

Краснодарский университет МВД России

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Хрестоматия

Краснодар
2020

УДК 657
ББК 65.052
Б94

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Составитель *Н. Н. Калинина*

Рецензенты:

С. С. Воронов, кандидат юридических наук, доцент (Нижегородская академия МВД России);

А. И. Маштаков, кандидат экономических наук, доцент (Главное управление МВД России по Краснодарскому краю).

Бухгалтерский учет : хрестоматия / сост. Н. Н. Калинина. –
Б94 Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2020. – 81 с.

ISBN 978-5-9266-1679-5

Содержатся документы, отражающие особенности использования бухгалтерских познаний в целях раскрытия и предотвращения преступлений в сфере экономики.

Для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-5-9266-1679-5

© Краснодарский университет
МВД России, 2020
© Калинина Н. Н., составление, 2020

Предисловие

Бухгалтерский учет является важнейшим показателем экономической политики организации и отражает полную картину ее имущественного и финансового состояния. С помощью бухгалтерского учета с наибольшей полнотой и точностью отражаются все стороны деятельности организации. Бухгалтерский учет способствует совершенствованию оперативного планирования, формированию информационной базы для анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования ее финансового результата. Правильное и качественное ведение бухгалтерского учета позволяет повысить рентабельность деятельности организации. Организация бухгалтерского учета на любом предприятии должна строиться на основе нормативно-правовых актов различного уровня.

Появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». «Бухгалтерский учет» является одной из основополагающих дисциплин при подготовке специалистов по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

Хрестоматия является учебно-практическим изданием, содержащим систематически подобранные научные, исторические и иные произведения, нормативно-правовые акты или фрагменты из них, составляющие объект изучения учебной дисциплины.

Освоение материала хрестоматии позволит обучающимся получить познания в рассматриваемой области на основе современной обширной источниковой базы бухгалтерского учета. Кроме того, хрестоматия, помимо рассмотрения теоретических вопросов, содержит ряд практических примеров, обеспечивающих комплексное усвоение материала, всесторонний анализ и оценку конкретных фактов, дающих возможность более эффективного усвоения дисциплины.

Тексты, собранные в представленной хрестоматии, используются в качестве дополнения к основным дидактическим и методическим материалам, применяемым в процессе обучения. Это дает полное представление об изучаемом предмете и закрепляет материал, изученный в ходе прохождения дисциплины.

§ 1. Лука Пачоли и развитие теории бухучета

Известный философ Оскар Шпенглер (1880–1936) считал, что современная цивилизация возникла благодаря усилиям трех великих людей – Христофора Колумба (1451–1506), Николая Коперника (1473–1543) и Луки Пачоли (1445–1517). По иронии судьбы все знают Колумба и Коперника, но довольно мало, кто слышал о Пачоли – великом математике и отце современного учета, зародившегося в XIII–XV вв. в городах северной Италии, там, где формировалась рыночная экономика. Сейчас очевидно, что без учета хозяйство многих стран не могло бы развиваться, ибо как стало теперь общепризнанным: учет – это язык хозяйственной деятельности, язык бизнеса.

Хотя вот уже пятьсот лет, как этот язык развивается, усложняется и совершенствуется, имя человека, впервые его описавшего, внесшего огромный вклад в становление современного общества, все еще остается в тени.

Лука Пачоли родился в маленьком городке Борго Сен-Сеполькро. Любовь к числам заставила его покинуть родной город и переехать в Венецию. Там он становится воспитателем трех сыновей богатого купца Антонио де Ромниази. Он учит их и учится сам. Не совсем ясно чему научились ученики, но учитель научился многому: от математики до бухгалтерии.

Неустанно работая, Пачоли в 1493 г. завершает свой главный труд «Сумма арифметики, геометрии. Учения о пропорциях и отношениях». В 1494 году эта книга, над которой Пачоли трудился тридцать лет, вышла из печати в Венеции. Для нас особенно важен в «Сумме» трактат XI «О счетах и записях», ибо это было первое описание двойной бухгалтерии – основы экономической деятельности современного предприятия.

Выход книги умножил славу Пачоли как первого математика эпохи.

Обычно значимость трудов Пачоли связывали с описанием двойной бухгалтерии. Это правда, но не вся. Попытаемся перечислить основные его достижения, провести как бы историческую инвентаризацию его бухгалтерского наследия.

Прежде всего, Пачоли должен быть отмечен как человек, сформулировавший две цели учета:

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

2) исчисление финансового результата, ибо «цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенно соответствующую выгоду для своего содержания».

Первая цель приводила к трактовке всего, что писал Пачоли о бухгалтерском учете, как фиксации действий и событий, происходящих на предприятии, для управления им. В самой «Сумме» можно встретить раз-

бор множества чисто коммерческих задач, решение которых требует от администратора или собственника учетных знаний.

Вторая цель не приводит к формированию того, что получит название финансового учета, но подчеркивает роль прибыли не столько как показателя, оценивающего успешность хозяйственной деятельности, сколько как средства, ограничивающего рост цен, и обуздания непроизводительного и расточительного потребления купцов, с одной стороны, и пресечения эксплуатации покупателей, с другой. Здесь Пачоли не оригинален и, в сущности повторяет идеи Св. Фомы Аквинского (1225–1274), который считал, что цена должна быть справедливой, понимая под ней себестоимость и прибыль, которая обеспечивает прожиточный минимум купца (минимум соответствует общественному положению того или иного купца).

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи. «Счета – писал Пачоли, – суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения о всех своих делах и о том, идут ли эти дела его успешно или нет», т. е. план счетов, говоря нашим языком, должна составлять администрация и она же должна приспособлять его к целям анализа хозяйственной деятельности и управлению ею. Но счета только элементы системы, а связи между этими элементами, т. е. счетами раскрываются благодаря двойной записи¹.

И тут мы подходим к главному в творческом наследии Пачоли – описанию двойной записи. В ней заложены два основных положения, получивших название постулатов Пачоли:

- сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов

- сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов

Говоря о роли бухгалтерского учета в системе взглядов Пачоли, почти все комментаторы ссылаются только на «Сумму», однако и в «Божественной пропорции»

Волмер подметил очень важную в смысле учета, черту: характер пропорций. В самом деле, для Пачоли, который ссылается на Платона, весь Божий мир состоит из определенных соотношений, каждый элемент бытия находится на каком-то заданным природой, Богом отношении к другим элементам. Для бухгалтерии эти божественные пропорции представлены набором коэффициентов: отношение налогов к прибыли, прибыли к капиталу, оборота к запасу и т. д. Эти пропорции придают учету не только чисто прагматический характер, но красоту и законченность, причем эстетические особенности учета наиболее полно проявляются в наше время, и эпоху компьютерной техники. Лука Пачоли – ученик Пьеро делла Франче-

¹ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994.

ска и друг Леонардо да Винчи искренне считал высшим проявлением человеческого гения живопись, а учетные регистры (книги), это согласно Пачоли те же картины, те же рисунки, раскрывающие больше тайн, чем вся живопись всех музеев мира. С живописью, по Пачоли, бухгалтерию роднит и субъективизм художника и счетовода, и объективность того, что один изображает, а другой описывает.

Самая главная «картина», которую «рисует» счетный работник, называется баланс. И Пачоли достаточно много внимания уделяет этой категории. Современные комментаторы затрудняются ответить на вопрос о том, составлялся ли баланс до заполнения счета прибылей и убытков или после. Считается, что если Пачоли подразумевал первый случай, то он понимал баланс только как пробный, позволяющий убедиться в правильности разности данных о фактах хозяйственной жизни; если же Пачоли имел в виду второй случай, то можно считать, что он трактовал баланс не только как пробный, но и как отчетный документ. Однако первая версия более вероятна, и значительное число историков полагает, что баланс как отчетный документ получил признание не ранее XIX в.

Выдающийся русский ученым профессор А.П. Рудановский в середине 20-х гг. писал: «Пора понять, что баланс есть душа хозяйства, существование которого не менее реально, чем материального инвентаря хозяйства. Баланс можно постичь только умозрением, а нельзя, как инвентарь, осязать в натуре. Обычно хозяйственник осознает в управляемом им хозяйстве только то, что осязает и, самое большее, видит своими глазами». История возникновения бухгалтерского баланса есть и история возникновения двойной записи¹.

Мы уже говорили о трактате о счетах Луки Пачоли. Многие положения трактата «О счетах и записях» нашли свое продолжение в трудах Кардано (1539 г.), Манцони (1549 г.), Катрульи (1573 г.), Флори (1633 г.) и других авторов Италии; Импена (1543 г.) – в Голландии; Готлиба (1531 г.) и Швейнера (1549 г.) – в Германии; Ольдкастля (1543 г.) – в Англии.

Россия усвоила двойную бухгалтерию в XVIII в.

«Трактат о счетах и записях»

Глава 1. Об условиях, которые необходимы настоящему купцу, и о порядке, в каком ведется Главная книга с Журналом к ней как в Венеции, так и во всяких других местах.

Три условия необходимы всякому, кто желает в исправности вести торговлю – наличные деньги и разного рода другие ценности, уметь верно вести книги и быстро считать, ведение своих дел в должном порядке, что-

¹ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет до и после Луки Пачоли // Бухгалтерский учет. 1994. № 8.

бы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований.

Мы изучим венецианский метод, который без сомнения можно предпочесть всем другим. Описание излагается в двух частях: первую назовем инвентарем, а вторую диспозицией.

В венецианской форме каждый счет занимал разворот в Главной книге: левую страницу занимал дебет, а правую – кредит.

Диспозиция – буквально расположение, имеется в виду бухгалтерская процедура оформления в учете хозяйственных операций. Характерно, что автор противопоставляет инвентаризацию диспозиции. Это дало в дальнейшем повод многим авторам не включать первую в состав методов бухгалтерского учета.

Глава 2. О первой основной части Трактата, именуемой Инвентарем. Что такое Инвентарь и как его следует составлять купцам

Сначала купец должен составить подробно свой Инвентарь, т. е. вписать на отдельные листы или в отдельную книгу все, что, по его мнению, принадлежит ему в этом мире. Он начинает всегда с таких, вещей, которые более ценны и которые легко утрачиваются, как-то: наличные деньги, драгоценности, серебряные изделия и пр.

В дальнейшем в науке о бухгалтерском учете появится экономический подход: имущество будут располагать по степени убывающей ликвидности.

Глава 3. Пример Инвентаря со всеми принадлежащими к нему объяснениями

Прежде всего, я считаю своей собственностью наличные деньги, именно в золоте и других монетах столько и столько-то дукатов и пр.¹

Л. Пачоли не знает забалансовых счетов и все товары, принятые на комиссию, предлагает учитывать на балансе комитента, основные средства (недвижимость) – у арендатора.

Далее перечисляются различные монеты, одеяния разного рода, серебряные изделия, постельное и столовое белье, сорочки, платки и пр., товары как дома, так и на складе, недвижимость, поля, годные для обработки, а также парки, плантации.

Здесь бухгалтеры сталкивались с самой сложной проблемой: учетом курсовых разниц. Однако в инвентаре каждый вид монет показывался отдельно, без перевода в единый денежный измеритель.

Л. Пачоли не отличает собственность хозяина как физического лица от собственности предприятия как юридического лица. И. Готлиб (1531) проведет строгое различие в учете между ними. Принципа имущественной обособленности для Л. Пачоли не существует.

¹ Пачоли Л. Указ. соч. 1994.

Ты имеешь различные требования столько-то от должников, если они состоятельны, если же нет, то скажешь, сколько с ненадежных должников. Ты должен поименовать всех своих верителей (кредиторов) одного за другим, равно и (данные тобой) расписки.

Оговорка о ненадежности долгов имеет большое значение. В дальнейшем в учетную практику вошла система резервирования долгов.

Глава 4. Весьма полезные напоминания и наставления для хорошего купца

Описание вещи должно быть подробно, насколько это возможно. Дал купца ничто не может быть слишком ясным ввиду тех бесчисленных случаев, которые встречаются в торговых делах.

Глава 5. О второй основной части Трактата, именуемой диспозицией, что под ней разумеется, в чем состоит ее значение в торговле, и о трех главнейших книгах купцов

Я подразделю диспозицию на две части: первая имеет своим объектом всю торговлю, вторая – магазин. Для легкости и удобства требуются три книги: одна называется Мемориалом, другая – Журналом, а третья – Главной.

