извещение о получении, подписывается ЭП ФЦОД;

формируется транспортное сообщение, содержащее подписанное ЭП ФЦОД извещение о получении, и направляется налоговому органу.

5.6. Обеспечивается хранение электронных документов, полученных от налогового органа для передачи налогоплательщику, в течение трех лет с момента поступления.

6. Действия, осуществляемые налоговым органом

6.1. С момента получения электронного документа налогоплательщика,

осуществляет первичный контроль на приемных комплексах налоговых органов.

6.1.1. Для документа, соответствующего указанным требованиям, приемный комплекс выполняет следующую последовательность действий:

проверяет подлинность ЭП налогоплательщика, которой подписан электронный документ налогоплательщика;

формирует извещение о получении электронного документа налогоплательщика и подписывает своей ЭП;

формирует транспортное сообщение, содержащее подписанное ЭП налогового органа извещение о получении электронного документа и отправляет в ФЦОД;

проверяет подлинность ЭП ФЦОД, которой подписано подтверждение даты отправки;

формирует извещение о получении подтверждения даты отправки и подписывает своей ЭП;

формирует транспортное сообщение, содержащее подписанное ЭП налогового органа извещение о получении подтверждения даты отправки и отправляет в ФЦОД;

сохраняет в хранилище электронных документов электронный документ налогоплательщика, подписанный ЭП налогоплательщика и подтверждение даты отправки, подписанное ЭП ФЦОД.

6.1.2. Для электронного документа, не соответствующего требованиям форматно-логического контроля, с помощью приемного комплекса:

формирует уведомление об отказе с указанием причин отказа, подписывает своей ЭП и сохраняет в хранилище электронных документов;

формирует транспортное сообщение, содержащее зашифрованное для налогоплательщика, подписанное ЭП налогового органа уведомление об отказе и направляет в ФЦОД.

6.2. При отсутствии оснований для отказа в приеме с помощью приемного комплекса направляет для дальнейшей обработки в программный комплекс налогового органа:

электронный документ;

подтверждение даты отправки электронного документа;

информацию о дате поступления электронного документа в налоговый орган;

6.3. Информация, перечисленная в п. 6.2 поступившая от налогоплательщика, не относящегося к категории крупнейших, подлежит дальнейшей обработке в программном комплексе налогового органа по месту представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

6.4. С момента поступления в программный комплекс налогового органа перечисленной в пункте 6.2. информации выполняет следующую последовательность действий:

проводит окончательный контроль на соответствие требованиям форматно-логического контроля;

при отсутствии нарушений регистрирует налоговую декларацию (расчет) и формирует квитанцию о приеме. При регистрации дата представления налоговой декларации (расчета) соответствует дате, зафиксированной в подтверждении даты отправки, а дата поступления соответствует дате поступления в приемный комплекс налогового органа по месту представления;

при выявлении нарушения программный комплекс налогового органа формирует уведомление об отказе в приеме с указанием причин отказа.

6.5. Квитанцию о приеме налоговой декларации (расчета) или уведомление об

отказе в приеме налоговой декларации (расчета), не позднее следующего рабочего дня за днем поступления, направляет в ФЦОД.

6.6. С помощью приемного комплекса выполняет следующую последовательность действий:

квитанцию о приеме или уведомление об отказе в приеме подписывает своей ЭП и сохраняет в хранилище электронных документов;

формирует транспортное сообщение, содержащее зашифрованную для налогоплательщика подписанные ЭП налогового органа квитанцию о приеме или уведомление об отказе в приеме и направляет в ФЦОД.

6.7. Получив с помощью приемного комплекса извещение о получении квитанции о приеме или извещение о получении уведомления об отказе, не позднее следующего рабочего дня с момента получения проверяет подлинность ЭП ФЦОД и сохраняет в хранилище электронных документов.

6.8. По результатам обработки налоговой декларации (расчета) с помощью программного комплекса налогового органа формирует извещение о вводе или уведомление об уточнении, в случае выявления ошибок в представленной налоговой декларации (расчете).

Извещение о вводе или уведомление об уточнении налоговой декларации (расчета) не позднее следующего рабочего дня за днем поступления направляет в ФЦОД.