Глава 6. О первой книге, именуемой Мемориалом, что понимается под этим, как и кому следует делать в ней записи

Мемориал есть книга, в которую купец записывает все дела, крупные и мелкие, в том порядке, в котором они возникали, день за днем, час за часом. Книга эта ведется под напором дел, и в нее записывает не только хозяин, но и, если умеют, помощники его, ученики и продавщицы. Весьма полезно, чтобы все торговые книги, как и листы домашних и магазинных книг, были всегда помечены и пронумерованы¹.

Глава 7. О том, как, почему и кем во многих областях заверяются купеческие книги

По доброму обычаю различных местностей, в которых я побывал, следует книги представить в известное бюро для купцов. Еще следует заявить, на какую монету ты желаешь вести книги, т. е. на малые или большие лиры, или на дукаты и лиры, или флорины и динары и пр., о чем настоящий купец всегда делает запись на первом листе своих книг. Когда почерк, которым велись книги вначале, заменяется впоследствии другим, то и об этом следует заявить вышеназванному бюро. Теперь, если бы случилась надобность предъявлять книги суду, они считаются официально зарегистрированными, ибо бывают многие, которые держат двойные книги, показывая одни покупателю, а другие – продавцу, или, что еще хуже, основываясь на этих книгах, клянутся и принимают присягу, что в высшей степени дурно.

¹ Пачоли Л. Указ. соч., 1994.

Глава 8. О том, как следует составлять статьи в Мемориале. Изложено с надлежащими примерами

Делая запись о покупке нужно добавить, был ли при этом посредник, состоялась ли купля на наличные деньги или же частью в кредит; в последнем случае – на какой срок.

Глава 9. О девяти способах, какими обыкновенно совершаются купли, и о товарах, которые возможно покупать в кредит

Купля обыкновенно может осуществляться девятью разными способами, а именно: или на наличные деньги; или в кредит; или на товар, последнее принято называть меной; или частью на деньги и частью на товар; или частью на деньги и частью в кредит; или частью на товар и частью в кредит; или с переводом на какую-либо фирму; или частью с переводом на фирму и частью в кредит; или, наконец, частью через фирму и частью товаром.

Это первая попытка классификации расчетов. Она ценна тем, что автор рассматривает проблему с точки зрения источников покрытия задолженности за купленные товары. Выделяются: а) деньги; б) кредит; в) товары; г) цессия¹.

Потом искусный бухгалтер перенесет по истечении четырех или пяти, или восьми дней в Журнал то, что в Мемориале записано день за днем по мере того, как оно происходило, с той, однако же, разницей, что в Журнале нет надобности быть настолько подробным, насколько это обязательно в Мемориале.

Пример возникновения принципа накапливания данных. В этом случае проводка делается не по каждому факту хозяйственной жизни, а итогом по их совокупности.

Глава 10. О второй основной книге, именуемой Журналом, что она собой представляет и как следует правильно ее вести

Журнал есть твоя секретная книга. Журнал должен храниться в ящике или коробке, или в мешке, завязанном шнуром.

Глава 11. О двух выражениях, которые употребляются в Журнале, особливо в Венеции: одно «на» другое «от», и что они означают

В Журнале встречаются два выражения: «на» обозначает всегда должника (дебитора) — одного или многих, «от» — всегда верителя (кредитора) — одного или многих.

Глава 12. О том, как составляются статьи в Журнале под «Дать» и «Иметь» со многими примерами. О двух других наименованиях, употребляемых в Главной книге: «Касса» и «Капитал», и что следует понимать под ними

Под словом «Касса» следует разуметь наличные деньги или собственный твой кошель, а под словом «Капитал» — совокупность настоящего твоего имущества. Первой в Журнал заносится статья о наличных день-

¹ Палий В.Ф. Указ соч.

гах (рис. 1). Всем вещам поставишь обычные цены. Последние назначай лучше выше, чем ниже, например, если тебе кажется, что вещь стоит 20, то скажи 24, чтобы лучше удалась тебе прибыль.

В отличие от инвентаря в Журнале вводится пересчет денег в единую валюту по «венедианскому счету».

Это своеобразный антиконсерватизм. В данном случае автор исходит из текущих продажных максимально высоких цен. Осуществление этого принципа приводило к систематическому завышению величины капитала и к уменьшению суммы показываемой прибыли.

И так ты будешь продолжать перенесение остальных статей по всем другим товарам, составляя о всякой вещи отдельную статью. После перенесения записи из Мемориала в Журнал перечеркнешь статью одной поперечной чертой. Это будет означать, что статья перенесена в Журнал.

Прием, известный в современной практике под названием «открытие».

Глава 13. О третьей и последней основной книге, именуемой Главной. Как следует вести ее: простым или двойным способом, а равно о реестре к ней.

		<i>MCCCCCLXXXIII, 8 ноября, в Венеции.</i>
<i>Должник 1</i>	<i>Линия дебета</i>	<i>Касса наличных денег // Капиталу от меня, такого-то и пр. Наличными деньгами полагаю в настоящее время иметь: золотом и монетами, серебром и медью различной чеканки, как это видно из листа Инвентаря, который хранится в кассе, всего дукатов золотом столько-то и столько-то дукатов серебром. Таковые приняты по нашему венецианскому счету по стоимости дуката монетой, например: 24 гросси за дукат 32 тичоли за гросси в лирах золотом, что составляет столько-то...</i>
<i>Веритель 2</i>		
		<i>Лир — сольди — гросси — тичоли</i>

Рис. 1. Статья о наличных деньгах в Журнале

После того как ты все статьи записал в Журнал, следует тебе сделать из него же выборку и перенести в третью книгу – большую, или Главную, которую обыкновенно заводят с двойным против Журнала числом листов. В нее принято включать алфавитный указатель – реперториум, иначе называемый реестр, или индекс. В реестр ты занесешь всех должников и верителей по алфавиту с указанием номеров страниц, где они фигурируют.

Глава 14. О том, как переносятся статьи из Журнала в Главную книгу, почему из одной статьи в Журнале образуются две в Главной, также о способе зачеркивания статей в Журнале, наконец, о двух номерах в Главной, которые отмечаются на полях Журнала, и почему так делается.

Из всякой статьи, составленной тобою в Журнале, всегда следует сделать две в Главной книге; одну в «Дать» и другую в «Иметь». Должник всегда обозначается словом «на», а веритель – «от». Нельзя поместить в «Иметь» сумму, которая не занесена в «Дать». Так возникает баланс между «Дать» и «Иметь», который составляется при закрытии Главной книги.

На полях Журнала ты должен занести два числа, одно под другим, из которых верхнее означает номер листа должника, а второе, или нижнее – номер листа счетаверителя. Например, $\frac{1}{2}$ без черточки между ними.

Глава 15. О способе составления в Главной книге статей кассы и капитала относительно «Дать» и «Иметь»; о том, как следует обозначать наверху, в заглавии листа, год старинными цифрами, о замене их другими и о распределении пространства листов на малые и большие счета сообразно требованиям дела

Приступим к перенесению в Главную книгу первой статьи кассы «Дать» и такой же капитала – в «Иметь» (рис. 2).

Иисус MCCCCLXXXIII
*Касса наличных денег должна дать 8 ноября ка-
питалу. За разных видов золотые и серебряные
монеты полагаю в настоящее время иметь всего и
пр. (лист 2).*

Л. с. гр. п.³

Иисус MCCCCLXXXIII
*Капитал мой имеет 8 ноября от кассы. Полагаю
иметь к сему числу в золотых и серебряных моне-
тах разного вида всего... (лист 1)*

Л. с. гр. п.

Рис. 2. Статья Касса в Главной книге: вверху – «Дать», внизу – «Иметь»

Глава 16. О том, как составляются статьи в «Дать» и «Иметь» Главной книги относительно ценностей, принадлежащих данному лицу по Инвентарю или иным образом.

Глава 17. О том, как и почему ведутся счета публичными учреждениями, а равно ссудной камерой, которая управляется сообразно с законами Венеции

Глава 18. О том, как следует вести учет расчетов с посредническим бюро в Венеции, далее о том, как составляются статьи по учету этих расчетов в Мемориале, Журнале и в Главной книге, а также о займах

Если будешь вести счета с публичными учреждениями, то сделай ссудную камеру должником за всякого рода капиталы, указывая величину процентов и пр.

Бюро взымало налог, которым в Венеции облагались сделки купли-продажи. Сумма налога взымалась в равной пропорции как с продавца, так и с покупателя. Обязанность по уплате налога полностью ложилась на покупателя. Поэтому продавец уменьшал продажную цену товара на сумму налога, уплачиваемую за него покупателем.

Глава 19. О том, как следует отразить в двух основных книгах платежи, которые выполняются через фирму или банк

Если предстоит тебе платеж частью через банк, частью товарами или частью через фирму и частью наличными, то следует всех получателей считать должниками и плательщиков – верителями, каждого на своем месте.

Глава 20. О некоторых замечательных и особливых торговых операциях, как-то: мены, товарищеские сделки и прочие, и как их следует отражать в купеческих книгах. Сначала о простых и сложных менах, о менах с использованием кредита, за которыми следуют ясные примеры для всего как в Мемориале, так и в Журнале и Главной книге.

Какого бы рода ни была мена, о которой пришлось бы тебе составлять записи, ты всегда должен начать с простого и буквального изложения ее в Мемориале, составляя статью с включением в нее всех условий, при которых данный случай состоялся, уточнив, принял ли участие маклер в этой операции. Ты должен выразить мену в деньгах. Так вообще принято делать, потому что без денежной оценки товаров, принятых тобой при обмене, невозможно без больших затруднений определить прибыль или убыток. Если обмен дает возможность получить больше, чем дать, то разница отражается как прибыль, в противном случае – как убыток.

Глава 21. О других хорошо известных операциях, касающихся товарищества, как они организуются и каким подходящим способом они записываются в каждую книгу

Операции, связанные с товариществом, которое организуется с другим лицом, требуют всегда отдельной записи в трех книгах. При этом нужно обозначить и время, на которое товарищество заключено; его ответственность и капитал, которым оно начинает свою деятельность; далее поименовать помощников и мальчиков, которых предполагается держать. Кассу же означенного товарищества держишь отдельно, ибо торговля ведется лучше, если счет Кассы товарищества выделить. Для такого товарищества ты должен завести отдельные книги¹.

Глава 22. О записи операций, которые касаются всякого рода расходов, как-то: обыкновенных и чрезвычайных, по дому, торговых, по жало-

¹ Пачоли Л. Указ соч.

ванью помощникам и служащим, а также о том, как записывать расходы в основные книги

Кроме уже упомянутых счетов, ты должен во всех своих книгах открыть отдельные счета для расходов по товарам, по содержанию дома – обыкновенных и чрезвычайных; точно так же – для прихода и расхода и один счет – пользы и потерь или, как можешь его назвать, выгоды и ущерба, или прибылей и убытков.

Счет торговых расходов открывается потому, что не всегда возможно всякую мелочь непосредственно занести на счет товаров, которые покупаешь или продаешь. Тебе приходится спустя много дней платить носильщику, весовщику, грузчику, упаковщику или лодочнику-перевозчику. Плату они получают за работу сразу, так что нет возможности отнести расход на каждый единичный товар.

Л. Пачоли принадлежит первая классификация издержек обращения по трем существенным признакам, связанным с отношением к предприятию, товару и хозяйственному процессу. В соответствии с выделенными признаками все издержки обращения делились Пачоли на торговые и домашние, прямые и косвенные, обыкновенные и чрезвычайные. Особенно важно деление издержек обращения на прямые и косвенные. Первые Пачоли относил прямо на счета товаров, т.е. капитализировал их, вторые – на специальный счет торговых расходов.

Все эти счета никоим образом не могут быть верителями, и если между ними найдешь верителя, то это значит, что в книгу вкралась ошибка.

Нельзя также обойтись без того, чтобы не открыть счета для обыкновенных расходов по дому.

Автор смешивает личные расходы купца с издержками магазина, т. е. игнорирует принцип хозяйственной обособленности.

Для незначительных же расходов, например на мясо, рыбу, на бритые и пр., обыкновенно берут зараз один или два дуката, которые держат в небольшом мешке, так как трудно обеспечить один к одному соответствие бухгалтерских и фактических данных.

Один из первых примеров учета сметных ассигнований.

Глава 23. О порядке и способе ведения счета магазина, который ведешь сам или ты доверил другим, как этот счет ведется отдельно в основных книгах хозяина и в книгах магазина

Под магазином здесь понимается филиал торговой фирмы. Глава посвящена учету внутрифирменных расчетов.

Ты считаешь магазин по своим книгам должником за все те товары, которые ты день за днем, передаешь, товары же – верителями, один за другим. При этом вообрази себе, что магазин есть лицо, которое делается твоим должником за все то, что ему передаешь, или каким-либо иным путем на него расходуешь. С другой стороны, за все, что из магазина изымаешь

или от него получаешь, следует трактовать его верителем точно так же, как если бы за ним имелся долг, который он уплачивает по частям.

Если продаешь в розницу, т.е. если продажа составляет менее 4–6 дукатов, то положишь в малую кассу всю выручку, откуда можешь ее вынимать целиком через каждые 8–10 дней, и тогда сделает кассу должником, а магазин – верителем.

Движение выручки в кассе магазина (малой кассе) не отражается в бухгалтерских записях. Только передача выручки в главную кассу фирмы предполагает составление проводки: дебет счета Кассы, кредит счета Магазина. Существенно, что в самом филиале бухгалтерский учет отсутствует, ответственное за него лицо рассматривается как дебитор фирмы.

Смотря по надобности, прибегни к устройству счетов и помни, что всегда представляется возможным увеличивать или уменьшать число счетов.

Система (план) счетов обуславливается целью наблюдения и с изменением цели должна меняться¹.

Глава 24. О том, как отражаются в Журнале и в Главной книге расчеты с банком, что они означают, о векселях, о том, как поступают с ними купцы и банкиры, и когда находишься в сношениях с ними как купец или же с другими как банкир, наконец, о расписках, выдаваемых по векселям, и почему они выдаются двойными

Банковская фирма уподобляется публичному учреждению нотариуса, и потому как первая, так и второе занимаются исключительно обеспеченными имуществом.

Комментаторов Л. Пачоли всегда приводило в восторг именно это место Трактата. Их огорчало, что банкиры, их современники, давали ссуды без должного обеспечения.

Если ты внесешь деньги в банк, то отметишь его своим должником, поименовав при этом хозяев банка или же компаньонов, а свою кассу – верителем. При этом для предосторожности потребуешь от банка две Квитанции на одном листе и то же самое сделаешь при последующих твоих денежных взносах. Когда же оттуда будешь получать деньги, то банкир предложит тебе выдать ему расписку в получении, и, таким образом, дело всегда будет ясным. Предосторожность здесь уместна, ибо для купца ничто никогда не бывает слишком ясно.

Если ты банкир, то старайся не забывать при сальдировании счетов с твоими верителями требовать обратно расписки, заметки и прочие записки, выданные им тобой. А затем их уничтожь, чтобы заинтересованное лицо не пришло к тебе в один прекрасный день и не заявило о своих требованиях вторично.

И наоборот, если ты предъявишь вексель банкиру, он не будет довольствоваться одной только квитанцией, так как одну из них он должен

¹ Пачоли Л. Указ соч.

послать твоему банкиру [в Генуе], который писал ему об уплате тебе, на твой счет 100 дукатов, другую же оставляет у себя для той цели, чтобы при расчете о получении тобой денег не было спора и чтобы ты по возвращении из Генуи не мог выступить с жалобой ни против одного, ни против другого, ибо он в таком случае предъявил бы собственноручную твою квитанцию, и ты остался бы со стыдом¹.

Глава 25. О другом счете, именуемом «Приход и расход», который иногда открывается в Главной книге, и почему он нередко составляет отдельную книгу

Глава 26. О том, как составляются счета, которые связаны с путешествиями, как предпринятыми нами по поручению иных лиц, так и другими по нашему поручению, и о том, как вследствие этого возникает необходимость в двух Главных книгах

Назначение счета путешествий во многом аналогично счету магазина (можно даже этот счет назвать счетом передвижной лавки). Он также предполагает внутренние расчеты с агентами фирмы.

Прежде всего, следует тебе составить в должном порядке инвентарную опись всему тому, что берешь с собой, и устроить себе малый Журнал, малую Главную книгу и пр. Можешь вести счета с тем домом, от которого ты принял имущество в дорогу, сделай этот дом в своей малой книге верителем путешествия, а все остальные предметы – должниками.

Глава 27. О другом замечательном счете, именуемом «Прибыли и убытки», или «Выгоды и потери», как его следует открывать в Главной книге и почему он не показывается в Журнале подобно прочим

Об этом счете нет надобности делать запись в Журнале, достаточно поместить его в Главной книге.

Счет Прибыли и убытки вытекает из несбалансированности всех остальных счетов Главной книги, а не из отражения фактов хозяйственной жизни.

Счет этот, в свою очередь, уравнивается счетом Капитала.

Глава 28. О том, как следует продолжать перенесение счетов Главной книги, когда они заполнены, и куда перенести остатки, чтобы в Главной книге не могло быть злого умысла

Кроме того, следует еще заметить, что если какой-либо счет в «Дать» или «Иметь» заполнен настолько, что больше ничего в него нельзя записывать, то его переносят в первую очередь непосредственно после всех счетов, не оставляя в Главной книге пустого пространства, промежутков между означенным переносом и предыдущими счетами, ибо это считалось бы подлогом. Нужно меньший итог на одной из двух противолежащих сторон дополнить, т.е. если счет больше в «Дать», чем в «Иметь», то дополняется в «Иметь» разницей.

¹ Пачоли Л. Указ. соч.

Л. Пачоли рекомендует записывать конечное сал на «слабую» сторону счета, в результате возникает «баланс в счете». Такой способ назывался абшлюсом. В настоящее время в нашей стране конечное сальдо записывается «сильную» сторону счета.

Глава 29. О том, как следует менять год в статьях Главной книги, если книги не закрываются ежегодно

Глава 30. Как составляется выписка из счета должника по его требованию, а равно, как следует это сделать продавцу или доверенному по заведованию имуществом лицу для хозяина

По купеческому праву нельзя отказаться от выдачи такой выписки, особливо, когда должник вел с тобой расчеты в течение многих лет и месяцев.

Глава 31. О способе и порядке исключения одной или нескольких статей, которые ошибочно записаны не на своем месте, как это часто бывает по небрежности

Хорошему бухгалтеру необходимо знать и то, каким образом исключается, или сторнируется, как говорят во Флоренции, статья, которая ошибочно внесена не на свое место. Когда статья занесена в «Дать», а следовало записать ее в «Иметь», то рядом с ней составишь другую на такую же сумму в «Иметь», объясняя так:

Такого-то числа на ту же сумму, которая рядом записана в «Дать», но должна быть внесена в «Иметь». Стоимость (лист...). Спишите же суммы, ранее указанные по ошибке¹.

Например, если по ошибке сделали запись в дебет счета Товаров, составляются две записи: исправительная по кредиту счета Товаров и основная (на ту же сумму). Обороты по счету Товаров закроются, и принцип двойной записи будет сохранен. Однако увеличится объем хозяйственных операций. Л. Беретти (1889) предложил метод «красное сторно».

Глава 32. Как следует составлять баланс Главной книги, и о способе перенесения статей из одной книги в другую, т. е. из старой Главной книги в новую; далее о том, как следует привести в согласие Главную книгу с Журналом, Мемориалом и другими книгами помимо Главной

Для начала сверишь Журнал и Главную книгу по порядку с начала до конца. Если проверка Журнала доведена до конца и по Главной книге оказывается, что в «Дать» или в «Иметь» какая-либо статья осталась неотмеченной, то это доказывает, что в Главную книгу вкралась ошибка, а именно, что статья эта в «Дать» или в «Иметь» лишняя, и поэтому немедленно ее исправишь, поставив такую же сумму на противоположную страницу. Это значит, что, если сумма лишней статьи найдена в «Дать», занесешь ее в «Иметь», и наоборот.

Точно так же следует поступать, если встретишь в Журнале статью, которая у тебя в Главной книге под «Дать» или «Иметь» отсутствует; это

¹ Пачоли Л. Указ. соч.

указало бы на то, что в Главной книге существует ошибка, которую следует исправить противоположно тому случаю, когда статья была лишней, а именно: незамедлительно следует эту статью внести как в «Дать», так и в «Иметь» Главной книги.

Глава 33. О способе и порядке составления записи по таким делам, которые происходят во время выведения баланса, а именно: когда по книгам выводятся остатки; далее о том, каким образом и почему ни одна запись не может быть сделана или изменена в Главной книге

Исполнив в точности все сказанное, ты должен заметить себе еще и то, что ни одна новая статья не может быть внесена после даты закрытия Главной книги.

Речь идет о событии, выявленном после отчетной даты, но имевшем место до нее, т. е. Главная книга составлена и выверена, баланс получен и представлен собственнику или кредиторам, например, банку, но за минувший год выявлена ошибка. Возникает извечная учетная проблема: или исправить данные того отчетного периода, к которому эта ошибка относится; или же исправить ее той датой, в которую она была выявлена. Д. Пачоли решительно выбирает второй вариант.

Глава 34. О том, почему, посредством чего и как следует выводить остатки по всем счетам старой Главной книги; далее об окончательном итоге на страницах «Дать» и «Иметь» в результате последней проверки баланса

После того как все сказанное выше тщательно тобой исполнено, следующим образом приступишь к выведению остатков, счет за счетом, по всей твоей Главной книге. Начнешь с кассы, затем должников, товаров и покупателей и перенесешь их в книгу А, т. е. в новую Главную книгу, ибо, как выше было растолковано, нет надобности переносить остатки в Журнал. Все статьи в «Дать» и в «Иметь» одного счета сложишь вместе, вычитая при этом меньшие итоги из больших.

Окончив таким образом балансирование всех счетов при посредстве счета прибыли и убытка и сложив суммы в «Дать» и в «Иметь» последнюю, ты можешь увидеть свою прибыль или свой убыток, так как в балансе все уравнивается. Если в этом счете итог в «Дать» больше итога «Иметь», то значит, что во время своей торговли ты потерпел убытки; если итог «Иметь» больше, чем итог «Дать», то разность показывает, сколько ты заработал. Убедившись из этого счета в своей выгоде или убытке, перейдешь к закрытию счета переносом остатка на счет Капитала.

Глава 35. О способе и порядке хранения мелких записок, как, например, рукописей, секретных писем, полисов, документов по тяжбам, судебных решений и пр. О ведении алфавита или регистра для более важных писем

Заботься о том, чтобы ни в одном твоём большом или малом деле не было пропущено число, а также в чем дело состоит – все равно, какое бы оно ни было. Об этом ты должен особенно помнить, когда пишешь письма.

Будешь свои письма собирать в пачки месяц за месяцем, год за годом, размещать их в совершенном порядке в шкафу или в небольшой кладовке и в той последовательности, в которой эти дела происходили, чтобы было возможно быстро найти письмо, если бы оно потребовалось.

Записки, написанные рукой твоих должников, по которым не последовала уплата, следует хранить в более потаенном месте, как, например, в ящиках, шкатулках и пр., точно также и квитанции должны по многим причинам храниться в надежном месте¹.

Глава 36. Краткий обзор трактата

ПРОЦЕДУРНОСТЬ. Бухгалтерский учет представляет собой строго упорядоченную процедуру последовательной регистрации фактов хозяйственной жизни. Каждый факт хозяйственной жизни должен быть четыре раза зарегистрирован в трех регистрах:

в Мемориале – памятной книге – простая констатация фактов хозяйственной жизни;

в Журнале – факт получает то, что юристы называют квалификацией, т. е. ему присваивают название счетов Главной книги, на которых этот факт следует отразить. Запись делает или сам собственник (купец), или специально нанятый им бухгалтер (жена купца);

по дебету счетов Главной книги;

по кредиту счетов Главной книги.

Когда Мемориал заменили первичными документами, то возник лаг между тремя датами: датой выписки документа; датой совершения факта хозяйственной жизни; датой его регистрации. С тех пор часто возникают проблемы, какую и когда из этих дат считать основной. Распространение электронной вычислительной техники привело к великому синтезу, о котором даже не могли мечтать Пачоли и его последователи: при одновременном вводе достигается потрясающая возможность параллельно накапливать данные как в хронологическом, так и в систематическом разрезах.

ЯСНОСТЬ. Бухгалтерский учет должен предоставлять пользователям ясную и понятную им информацию.

Для отчетности сохраняется старое правило Пачоли: сальдо важнее оборота. Распространение финансового анализа с неизбежностью привело к правилу иному: оборот важнее сальдо. Последнее обстоятельство оказывает влияние и на отечественный учет благодаря применению сторнировочных проводок.

¹ Пачоли Л. Указ. соч.