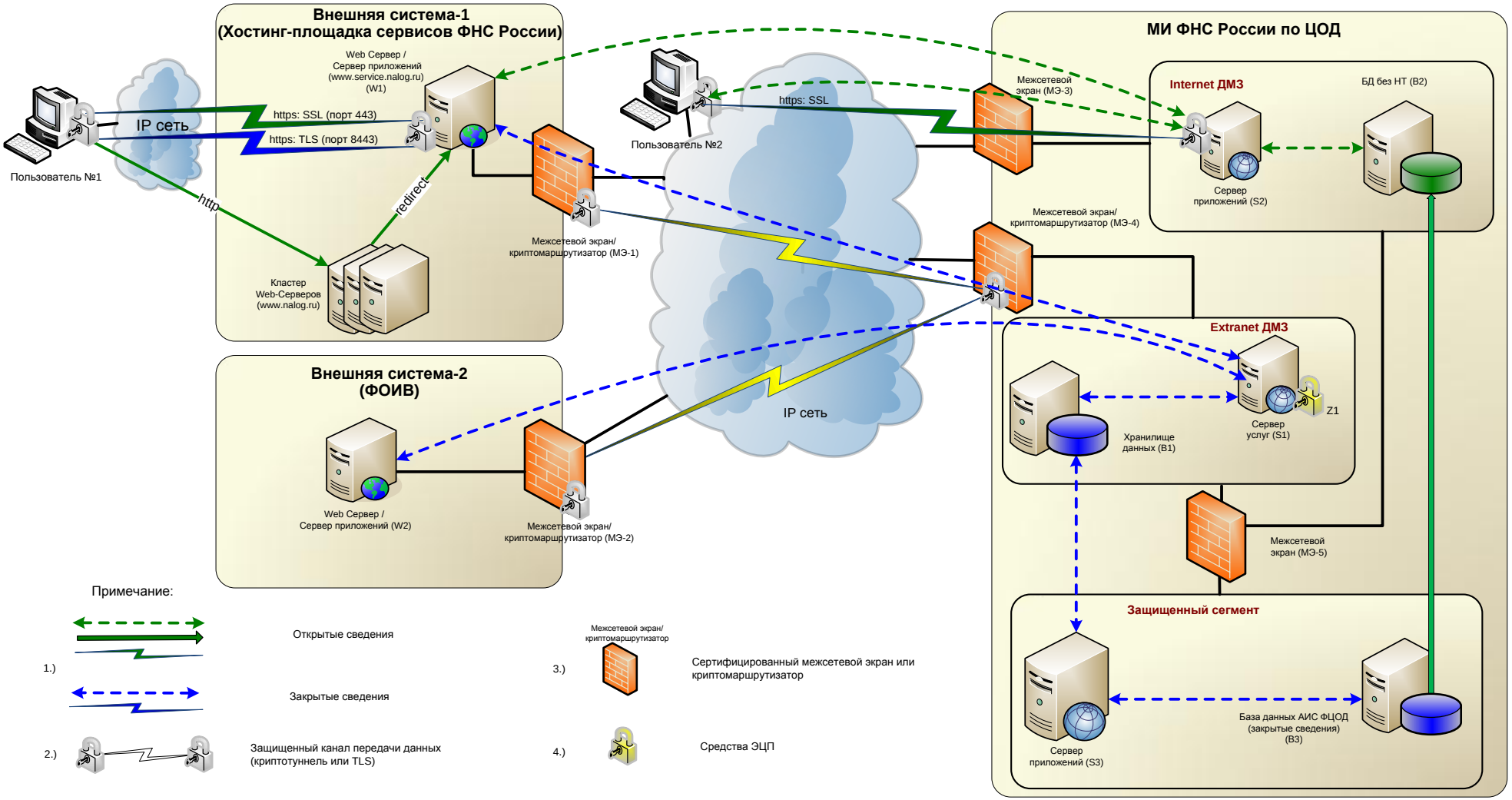
6.9. С помощью приемного комплекса выполняет следующую последовательность действий:

извещение о вводе или уведомление об уточнении подписывает своей ЭП и сохраняет в хранилище электронных документов;

формирует транспортное сообщение, содержащее зашифрованное для налогоплательщика подписанное ЭП налогового органа извещение о вводе или уведомление об уточнении и направляет в ФЦОД.

6.10. Получив с помощью приемного комплекса от ФЦОД извещение о получении извещения о вводе или извещение о получении уведомления об уточнении, проверяет подлинность ЭП ФЦОД и сохраняет в хранилище электронных документов.

Схема электронного документооборота при представлении налоговой и бухгалтерской отчетности через Интернет-сайт ФНС России



Приложение У

(справочное)

«ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст) (ред. от 10.07.2018 г.)

Раздел A. Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство

01 Растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях

02 Лесоводство и лесозаготовки

03 Рыболовство и рыбоводство

Раздел B. Добыча полезных ископаемых

05 Добыча угля

06 Добыча сырой нефти и природного газа

07 Добыча металлических руд

08 Добыча прочих полезных ископаемых

09 Предоставление услуг в области добычи полезных ископаемых

Раздел C. Обрабатывающие производства

10 Производство пищевых продуктов

11 Производство напитков

12 Производство табачных изделий

13 Производство текстильных изделий

14 Производство одежды

15 Производство кожи и изделий из кожи

16 Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов для плетения

17 Производство бумаги и бумажных изделий

18 Деятельность полиграфическая и копирование носителей информации

19 Производство кокса и нефтепродуктов

20 Производство химических веществ и химических продуктов

21 Производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях

22 Производство резиновых и пластмассовых изделий

23 Производство прочей неметаллической минеральной продукции

24 Производство металлургическое

25 Производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования

26 Производство компьютеров, электронных и оптических изделий

27 Производство электрического оборудования

28 Производство машин и оборудования, не включенных в другие группировки

29 Производство автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов

30 Производство прочих транспортных средств и оборудования

31 Производство мебели

32 Производство прочих готовых изделий

33 Ремонт и монтаж машин и оборудования

Раздел D. Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха

35 Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха

Раздел E. Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений

36 Забор, очистка и распределение воды

37 Сбор и обработка сточных вод

38 Сбор, обработка и утилизация отходов; обработка вторичного сырья

39 Предоставление услуг в области ликвидации последствий загрязнений и прочих услуг, связанных с удалением отходов

Раздел F. Строительство

41 Строительство зданий

42 Строительство инженерных сооружений

43 Работы строительные специализированные

Раздел G. Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов

45 Торговля оптовая и розничная автотранспортными средствами и мотоциклами и их ремонт

46 Торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами

47 Торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами

Раздел H. Транспортировка и хранение

49 Деятельность сухопутного и трубопроводного транспорта

50 Деятельность водного транспорта

51 Деятельность воздушного и космического транспорта

52 Складское хозяйство и вспомогательная транспортная деятельность

53 Деятельность почтовой связи и курьерская деятельность

Раздел I. Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания

55 Деятельность по предоставлению мест для временного проживания

56 Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков

Раздел J. Деятельность в области информации и связи

58 Деятельность издательская

59 Производство кинофильмов, видеофильмов и телевизионных программ, издание звукозаписей и нот

60 Деятельность в области телевизионного и радиовещания

61 Деятельность в сфере телекоммуникаций

62 Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги

63 Деятельность в области информационных технологий

Раздел K. Деятельность финансовая и страховая

64 Деятельность по предоставлению финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению

65 Страхование, перестрахование, деятельность негосударственных пенсионных фондов, кроме обязательного социального обеспечения

66 Деятельность вспомогательная в сфере финансовых услуг и страхования

Раздел L. Деятельность по операциям с недвижимым имуществом

68 Операции с недвижимым имуществом

Раздел M. Деятельность профессиональная, научная и техническая

69 Деятельность в области права и бухгалтерского учета

70 Деятельность головных офисов; консультирование по вопросам управления

71 Деятельность в области архитектуры и инженерно-технического проектирования; технических испытаний, исследований и анализа

72 Научные исследования и разработки

73 Деятельность рекламная и исследование конъюнктуры рынка

74 Деятельность профессиональная научная и техническая прочая

75 Деятельность ветеринарная

Раздел N. Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги

77 Аренда и лизинг

78 Деятельность по трудоустройству и подбору персонала

79 Деятельность туристических агентств и прочих организаций, предоставляющих

услуги в сфере туризма

80 Деятельность по обеспечению безопасности и проведению расследований

81 Деятельность по обслуживанию зданий и территорий

82 Деятельность административно-хозяйственная, вспомогательная деятельность по обеспечению функционирования организации, деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса

Раздел O. Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение

84 Деятельность органов государственного управления по обеспечению военной безопасности, обязательному социальному обеспечению

Раздел P. Образование

85 Образование

Раздел Q. Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг

86 Деятельность в области здравоохранения

87 Деятельность по уходу с обеспечением проживания

88 Предоставление социальных услуг без обеспечения проживания

Раздел R. Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений

90 Деятельность творческая, деятельность в области искусства и организации развлечений

91 Деятельность библиотек, архивов, музеев и прочих объектов культуры

92 Деятельность по организации и проведению азартных игр и заключению пари, по организации и проведению лотерей

93 Деятельность в области спорта, отдыха и развлечений

Раздел S. Предоставление прочих видов услуг

94 Деятельность общественных организаций

95 Ремонт компьютеров, предметов личного потребления и хозяйственно-бытового назначения

96 Деятельность по предоставлению прочих персональных услуг

Раздел T. Деятельность домашних хозяйств как работодателей; недифференцированная деятельность частных домашних хозяйств по производству товаров и оказанию услуг для собственного потребления

97 Деятельность домашних хозяйств с наемными работниками

98 Деятельность недифференцированная частных домашних хозяйств по производству товаров и предоставлению услуг для собственного потребления

Раздел U. Деятельность экстерриториальных организаций и органов

99 Деятельность экстерриториальных организаций и органов