Рис. 3. Италия около 1500 года

НЕРАЗДЕЛЬНОСТЬ. Имущество предприятия и личное имущество собственника предприятия представляют единый и не раздельный комплекс. Со временем догмат нераздельности сменяется принципом имущественной обособленности, который вошел в бухгалтерскую практику главным образом под влиянием Ипполита Ванье (1840), сформулировавшего этот принцип так: *бухгалтерский учет ведется от имени фирмы, а не ее собственника.*

Американский исследователь Х.Л. Гант и вслед за ним международные стандарты и наше современное законодательство о бухгалтерском учете признают расходами только те затраты, которые приносят доход. Те же расходы, которые дохода не приносят, рассматриваются как потери. Однако современная практика непоследовательна, и по сей день существуют лица, исповедующие на новый лад старое правило Пачоли: *расходы – это все, что потратил хозяйствующий субъект на нужды своего предприятия или на свои личные цели.*¹

ДВОЙСТВЕННОСТЬ. Каждый факт хозяйственной жизни должен быть ратифицирован в учетных координатах, оси которых: дебет – кредит.

¹ Пачоли Л. Указ. соч.

Двойная запись возникла задолго до появления Трактата, но почему она появилась, об этом мы не узнаем ни из первой книги по бухгалтерии, ни из всей последующей многочисленной литературы. Здесь можно выдвинуть только одну из возможных версий: двойная бухгалтерия возникла случайно.

Появление двойной записи позволило последователь, но решать три задачи:

- контролировать правильность регистрации фактов хозяйственной жизни;
- определять величину капитала собственника, не прибегая к инвентаризации;
- исчислять финансовые результаты (прибыли или убытки) предприятий.

У Пачоли переоценивается первый и недооцениваются два последних момента. Пачоли, исходя из так называемой персонификации счетов, отождествлял каждый счет с человеком и, искусственно очеловечивая имбирь, кассу и т.п., он уже шел от персонификации к персонализации. При этом он, как можно предположить, был склонен считать дебет причиной, а кредит — следствием. Но, что еще важнее, он предлагал сальдо писать не на сильную, как у нас принято, а на слабую сторону. Тем самым в каждом счете возникал баланс¹.

Формальные моменты двойной записи не могли заслонить желания бухгалтеров объяснить смысл двойной записи. И тут мы сталкиваемся с двумя подходами: юридическим, представленным правилом Э. Дегранжа: *тот, кто получает, дебетуется, тот, кто выдает, кредитруется* и экономическим, который так любил Ф.В. Езерский: *нет прихода без расхода*.

Пачоли был родоначальником первого направления, что особенно заметно по оформлению проводок: дебитор — кредитор. Но с середины XX в. оно было полностью вытеснено вторым, что нашло выражение как в международных, так и отечественных стандартах, принявших принцип приоритета содержания (экономическая природа фактов хозяйственной жизни) над формой (юридическая природа фактов хозяйственной жизни).

С момента возникновения двойной записи против нее было выдвинуто два возражения:

- первое связано с тем, что она создает иллюзию правильности учета. Несмотря на то, что итоги дебетовых и кредитовых оборотов сошлись, полученное тождество может быть «прикрытием постыднейших обманов»;
- второе указывает на то, что двойная запись игнорирует временную составляющую фактов хозяйственной жизни. Так, если взята ссуда в X руб. на t лет, то в активе следует показать X руб., а в пассиве X руб. + Δ (где Δ – проценты, подлежащие уплате).

¹ Палий В.Ф. Указ. соч.

ПРЕДМЕТ. Бухгалтерский учет имеет своим предметом выполнение договора купли-продажи. В самом деле, есть три источника обязательств: закон, договор и деликт (обязательства по возмещению вреда).

Пачоли выдвинул два требования:

- «нельзя никого считать должником без его ведома, даже если это показалось бы целесообразным»;

- «нельзя считать никого верителем, при известных условиях, без его согласия».

При всей важности и теоретической убежденности двух требований Пачоли относительно моментов признания дебиторской и/или кредиторской задолженности необходимо указать, что они не выдерживают проверки на практике. Ведь, если поставщик А отгрузил товары покупателю Б, он должен товары списать. Далее возможны два варианта: или дебетовать счет Товары отгруженные, или дебетовать счет Расчеты с покупателями. Из требований Пачоли должен вытекать первый вариант. Но мы не находим его. Вся мировая практика, как правило, предпочитает второе решение.

По Пачоли расход покажут не тогда, когда возник, а тогда, когда заплатят, и доход – тогда, когда получат. В дальнейшем, признание принципа приоритета содержания над формой привело к тому, что эти два требования Пачоли потеряли смысл.

Пачоли полагал, что прибыль – это разность между поступлением и выплатой денег. Такой взгляд полностью соответствовал идеям меркантилизма. Подлинное богатство – деньги. И тут следует привести пример того, как же меняется прибыль у Пачоли. Допустим, куплено 200 бочек вина по 10 лир, т. е. уплачено 2000 лир. К моменту закрытия счетов было продано 100 бочек по 18 лир, т.е. выручка составила 1800 лир. У Пачоли записи выглядели следующим образом:

Вино	
2000	1800
	С. 200

т.е. на момент выведения сальдо имеет место убыток в 200 лир. Или в товары вложено 2000 лир, а получено только 1800 лир. Сделка на данный момент еще не окупилась, несмотря на то, что товар продается по высокой цене. Просто Пачоли и люди его времени вполне разумно считали, что оставшиеся 100 бочек непроданного вина – это будущая прибыль. И только. Здравый смысл учил купцов того времени: цыпят по осени считают, пока не продан товар – прибыли нет. Дальнейшее развитие учета привело к иному пониманию финансового результата и счета Товаров. В результате записи стали выглядеть по-другому:

Товары	Касса
2000 с. 1000	1800
Убытки и прибыли	
800	

т. е. прибыль стали рассматривать как разность между продажной ценой и себестоимостью только проданных товаров, а не всей купленной товарной массы.

Вывод можно сделать такой: прибыль возникает или когда произошла передача права собственности от одного участника гражданского оборота другому; или когда сделка завершена уплатой денег.

АДЕКВАТНОСТЬ. Расходы, понесенные предприятием, соотносятся по времени с доходами им полученными.

Чтобы по-настоящему оценить уровень рассуждения наших коллег в то время, мы должны прибегнуть к примеру. Допустим, в первый месяц вновь созданной фирмой было куплено товаров на 500 лир, основных средств – на 800 лир и некапитализированные расходы – издержки обращения составили 30 лир. При этом выручка от продажи товаров равнялась 400 лирам. Допустим товары продавались с наценкой 100%.

Рассмотрим варианты.

1. Купили товаров на 500 лир, затем продали их за 1000 лир, за месяц было продано 40% запаса, за который заплатили 200 лир и выручили 400 лир, т. е. при средней оборачиваемости, которая сложилась у фирмы, ее финансовое положение более чем удовлетворительно; затраты в основные средства 800 лир и издержки обращения 30 лир оправдают себя как в данном отчетном периоде, так и в будущем. Такие предположительные расчеты обычно прикидывались в уме.

2. Меркантилисты, которые отождествляли прибыль с деньгами, утверждали, что отмеченный период привел к оттоку денежных средств и составляет убыток в 930 лир. Рассуждение очень простое: куплено товаров на 500 лир, имущества – на 800 лир, издержки составляли 30 лир, а доходы всего 400 лир, следовательно, потери месяца равны 930 лир. Однако сторонники такого взгляда никогда не могли добиться существенного влияния на микроуровне. (В то время как на макроуровне их идеи оказывают влияние до сих пор, и кейнсианство, в определенной степени, есть не что иное, как попытка возродить идеи меркантилистов.)

3. И только много позже, к XIX в. научились пользоваться научными методами, а не здравым смыслом. И тогда возник не просто догмат, а принцип соответствия: товаров продали на 400 лир, заплатив за них 200 лир, следовательно, прибыль очевидна.

Из издержек обращения далеко не все должны быть отнесены на расходы, так как они должны быть распределены между реализованными и

оставшимися товарами. Предприятие продало 40% запаса, следовательно, издержки обращения составляют не 30 лир, а только 12, разность 18 лир (30–12) – капитализированные издержки, падающие на остаток товаров. И наконец, абсурдно относить расходы по приобретению оборудования на тот отчетный период, когда они были понесены. Тут действует тот же принцип, что и с товарными запасами, ибо оборудование будет работать много лет, а это означает, что у предприятия возникают расходы не тогда, когда оборудование покупают, а тогда, когда его эксплуатируют. Допустим, в нашем случае, его будут эксплуатировать 20 лет. Следовательно, если требуется определить расходы за месяц, то надо ввести понятие амортизации, которая составит 40 лир (800:20) в год, или же 3,3 лиры в месяц.

Таким образом, благодаря высокой квалификации научных работников и тружеников практики убыточная ситуация превращается в прибыльную. В деле, прибыль от продажи товаров составила 200 лир, издержки обращения – 12 лир, а амортизация – 3,3 лиры. В результате общая величина прибыли составила 184,7 лиры.

Однако новый подход, полный научной глубины, нес в себе весьма неприятный парадокс: *прибыль быка, а денег могло и не быть*.

Развитие учета все больше и больше приводило к появлению искусственных, как чисто формальных, категорий: двойная запись, дебет, кредит и т. д., так и содержательных, таких, как прибыль, амортизация, резервы и т. п. Эта эволюция направлена на приумножение искусственных конструкций, и мы с нетерпением ожидаем новой продуктивности бухгалтеров в этом направлении.

Отсюда должен быть сделан важный вывод: прибыль формируется не только, а иногда и не столько хозяйственными процессами, сколько в результате использования бухгалтерской методологии¹.

ОТНОСИТЕЛЬНОСТЬ. Данные бухгалтерского учета представляют только относительную, но не абсолютную ценность.

Со временем идеи относительности и, в связи с ними, принцип значимости бухгалтерских данных претерпели существенную эволюцию. Сначала доминировали идеи абсолютной бухгалтерской точности. Бухгалтер считает все до копейки и то, что он делает, должно быть абсолютно точным. Эта идея находилась с самого начала в противоречии с тем, что писал Пачоли. Великий математик был мудрее своих последователей. К счастью, в середине XX в. стало ясно, что прав Пачоли, а не те, кто, называя себя его учениками, «исправлял» отца бухгалтерии. И тогда родилось современное понимание этого догмата: *значимым можно считать только то число, величина которого может повлиять на принятие управленческих решений*.

МОРАЛЬ. Бухгалтером может быть только абсолютно честный человек.

¹ Пачоли Л. Указ. соч.

§ 2. Развитие бухгалтерского учета в России

Зарождение российского нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях началось в период правления императора Иоанна VI, которым в 1740 г. был подписан первый законодательный акт «Устав о банкротах». В Уставе первостепенное значение уделялось «ведению и содержанию бухгалтерских книг как документов, оформляющих и доказывающих совершение факта хозяйственной жизни, а также составлению баланса как обязательной итоговой части бухгалтерской процедуры, т.е. баланса, составленного на основе только бухгалтерских записей, без использования данных инвентаризации имущества». Содержание Устава указывает на то, что законодатели тех лет еще не были знакомы с двойной или «диграфической» бухгалтерией, которая на тот момент уже длительное время применялась в Италии.

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Не избежала коренного изменения и постановка учета. У великого преобразователя не сразу до него дошли руки, но уже в 1710 г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» появилось загадочное и малопонятное слово «бухгалтер». Радетели чистоты родного языка предложили русское слово – книгодержатель, но оно не прижилось.

В это время учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 г. Эти положения были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали: 1) своевременности записи и чтобы «счет был бы скорый»; 2) ежедневного ведения приходно-расходных книг, 3) строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г. Здесь появились слова: бухгалтер, дебет, кредит. Особым приказом 11 мая 1722 г. была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях. Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовый. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 г. были введены новые книги для учета в Адмиралтействе.

Адмиралтейский Регламент 1722 г. предусматривал довольно строгую систему натурально-стоимостного учета материалов. В управлении Адмиралтейства велась «Приходная материалам по алфавету книга», в которой «прописывается всякого звания провиант по алфавету». Учет вели по наименованию, количеству, цене и сумме. На складе магазин-вахтер (кладовщик) вел две магазин-вахмистрские (материальные) книги. Обе они

были прошнурованы, листы пронумерованы, опечатаны и подписаны кладовщиком и контролером. Первая книга – журнал хронологической записи, в ней записывались приходные и расходные операции. При оприходовании материалов сдатчику нужно было «дать квитанцию за руками всех, кто засвидетельствовал прием в книге». Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть «подписан от контролера». В журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Офицер магазина (зав. складом) «должен о всем расходе подавать ведомость в контору по вся недели на восьмой день». Специальная книга открывалась для учета выполнения договоров с подрядчиками. «Сперва, на листе дебет пишется; сколько обязался подрядить, а справа (кредит) оставляется свободное место, где по мере выполнения договора пишется, сколько и когда поставлено». Таким образом, мы можем считать этот документ первым в России, где появились признаки линейного метода учета поступления материалов.

Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводится принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Записи, не оправданные документами, не принимались¹.

В системе учета центральное место приобретает учет запасов на складах, так как снабжение материалами армии, строительства и промышленности строжайше регламентировалось. В военных интендантских складах провиантмейстер (заведующий) вместе с камериром (воинским инспектором) ежемесячно сдавали в штатс-конторколлегию (интендантское управление) ведомость о наличии остатков.

В конце года или в случае возникновения подозрений проводились сплошные инвентаризации, «..дабы подлинное известие иметь о наличном провианте, которой при окончании годового счета в остатке написано: того ради в половине декабря месяца пересматривать и переписывать всякий запас в магазине двум человекам, добрым людям, которых губернатор по своему рассуждению определять будет, и потом надлежит оную роспись, списав трижды, от учрежденных к такому делу закрепить, из которых трех росписей отошлет губернатор первую в камер-коллегию, другую в штатс-контору и третью приложить к счету, которой написан в земскую книгу, и таким подобием, без умедления, подлинно дознаться можно, касались ли рентмейстер и провиантмейстер до казны и магазейна, или по надлежащему они поступали; також и ему губернатору и земскому камериру (надзирателю) свободно, когда за потребно обряшут, или ежели основательное

¹ Гофман Г.А., Капелюш С.М. Очерки развития форм бухгалтерского учета. М.: Финансы. 1966.

какое подозрение имеют, и при других временах года приказать такие росписи учинить, и обретающийся провиант досматривать». Выявленные остатки должны были сверяться с отчетом провиантмейстера.

Принципы документирования соблюдались и на винокуренных казенных заводах, где были введены для материального учета приходно-расходные книги. В них на каждое наименование открывался счет, куда все приобретенные запасы «записывались порознь, равно как их цены и место купли», «чтобы у головы и у целовальников в том, какого воровства и кражи и спору не было и лишнего ни в чем не приписывали».

Огромное развитие учет получает на уральских металлургических заводах. Они были созданы крупнейшим металлургом века В.И. Генниным (1676–1750), голландцем, находящимся на русской службе с 1698 г. Им была разработана законченная система учета на уральских металлургических заводах. Так, учет выработки предусматривал вывешивание у каждой домны табельной доски, на которой отмечалась мастерами выработка готовой продукции, а также количество идущего в переработку сырья. «И в каждую субботу, списав со оных досок таблицами на полулистах, рапортовать ему, мастеру, в припасную контору для записи и с того в приход и расход и лучшего порядка в щетах. А в припасной конторе, те подаваемые от мастера табели содержать особливо книгою, собирая их в столпы». Для учета проработанного времени мастер должен был «...записывать, кто в который день, у какой работы был, а по прошествии месяца оную роспись мастеру или кому приказано будет, заруча, подать ему, управителю, а он должен свидетельствовать, ежели исправно, писать в Сибирской Обербергамт для заплаты денег».

При передаче дел одним мастером (старостой) другому находящиеся на ответственности первого мастера ценности должны были передаваться после инвентаризации. Под инвентаризационной описью расписывался принявший дела мастер.

На государственных металлургических уральских заводах (1735) материальный учет велся в книгах «С» и «Д» (кредит, дебет). Таких книг велось двенадцать – по числу групп материалов. В книгах надо «записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене». Книги должны были быть прошнурованы, листы в них пронумерованы и скреплены печатью.

Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои в производстве возлагалась на управляющих. За несвоевременную подачу заявок на уральских заводах на виновных налагался штраф: «А ежели оных (заявок – Я.С.) на то число подано не будет, то за оное с управителя за всякой умедленной день доправить надлежит по гривне, а с шихтмейстера – по пяти, с подъячих старых, средних и молодых – со всех обще – по пяти ж копеек».

Порядок отпуска и оприходования материалов должен был быть строго документирован: «Без письменного указа ни малой вещи никуда не отпускать и в расход не записывать ни по чьему словесному приказу или требованию под заплатаю тройные цены». Это положение сохранялось и при отпуске материалов своим заводам: «Припасы с одних на другие заводы отпускать по указам, с росписками, и чтобы отповедь письменная была от управителей тех заводов, что получено, и в книги записать за счет тех заводов по цене настоящей". В отношении расходных операций сказано: «...записывать оные по силе регламентов и указав имяно, кому, на какое дело колико числом (количеством) мерою или весом дано, и книги содержать порядочно и чисто так же, как и о приходных показано».

На приходных документах на уральских заводах проставлялся номер страницы приходно-расходной книги.

Имелись на уральских заводах и указания о методике организации архива: «По прошествии года, все дела разобрав, и которые касаются к щету, те переплесть особо от оставших других конторских дел с оберткою в коже, и учиня тому всему ясные описи. И как оные, так и те дела закрепить по листам и касающаяся к щету книги и щетные выписки объявлять во Обербергамте. А кои к щету не касаются, те содержать при конторе и хранить во всякой чистоте, а паче от пожара, дабы оные, такоже приходные и расходные книги не погорели, ибо от того немалая беда произойти может».

Из сказанного видно, что в промышленности учет постепенно начинает складываться в определенную строгую и сложную систему.

При Петре I организация учета была пересмотрена в связи с административными реформами, проведенными в государстве, издано множество различных законодательных актов и инструкций, многие из которых были, очевидно, заимствованы из западной, прежде всего шведской, практики. Эта перестройка преследовала две цели: 1) усиление контроля за сохранностью собственности и 2) увеличение доходов казны¹.

Промышленный учет в петровской России имел огромные достижения. На предприятиях впервые были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. Вместе с тем промышленный учет не знал системы двойной записи, ибо психологически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируются в том измерении, в котором они возникают. Например, куплена бочка водки за 3 руб. Водка приходовалась без всякой связи с деньгами, а кассовый остаток

¹ Гофман Г.А., Капелюш С.М. Указ. соч.

уменьшался на 3 руб., дебет счета Вина – 1 бочка водки, кредит счета Кассы – 3 руб.

Не меньшие достижения были в учете и контроле государственных хозяйств. И может быть, успехи промышленного учета связаны именно с тем, что промышленность была государственной, индустриализация страны и учет в ней были делом надежным, государственным, ибо «идеи иницируются и внедряются сверху». Принуждение становится основным и определяющим фактором экономического и социального прогресса. «Наш народ, – писал Петр I, – яко дети, которые никогда за азбуку не примутся, когда от мастера приневольны не бывают». Успех любой работы невозможен без строжайшего учета и контроля «за мерой труда и потребления», а средства этого контроля – доносы для выявления виновных, для устрашения слабых духом и удержания их от соблазна. К доносам прямым – отношение было положительное, к анонимным (подметным письмам) – двойственное, внешнее неодобрение и внутреннее поощрение.

Вот отрывок из специального указа Петра I о подметных письмах: «Понеже многие являются подметные письма, в которых большая часть воровских и раскольничьих вымышлений, которыми под видом добродетели яд свой изливают, того ради повелевается всем, кто какое письмо подымет, тот бы отнюдь не доносил о нем, ниже чел, ни распечатывал, но, объявляя посторонним свидетелям, жгли на том месте, где подымет. Ибо и недавно некто подкинул письмо, якобы о нужном деле, в котором пишет, ежели годно, то он явится, почему не токмо позволено оному явиться, но и денег в фонаре пятьсот рублей было поставлено, и более недели стояли, но никто не явился. А ежели кто сумнился о том, что, ежели явится, тот бедствовать будет, то не истинно, ибо не может никто доказать, которому бы доносителю какое наказание или озлобление было, а милость многим явно показана, а именно, Лариому Елизарьеву, Григорию Силину за донос на Цыклера и Саковнина и других их единомышленников, також Михаилу Феоктистову, Дмитрию Мельнову за донос на Шакловитого и прочим им подобным, которые доносили сами, какая великая милость показана, о том всем ведомо». Доносы поощряются специальными людьми – фискалами. Они должны были обеспечить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально: «...дабы земской фискал в своем чине прилежнее и вернее себя мог вести и поступать: того для его царское величество чрез сие милостиво повелевает, что он третью часть от всех штрафных денег, которые он чрез свой собственный труд и изыскание и в правах основанными доношении за похищение его царского величества доходов, или за другие дела положенные штрафные деньги во всей губернии сделал, получать имеет, а ежели не он проводывал, но то дело от другого кого донесено, то тот доноситель того дела, буде похочет, ту третью часть получить имеет: однакож надлежит земскому фискалу, по должности своего чина, оное дело производить, и прилежно осмотреть, в

чем возможно тому постороннему доносителю верить, и тако то доношение доказано быть может».

Но и ответственность у служащих Российской империи была немалая: «...кто по дружбе, или по вражде, или из взятков, или других намерений что пренебрежет, которое ему чинить надлежало, таковым за преступление как вышним, так и нижним надлежит чинить смертная казнь, или вечная на галеру ссылка с вырезыванием ноздрей и отнятием всего имения, ежели же кто меньшее преступление учинит, как выше писано, таковым за преступление наказания чинить ссылкой на галеру временную, со отнятием всего или части имения, или лишением чина и тяжким штрафом (ежели впервые) по силе прегрешения». Но великий преобразователь России понимал, что одними казнями человека заставить работать трудно, нужно и бережное отношение к тем, кто удержался от «взятков». Так, служащие в государственных коллегиях, как предписывал Генеральный регламент 1720 г., имели «среди лета купно с канцеляриями и конторами отдохновения от трудов, и притом свободу на четыре недели в маестности свои ехать летним увеселениям забовляться»¹.

§ 3. Русская форма счетоводства по Ф.В. Езерскому

Федор Венедиктович Езерский (1836–1916) – русский экономист, представитель русской бухгалтерской мысли (крупный теоретик и практик бухгалтерского дела). За всю свою жизнь издал более 110 отдельных книг, учебников, брошюр, пособий по бухгалтерскому учету. Главным его изобретением является создание совершенно новой и достаточно оригинальной формы бухгалтерского учета – т.н. «тройной» русской. Общеизвестным является тот факт, что традиционный бухгалтерский учет не в состоянии представить информацию о финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта (товарищества, как практически везде писал Федор Венедиктович) в любой момент времени. Такой результат, возможно, получить только после составления баланса. В то же время, необходимо учитывать то, что между отчетной датой по балансу и датой его составления проходит определенное время (от нескольких дней при квартальном, до нескольких месяцев при годовом). Таким образом, говорить об оперативности информации о финансовых результатах не приходится.

«Русский Колумб» (как многие авторы называют Федора Венедиктовича) пытался решить задачу по отслеживанию в реальном масштабе времени успешности работы предприятия. Езерский отмечал, что учет призван отражать результаты коммерческой деятельности день за днем, как бы показывая сотрудникам проделанный ими путь за каждый отдельный пе-

¹ Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. / Н.П. Кондраков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2009.

риод работы. Во время своих изысканий он пришел к необходимости создания новой формы бухгалтерского учета, которая обеспечивала бы способность подсчитывать прибыль после каждой хозяйственной операции. Основные идеи новой формы Езерский выработал уже к концу 60-х гг. XIX в., а в 1870 г. в Дрездене издал книгу под названием «Первый публичный опыт новой системы». Главный же свой труд под названием «Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности тройной системы» Езерский выпускает в 1876 г. В этих книгах он изложил основные принципы «тройной русской бухгалтерии», которые заключались в следующем: Федор Венедиктович указывал на то, что бухгалтерский учет искусственно разделен на аналитический (живой) и синтетический (мертвый). Все факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия изначально отражаются в «живом» учете, а затем обобщаются в «мертвом». При этом, ошибки, допущенные в аналитическом учете, невозможно выявить, анализируя синтетическую отчетность: «Дело в том, что самое живое дело учитывается по книгам вспомогательным, а ревизия ведется по главным... первые книги служат, так сказать, только для парада: пиши в них верно, пиши в них неверно, все равно – баланс получится...». Езерский действительно знает, как проходят проверки, поскольку сразу же после окончания уездного училища в 1855 г. поступает на службу в Военное министерство (в этом же году он выпускает свой первый труд «Расчет провианта, приварочных денег и фуража по всем домам от 1 до 1 000 000 числа людей и лошадей»), а чуть позже переходит на службу в судебные учреждения и занимается экспертизой бухгалтерского учета и отчетности (отмечен несколькими правительственными наградами). критике подвергается сама идея двойной бухгалтерии: «Двойной системе нельзя дать другого характера, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но правдиво». Федор Венедиктович отрицал само наличие таких понятий как дебет и кредит, объявляя их зловредным изобретением врагов человечества, в нормальной бухгалтерии их нет и не должно быть, ибо в жизни бывают только приход и расход и ничего больше (из-за несовершенства терминологии убыток (дебет) называют приходом, а прибыль (кредит) – расходом). Таким образом, вместо записи «дебет – кредит» вводилась запись «приход – расход», а такие понятия, как «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность» предлагалось отменить вовсе. Кроме того, стоит отметить, что Езерский был противником иностранных заимствований в бухгалтерской терминологии, считая, что такие заимствования позволяют иностранцам оттеснить русских людей от доходных мест конторщиков и счетоводов. В своей книге «Обрусение счетоводного языка» он предлагал произвести следующие замены терминов: бухгалтерия – счетоводство; бухгалтер – счетовод; активы – средства; пассивы – погашения; дебет – приход; кредит – расход; сальдо – остаток; дебиторы – заборщики;

кредиторы – доверители; ремессы – векселя к получению; тратты – векселя к погашению и т. д.; «Русский Колумб» вводил в систему бухгалтерского учета всего лишь 3 счета: «Ценности», «Касса» и «Капитал», мотивируя это тем, что в учете введено много подставных счетов, а совпадение итогов в регистрах традиционной бухгалтерии дает бухгалтеру иллюзию безошибочности. Бухгалтерские же записи (проводки) Федор Венедиктович предлагал строить иначе («Двойная система замазывала глаза этим дебетом и кредитом и подставными счетами» – говорил он): Если в традиционной бухгалтерии приход товара отражается записью Дебет «Товар» / Кредит «Поставщики» (увеличение актива – поступление средств / увеличение пассива – образование кредиторской задолженности); то в форме счетоводства по Езерскому должна быть произведена следующая запись: Приход «Ценности» / Приход «Капитал» (увеличение средств / увеличение капитала). Пояснение к такой записи Федор Венедиктович давал следующее: «В традиционном случае создается абсурдное положение, будто мы ведем учет за поставщика и отражаем уменьшение у него ценностей, а нам до его учета дела нет. В наших же делах происходит увеличение кредиторской задолженности. И, следовательно, имеют место два прихода: увеличение товарной массы и увеличение долгов», все факты финансово-хозяйственной деятельности предприятия из первичных документов переносятся в Журнал (Книгу учетов). По сути, «тройная» бухгалтерия представляет собой частный вариант двойной. Отличие заключается в том, что результат отражается после каждой операции. Вот как про это говорил сам Езерский: «Просматривая эти две графы [графы капитала], всякий хозяин, присяжный заседатель, адвокат, словом, не специалист, увидит, на чем им понесен убыток и на чем получена прибыль» Из Журнала (Книги учета) данные переносятся в Отчет (бухгалтерский регистр, заменяющий баланс). Таким образом, «тройной» русская форма счетоводства называется потому, что: предполагает три параллели: запись (хронологическая), учеты (систематические), отчет (сводный); регистрация фактов финансово-хозяйственной деятельности предприятия ведется по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток (является трехкупоночной); при регистрации используются три вида документов: первичные, Журнал (Книга учета), Отчет (является трехэтажной); в учете используются три счета: «Ценности», «Касса» и «Капитал» (является трехколонной). Кроме того, стоит отметить, что Езерский предлагал: использовать только покупные цены и оценку по себестоимости; использовать счета наценки (торговой скидки), нахождение реализованной торговой наценки по среднему проценту; проводить последовательную и постоянную инвентаризацию (например, сегодня проверяется наличие одних ценностей, завтра – других, в послезавтра – третьих); определять нахождение «мертвой точки» (точки безубыточности): «Я печатаю книгу. Я продаю первые экземпляры; это не есть еще моя прибыль; это есть покрытие моей стоимости. Значит, прибы-

ли и убытки отвалятся как листок с чайного дерева, только тог», – говорил он; использовать 19 признаков верности – совпадение контрольных сумм в учете. Езерский говорил по этому поводу следующее: «Таким образом, является 19 признаков верности, по которым безошибочно можно судить о верности счетоводства, как в его частях, так и в целом, не прибегая при этом ни к корректурному сличению, ни к утомительной и открытой в свою очередь для ошибок проверке всех статей. В богатстве признаков верности заключается существеннейшее преимущество предлагаемой системы перед системами до сих пор известными». К основным из этих признаков верности можно отнести: сверка остатков по счетам «Ценности» и «Касса» с общим итогом; сверка остатков в Журнале (Книгу учета) с фактическим наличием по счетам «Ценности» и «Касса»; при инвентаризации по каждому отдельному счету должно быть достигнуто равенство учетных остатков и фактических. Для продвижения своей идеей Федор Венедиктович делает все возможное. Так, собрав собственную библиотеку по бухгалтерскому делу, он открывает курсы в Санкт-Петербурге и Москве, привлекая к ним молодежь и женщин. Езерский постоянно подчеркивал, что женщина в бухгалтерии является настоящим кладом для хозяина по своей добросовестности и исполнительности, а там, где требуется усидчивость, «она всегда окупит свое жалование той пользой, которую принесет делу точность и аккуратность, свойственная женскому труду». На бухгалтерских курсах Езерского было пять обязательных дисциплин: счетоводство (по разным системам и с учетом разных производств); коммерческая корреспонденция; коммерческая арифметика; коммерческие финансовые вычисления; торговый устав. Слушателям курсов помогали с дальнейшим трудоустройством. Курсы «Русского Колумба» окончили многие известные люди, в том числе философ Николай Онуфриевич Лосский и финансист Антоний Иосифович Буковецкий.

Помимо курсов, Федор Венедиктович Езерский выступал со своими лекциями в Императорском Русском техническом обществе, Московском политехническом институте и т. д. Кроме того, он создает общество бухгалтеров под названием «Артель счетоводов» и предлагает возглавить его министру финансов Сергею Юльевичу Витте. В 1889 г. начинается выпуск журнала «Счетовод», в котором затрагиваются такие вопросы, как разработка нормативных документов, проработка методов субедно-счетоводной экспертизы, учет в бюджетной сфере, необходимость формирования присяжных счетоводов по английскому образцу. С 1 октября 1889 г. «Счетовод» преобразован в «Практическую жизнь». С 1893 г. издание поступает в собственность Общества счетоводов и с 1896 г. выходит под названием «Журнал Общества Счетоводов». В 1911 г. Федор Венедиктович возобновляет выпуск журнала «Счетовод», в котором активно осуществляет пропаганду и популяризацию «тройной» русской формы счетоводства.

Пиком карьеры Езерского можно считать его участие в Международном конгрессе бухгалтеров, проходившем в 1912 г. в Шарлеруа (Бельгия). Именно тогда «тройная» форма счетоводства получила действительно всемирную известность и, по итогам конгресса, была рекомендована видными представителями академического сообщества к изучению и применению наряду с логисмографией Джузеппе Чербони и статмографией Эмануэля Пизани, а сам автор был отмечен множеством наград, как в Российской империи, так и в США, Великобритании, Бельгии, Франции¹.

§ 4. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации на современном этапе

Основопологающим документом является Федеральный Закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О Бухгалтерском учете». В нем раскрываются общие методологические подходы к бухгалтерскому учету, основные требования к его ведению, прежде всего в части составления первичной учетной документации, учетных регистров, оценки имущества и обязательств, их инвентаризации, регламентация бухгалтерской отчетности и определена ответственность за нарушение действующего законодательства по бухгалтерскому учету.

Данным Законом закреплены ранее изданные нормативные акты первого уровня по регулированию бухгалтерского учета – законы, указы Президента и постановления Правительства. К ним относятся Гражданский кодекс РФ (ГК РФ), Налоговый кодекс РФ (НК РФ), Трудовой кодекс РФ (ТК РФ), настоящий Закон и т. д.

В ГК РФ закреплены важнейшие нормы ведения учета в организациях. НК РФ содержит материальные и процессуальные нормы, регламентирующие налогообложение в целом, регулируется основы взимания налогов, права и обязанности налогоплательщиков, структура и правовой статус налоговых органов, процедуры исчисления и уплаты налогов, порядок контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, обжалование действий и решений налоговых органов и их должностных лиц, ответственность за нарушения налогового законодательства.

КоАП РФ определяет административную ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

¹ Новиков И. В. Русская форма счетоводства по Ф.В. Езерскому // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы Междунар. науч. конф. (г. Санкт-Петербург, апрель 2012 г.). СПб.: Реноме, 2012. С. 8–11. URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/15/1965/> (дата обращения: 12.10.2019).

Целями ТК РФ являются создание необходимых правовых условий для достижения оптимального согласования интересов сторон трудовых отношений, интересов государства, а также правовое регулирование трудовых отношений и иных отношений.

Особое место в системе нормативно-правового регулирования занимает Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, который определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами, а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации.

Основная цель ПБУ заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, достижении единообразного содержания терминологии учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. ПБУ, так же как и документы первого уровня, носят строго обязательный характер.¹

К третьей группе относятся методические указания по ведению бухгалтерского учета, инструкции, рекомендации и т.д.

Одним из главных документов данного уровня является План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, которая устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

К четвертой группе относятся так называемые рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах. Основными рабочими документами предприятия являются:

1. Документ по учетной политике предприятия;
2. Утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
3. Графики документооборота;
4. Утвержденный руководителем План счетов бухгалтерского учета;
5. Утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

То есть, на данном уровне существующие правила ведения бухгалтерского (финансового) учета как бы проецируются на конкретное предприятие с учетом его особенностей. Но здесь необходимо отметить, что большинство предприятий ограничиваются разработкой приказа по учет-

¹ Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Вузовский учебник, 2014(2011).

ной политике, что является грубым нарушением порядка ведения бухгалтерского учета.

6 декабря 2011 года

№ 402-ФЗ

**РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ
ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН
О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

Статья 1. Цели и предмет настоящего Федерального закона

1. Целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

2. 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.

Статья 2. Сфера действия настоящего Федерального закона

1. Действие настоящего Федерального закона распространяется на следующих лиц (далее - экономические субъекты):

- 1) коммерческие и некоммерческие организации;
- 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами; (в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ).
- 3) Центральный банк Российской Федерации;
- 4) индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой (далее - лица, занимающиеся частной практикой);
- 5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

2. Настоящий Федеральный закон применяется с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации при ведении бюджетного учета нефинансовых и финансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении, представлении, рассмотрении и утверждении

бюджетной отчетности. Положения настоящего Федерального закона, установленные в отношении организаций бюджетной сферы, распространяются на иные организации в части осуществляемых ими в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации полномочий по ведению бюджетного учета и (или) составлению и представлению бюджетной отчетности (в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ).

3. Настоящий Федеральный закон применяется при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.

4. Настоящий Федеральный закон применяется при ведении бухгалтерского учета в процессе выполнения соглашения о разделе продукции, если иное не установлено Федеральным законом от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

5. Настоящий Федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей, отчетности, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, а также отчетности для иных целей, если законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним правилами составления такой отчетности не предусматривается применение настоящего Федерального закона.

Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

1) 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 настоящим Федеральным законом;

2) уполномоченный федеральный орган – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

3) стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета;

4) международный стандарт – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта;

5) план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета;

6) отчетный период – период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;

7) руководитель экономического субъекта - лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;

8) 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;

9) организации бюджетной сферы - государственные (муниципальные) учреждения, государственные органы, органы местного самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами

(в ред. Федеральных законов от 23.05.2016 № 149-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

Статья 4. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

Глава 2. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Статья 5. Объекты бухгалтерского учета

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

1) факты хозяйственной жизни;

2) активы;

3) обязательства;

4) источники финансирования его деятельности;

5) доходы;

6) расходы;

7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета

1. Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено настоящим Федеральным законом.

2. Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом могут не вести:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

(п. 1 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ)

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

3. Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять, если иное не установлено настоящей статьей, следующие экономические субъекты:

(в ред. Федерального закона от 04.11.2014 № 344-ФЗ)

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;

(п. 2 в ред. Федерального закона от 04.11.2014 № 344-ФЗ)

3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

(часть 4 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 N 292-ФЗ)

5. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- 4) микрофинансовые организации;
- 5) организации бюджетной сферы;

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

б) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 статьи 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

(часть 5 введена Федеральным законом от 04.11.2014 № 344-ФЗ)

Статья 7. Организация ведения бухгалтерского учета

1. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта, за исключением случаев, если иное установлено бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные настоящим Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

3. 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, если иное не предусмотрено настоящей частью. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. 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, за исключением экономических субъектов, указанных в части 5 статьи 6 настоящего Федерального закона, может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

(в ред. Федеральных законов от 28.12.2013 № 425-ФЗ, от 04.11.2014 № 344-ФЗ)

3.1. Порядок передачи полномочий по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями бюджетной сферы устанавливается бюджетным законодательством Российской Федерации.

(часть 3.1 введена Федеральным законом от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

4. В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в организациях бюджетной сферы, составляющих консолидированную (сводную) бюджетную отчетность, консолидированную отчетность государственных (муниципальных) учреждений, главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

(в ред. Федеральных законов от 23.07.2013 № 251-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1) иметь высшее образование;

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ)

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;

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ)

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

5. Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

6. Физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать требованиям, установленным ч. 4 настоящей статьи. Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям, установленным ч. 4 настоящей статьи, с которым заключен трудовой договор.

7. Главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер не-кредитной финансовой организации должны отвечать требованиям, установленным Центральным банком Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ)

8. В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, 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 или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, 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.

Статья 8. Учетная политика

1. Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

2. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

3. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

4. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

5. Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

6. Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

1) изменения требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

7. В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Статья 9. Первичные учетные документы

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

2. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 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 (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

3. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Требования в письменной форме главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, представления документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтер-

ского учета, либо лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, обязательны для всех работников экономического субъекта.

(в ред. Федеральных законов от 21.12.2013 № 357-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

4. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций бюджетной сферы устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федеральных законов от 21.12.2013 № 357-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

5. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

6. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

7. 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.

8. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Статья 10. Регистры бухгалтерского учета

1. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

2. Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Для целей настоящего Федерального закона под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого

объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

(часть 2 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

3. Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

4. 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.

5. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций бюджетной сферы устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

6. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

7. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

8. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного ре-

гистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Статья 11. Инвентаризация активов и обязательств

1. Активы и обязательства подлежат инвентаризации.

2. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

3. Случай, 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.

4. 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.

Статья 12. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета

1. Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению.

2. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации.

3. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

Статья 13. Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. 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. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными

законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления.

(часть 4 в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ)

5. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период, менее отчетного года.

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

7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

7.1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление бухгалтерской (финансовой) отчетности другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в виде электронного документа.

(часть 7.1 введена Федеральным законом от 28.11.2018 № 444-ФЗ)

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта.

(в ред. Федерального закона от 28.11.2018 № 444-ФЗ)

9. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. В случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

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

(часть 10 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

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

12. Правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами.

Статья 14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

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

3. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

5. 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)».

Статья 15. Отчетный период, отчетная дата

1. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

2. Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом и (или) федеральными стандартами.

3. В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, организации бюджетной сферы, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно. Первым отчетным годом вновь созданной организации бюджетной сферы является период с даты ее создания по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом и (или) федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

4. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

5. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

6. Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Статья 16. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица

1. Последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация последнего из возникших юридических лиц, до даты такой государственной регистрации.

2. При реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена запись в Единый государственный реестр юридических лиц о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения.

3. Реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

4. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

5. Первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций бюджетной сферы, является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно, если иное не установлено федеральными стандартами.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

6. Возникшее в результате реорганизации юридическое лицо, за исключением организаций бюджетной сферы, должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, если иное не установлено федеральными стандартами.

7. Первая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта (разделительного баланса) и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации возникших в результате реорганизации юридических лиц, за исключением организаций бюджетной сферы (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

8. Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации бюджетной сферы, возникшей в результате реорганизации, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

Статья 17. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица

1. Отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи.

2. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом.

3. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

4. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

4.1. Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации бюджетной сферы при ее ликвидации (упразднении) устанавливается уполномоченным федеральным органом.

(часть 4.1 введена Федеральным законом от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

Статья 18. Обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций бюджетной сферы

и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. При представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

3. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторскими заключениями составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен, а также случаев и лиц, установленных Правительством Российской Федерации.

(в ред. Федеральных законов от 21.12.2013 № 357-ФЗ, от 31.12.2017 № 481-ФЗ)

4. Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторским заключением, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими федеральными законами) государственным информационным ресурсом, предусмотренным частью 3 настоящей статьи, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по формированию официальной статистической информации о социальных, экономических, демографических, экологических и других общественных процессах в Российской Федерации.

(в ред. Федеральных законов от 21.12.2013 № 357-ФЗ, от 29.07.2018 № 272-ФЗ)

Статья 19. Внутренний контроль

1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

3. Порядок организации и осуществления организациями бюджетной сферы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни

устанавливается с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации о внутреннем финансовом контроле.

(часть 3 введена Федеральным законом от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

Глава 3. РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья 20. Принципы регулирования бухгалтерского учета

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

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 в соответствии с настоящим Федеральным законом;

(п. 3 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ)

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.

Статья 21. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании - федеральные стандарты);

2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании - отраслевые стандарты);

3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, предусмотренные частью 6 настоящей статьи;

4) рекомендации в области бухгалтерского учета;

5) стандарты экономического субъекта.

(часть 1 в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

2.1. Федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъек-

тов, за исключением организаций бюджетной сферы. Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов устанавливают минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для организаций бюджетной сферы.

(часть 2.1 введена Федеральным законом от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

3. 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 планов счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и некредитных финансовых организаций и порядка их применения;

(п. 5 в ред. Федерального закона от 18.07.2017 № 160-ФЗ)

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 в соответствии с настоящим Федеральным законом.

(в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ)

4. Федеральные стандарты могут устанавливать требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

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

6. Планы счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и некредитных финансовых организаций и порядок их применения, порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных объектов бухгалтерского учета и группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций и некредитных финансовых организаций, формы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций и некредитных финансовых организаций устанавливаются нормативными актами Центрального банка Российской Федерации.

(ч. 6 в ред. Федерального закона от 18.07.2017 № 160-ФЗ)

7. 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.

8. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

9. Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

10. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

11. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

12. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

13. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

14. 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.

15. Федеральные и отраслевые стандарты и предусмотренные частью 6 настоящей статьи нормативные акты Центрального банка Российской Федерации не должны противоречить настоящему Федеральному закону. Отраслевые стандарты и предусмотренные частью 6 настоящей статьи нормативные акты Центрального банка Российской Федерации не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным, отраслевым стандартам и предусмотренным частью 6 настоящей статьи нормативным актам Центрального банка Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 18.07.2017 № 160-ФЗ)

16. Федеральные и отраслевые стандарты, а также программы разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений настоящего Федерального закона.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

17. 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)».

Статья 22. Субъекты регулирования бухгалтерского учета

1. Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации.

2. 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 и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее – субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Статья 23. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета

1. Уполномоченный федеральный орган:

1) утверждает программы разработки федеральных стандартов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом;
(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;

5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;

6) представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

2. Центральный банк Российской Федерации в пределах его компетенции:

1) разрабатывает, утверждает отраслевые стандарты и предусмотренные частью 6 статьи 21 настоящего Федерального закона нормативные акты Центрального банка Российской Федерации и обобщает практику применения указанных стандартов и нормативных актов;

(п. 1 в ред. Федерального закона от 18.07.2017 № 160-ФЗ)

2) участвует в подготовке и согласовывает программы разработки федеральных стандартов;

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

Статья 24. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом:

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

2) участвует в подготовке программ разработки федеральных стандартов;

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

- 3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;
- 5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;
- 7) участвует в разработке международных стандартов.

Статья 25. Совет по стандартам бухгалтерского учета

1. Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и отраслевых стандартов бухгалтерского учета при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета.

(в ред. Федеральных законов от 23.07.2013 № 251-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

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

(в ред. Федеральных законов от 23.07.2013 № 251-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

- 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 стандартов бухгалтерского учета и отраслевых стандартов бухгалтерского учета.

(в ред. Федеральных законов от 23.07.2013 № 251-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

3 - 4. Утратили силу с 1 сентября 2013 года. – Федеральный закон от 23.07.2013 № 251-ФЗ.

5. 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.

6. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается руководителем уполномоченного федерального органа. Предложения о кандидатах в члены совета по стандартам бухгалтерского учета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа, вносятся в уполномоченный федеральный орган субъектами негосударственного ре-

гулирования бухгалтерского учета, Центральным банком Российской Федерации, научными организациями и высшими учебными заведениями.

7. Кандидаты в члены совета по стандартам бухгалтерского учета должны иметь высшее образование, безупречную деловую (профессиональную) репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере финансов, бухгалтерского учета или аудита.

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ)

8. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета избирается на первом заседании совета из представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, входящих в его состав. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета имеет не менее двух заместителей.

9. Секретарем совета по стандартам бухгалтерского учета является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

10. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета созываются его председателем, а при отсутствии председателя уполномоченным на то заместителем председателя по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета по стандартам бухгалтерского учета.

11. Решения совета по стандартам бухгалтерского учета принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

12. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета являются открытыми.

13. Информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета должна быть открытой и общедоступной.

14. Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается этим советом самостоятельно на первом заседании.

Статья 25.1. Совет по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов

(введена Федеральным законом от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1. Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов и отраслевых стандартов бухгалтерского учета государственных финансов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов.

2. Совет по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов проводит экспертизу проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов и отраслевых стандартов бухгалтерского учета государственных финансов на предмет:

1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете и бюджетному законодательству Российской Федерации;

2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций бюджетной сферы, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету для организаций бюджетной сферы;

4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета государственных финансов.

3. В состав совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов входят:

1) пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета, из которых не менее трех являются представителями уполномоченного федерального органа;

2) двенадцать представителей финансовых органов субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, органов государственного финансового контроля, организаций бюджетной сферы и научной общественности, из которых не менее трех членов совета подлежат ротации один раз в три года.

4. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов утверждается руководителем уполномоченного федерального органа. Предложения о кандидатах в члены совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов, за исключением представителей уполномоченного федерального органа, вносятся в уполномоченный федеральный орган Центральным банком Российской Федерации, финансовыми органами субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, органами государственного финансового контроля и организациями бюджетной сферы.

5. Кандидаты в члены совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов должны иметь высшее образование, безупречную деловую (профессиональную) репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере государственного управления и финансов, бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и (или) аудита.

6. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов и его заместитель назначаются руководителем уполномоченного федерального органа.

7. Секретарем совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

8. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов созываются его председателем, а при отсутствии председателя его заместителем по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание считается правомочным, если на нем присутству-

ют не менее двух третей членов совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов.

9. Решения совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

10. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов являются открытыми.

11. Информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов должна быть открытой и общедоступной.

12. Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов утверждается советом на первом заседании.

Статья 26. Программы разработки федеральных стандартов

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1. Федеральные стандарты бухгалтерского учета разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета. Федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании - программы разработки федеральных стандартов).

2. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета вносят предложения, касающиеся программ разработки федеральных стандартов, в уполномоченный федеральный орган.

3. Уполномоченный федеральный орган утверждает программы разработки федеральных стандартов по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

4. Программы разработки федеральных стандартов при необходимости уточняются в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

5. Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность программ разработки федеральных стандартов для Центрального банка Российской Федерации, субъектов негосударственного регулирования и иных заинтересованных лиц (далее – заинтересованные лица) в целях ознакомления.

6. Правила подготовки и уточнения программ разработки федеральных стандартов утверждаются уполномоченным федеральным органом.

Статья 27. Разработка и утверждение федеральных стандартов

1. Разработчиком федерального стандарта (далее – разработчик) может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом. (в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. Уведомление о разработке федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (далее – сеть «Интернет»). В случае, если разработчиком федерального стандарта является уполномоченный федеральный орган, уведомление о разработке федерального стандарта и уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта размещаются на официальном сайте уполномоченного федерального органа в сети «Интернет». (в ред. Федеральных законов от 21.12.2013 № 357-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

3. Не позднее 10 рабочих дней после дня размещения на официальном сайте разработчика в сети «Интернет» уведомления о разработке федерального стандарта разработчик размещает его на своем официальном сайте в сети «Интернет». Проект федерального стандарта, размещенный на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должен быть доступен для ознакомления без взимания платы. Разработчик обязан по требованию заинтересованного лица предоставить ему копию проекта федерального стандарта на бумажном носителе. Плата, взимаемая разработчиком за предоставление указанной копии на бумажном носителе, не может превышать затраты на ее изготовление и пересылку. Плата за предоставление указанной копии органам государственного регулирования бухгалтерского учета и субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взимается. (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

4. Со дня размещения проекта федерального стандарта на официальном сайте разработчика в сети «Интернет» разработчик проводит публичное обсуждение проекта федерального стандарта. Срок публичного обсуждения проекта федерального стандарта не может быть менее трех месяцев со дня размещения указанного проекта на официальном сайте разработчика в сети «Интернет». Уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети «Интернет». (ч. 4 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

5. В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик:

1) принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. Разработчик не может отказать в приеме замечаний в письменной форме;

2) проводит обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

3) составляет перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения;

4) дорабатывает проект федерального стандарта с учетом полученных в письменной форме замечаний.

6. Разработчик обязан сохранять полученные в письменной форме замечания до утверждения федерального стандарта и представлять их в уполномоченный федеральный орган по его запросу.

7. Доработанный проект федерального стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц разработчик размещает на своем официальном сайте в сети «Интернет» не позднее 10 рабочих дней со дня размещения на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети «Интернет» уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта. Указанные документы, размещенные на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должны быть доступны для ознакомления без взимания платы.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

8. Утратил силу с 1 января 2014 года. – Федеральный закон от 21.12.2013 № 357-ФЗ.

9. Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

10. Совет по стандартам бухгалтерского учета готовит в срок не более двух месяцев со дня представления разработчиком проекта федерального стандарта мотивированное предложение о принятии такого проекта к утверждению или об отклонении его на основании указанных в ч. 9 настоящей статьи документов и с учетом результатов экспертизы. Такое предложение вместе с указанными в части 9 настоящей статьи документами и результатами экспертизы направляется в уполномоченный федеральный орган. Совет по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов в срок не более чем через два месяца со дня представления на экспертизу проекта федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов готовит мотивированное предложение о принятии данного проекта к утверждению и (или) предложения о его корректировке с учетом результатов экспертизы. Такие предложения вместе с указанными в части 9 настоящей статьи документами и результатами экспертизы направляются в уполномоченный федеральный орган.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

11. Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета, в срок не более чем через один месяц принимает проект федерального стандарта бухгалтерского учета к утверждению или отклоняет его. Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов, в срок не более чем через один месяц принимает проект федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов к утверждению или дорабатывает его. Проект федерального стандарта, принятый к утверждению, в установленном порядке подготавливается и утверждается уполномоченным федеральным органом.

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

12. Проект федерального стандарта, предлагаемый советом по стандартам бухгалтерского учета к принятию, может быть отклонен в случае, если он не соответствует законодательству Российской Федерации.

13. В случае, если проект федерального стандарта отклонен, мотивированное решение уполномоченного федерального органа с приложением указанных в ч. 9 настоящей статьи документов в срок не более 10 рабочих дней после дня принятия такого решения направляется разработчику проекта федерального стандарта.

14. Внесение изменений в федеральный стандарт или его отмена осуществляются в порядке, установленном настоящей статьей. Внесение изменений в федеральный стандарт, обусловленных изменением законодательства Российской Федерации, может быть осуществлено по инициативе уполномоченного федерального органа.

15. Экспертиза проекта отраслевого стандарта бухгалтерского учета проводится советом по стандартам бухгалтерского учета. Экспертиза проекта отраслевого стандарта бухгалтерского учета государственных финансов проводится советом по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов. Экспертиза проектов отраслевых стандартов проводится в порядке, установленном для проведения экспертизы федеральных стандартов ч. 9–13 настоящей статьи.

(часть 15 введена Федеральным законом от 04.11.2014 № 344-ФЗ; в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

Статья 28. Разработка федеральных стандартов уполномоченным федеральным органом

1. Уполномоченный федеральный орган разрабатывает:

(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1) федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;

(п. 1 в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2) федеральные стандарты бухгалтерского учета в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не

принимает на себя обязательства по разработке федерального стандарта бухгалтерского учета, предусмотренного утвержденной программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета.
(в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. Разработка федерального стандарта уполномоченным федеральным органом осуществляется в порядке, установленном ст. 27 настоящего Федерального закона.

Глава 4. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 29. Хранение документов бухгалтерского учета

1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

(в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ)

2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

3. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

4. При смене руководителя организации должна обеспечиваться передача документов бухгалтерского учета организации. Порядок передачи документов бухгалтерского учета определяется организацией самостоятельно.

(часть 4 введена Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ)

Статья 30. Особенности применения настоящего Федерального закона

1. До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных настоящим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченным федеральным органом и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу настоящего Федерального закона. До утверждения федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных настоящим Федеральным законом, уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации вправе вносить изменения, в том числе обусловленные изменением законодательства Российской Федерации, в правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные ими до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

(в ред. Федеральных законов от 04.11.2014 № 344-ФЗ, от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

1.1. Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации в период с 1 октября 1998 года до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, признаются для целей настоящего Федерального закона федеральными стандартами бухгалтерского учета. При этом в отношении указанных положений не применяется установленное вторым предложением ч. 15 ст. 21 настоящего Федерального закона требование о том, что отраслевые стандарты и предусмотренные ч. 6 ст. 21 настоящего Федерального закона нормативные акты Центрального банка Российской Федерации не должны противоречить федеральным стандартам.

(ч. 1.1 введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 160-ФЗ; в ред. Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ)

2. Положения ч. 4 и 6 ст. 7 настоящего Федерального закона не применяются в отношении лиц, на которых по состоянию на день вступления в силу настоящего Федерального закона возложено ведение бухгалтерского учета.

3. Положение части 2 статьи 15 настоящего Федерального закона не применяется при изменении типа государственного (муниципального) учреждения.

Статья 31. О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации

Признать утратившими силу:

1) Федеральный закон от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 48, ст. 5369);

2) Федеральный закон от 23 июля 1998 года № 123-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 30, ст. 3619);

3) Федеральный закон от 28 марта 2002 года N 32-ФЗ «О внесении изменения и дополнения в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, № 13, ст. 1179);

4) ст. 9 Федерального закона от 31 декабря 2002 года № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 1, ст. 2);

5) ст. 3 Федерального закона от 31 декабря 2002 года № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в гл. 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 1, ст. 6);

6) п. 7 ст. 2 Федерального закона от 10 января 2003 года № 8-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О занятости населения в Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам финансирования мероприятий по содействию занятости населения» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 2, ст. 160);

7) ст. 23 Федерального закона от 30 июня 2003 года № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 27, ст. 2700);

8) ст. 2 Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635);

9) ст. 32 Федерального закона от 23 ноября 2009 года № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, N 48, ст. 5711);

10) ст. 12 Федерального закона от 8 мая 2010 года № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 19, ст. 2291);

11) Федеральный закон от 27 июля 2010 года № 209-ФЗ «О внесении изменения в статью 16 Федерального закона "О бухгалтерском учете"» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, N 31, ст. 4178);

12) ст. 4 Федерального закона от 28 сентября 2010 года № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре "Сколково"» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 40, ст. 4969).

Статья 32. Вступление в силу настоящего Федерального закона
Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2013 года.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Утвержден приказом
Минфина России
от 31 октября 2000 г. № 94н

<u>Раздел I.</u>	<u>Внеоборотные активы</u>	<u>Счета 01-09</u>
<u>Раздел II.</u>	<u>Производственные запасы</u>	<u>Счета 10-19</u>
<u>Раздел III.</u>	<u>Затраты на производство</u>	<u>Счета 20-39</u>
<u>Раздел IV.</u>	<u>Готовая продукция и товары</u>	<u>Счета 40-49</u>
<u>Раздел V.</u>	<u>Денежные средства</u>	<u>Счета 50-59</u>
<u>Раздел VI.</u>	<u>Расчеты</u>	<u>Счета 60-79</u>
<u>Раздел VII.</u>	<u>Капитал</u>	<u>Счета 80-89</u>
<u>Раздел VIII.</u>	<u>Финансовые результаты</u>	<u>Счета 90-99</u>
<u>Забаланс</u>	<u>Забалансовые счета</u>	<u>Счета 001-011</u>

1. План счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование Субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы		
<u>Основные средства</u>	01	По видам основных средств Выбытие основных средств
<u>Амортизация основных средств</u>	02	
<u>Доходные вложения в материальные ценности</u>	03	По видам материальных ценностей
<u>Нематериальные активы</u>	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
<u>Амортизация нематериальных активов</u>	05	
.....	06	
<u>Оборудование к установке</u>	07	
<u>Вложения во внеоборотные активы</u>	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо

Отложенные налоговые активы 09

Раздел II. Производственные запасы

Материалы 10

Животные на выращивании и откорме 11

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей 14

Заготовление и приобретение материальных ценностей 15

Отклонение в стоимости материальных ценностей 16

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям 19

Раздел III. Затраты на производство

Основное производство 20

Полуфабрикаты собственного производства 21

..... 22

Вспомогательные производства 23

..... 24

Общепроизводственные расходы 25

Общехозяйственные расходы 26

..... 27

7. Приобретение взрослых животных
8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

По видам активов или обязательств в оценке которых возникла временная разница

1. Сырье и материалы
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
3. Топливо
4. Тара и тарные материалы
5. Запасные части
6. Прочие материалы
7. Материалы, переданные в переработку на сторону
8. Строительные материалы
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации

1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам
3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

<u>Брак в производстве</u>	28	
<u>Обслуживающие производства и хозяйства</u>	29	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
<u>Выпуск продукции (работ, услуг)</u>	40	
<u>Товары</u>	41	<ol style="list-style-type: none"> 1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и прожня 4. Покупные изделия
<u>Торговая наценка</u>	42	
<u>Готовая продукция</u>	43	
<u>Расходы на продажу</u>	44	
<u>Товары отгруженные</u>	45	
<u>Выполненные этапы по незавершенным работам</u>	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. Денежные средства		
<u>Касса</u>	50	<ol style="list-style-type: none"> 1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
<u>Расчетные счета</u>	51	
<u>Валютные счета</u>	52	
.....	53	
.....	54	
<u>Специальные счета в банках</u>	55	<ol style="list-style-type: none"> 1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
<u>Переводы в пути</u>	57	
<u>Финансовые вложения</u>	58	<ol style="list-style-type: none"> 1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
<u>Резервы под обесценение финансовых вложений</u>	59	
Раздел VI. Расчеты		
<u>Расчеты с поставщиками и подрядчиками</u>	60	
.....	61	
<u>Расчеты с покупателями и заказчиками</u>	62	
<u>Резервы по сомнительным долгам</u>	63	
.....		
.....		

<u>Расчеты по краткосрочным кредитам и займам</u>	66	По видам кредитов и займов
<u>Расчеты по долгосрочным кредитам и займам</u>	67	По видам кредитов и займов
<u>Расчеты по налогам и сборам</u>	68	По видам налогов и сборов
<u>Расчеты по социальному страхованию и обеспечению</u>	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
<u>Расчеты с персоналом по оплате труда</u>	70	
<u>Расчеты с подотчетными лицами</u>	71	
.....	72	
<u>Расчеты с персоналом по прочим операциям</u>	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
<u>Расчеты с учредителями</u>	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
<u>Расчеты с разными дебиторами и кредиторами</u>	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
<u>Отложенные налоговые обязательства</u>	77	
.....	78	
<u>Внутрихозяйственные расчеты</u>	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
<u>Уставный капитал</u>	80	
<u>Собственные акции (доли)</u>	81	
<u>Резервный капитал</u>	82	
<u>Добавочный капитал</u>	83	
<u>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)</u>	84	
.....	85	
<u>Целевое финансирование</u>	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

Раздел VIII. Финансовые результаты

<u>Продажи</u>	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
<u>Прочие доходы и расходы</u>	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
<u>Недостачи и потери от порчи ценностей</u>	94	
.....	95	
<u>Резервы предстоящих расходов</u>	96	По видам резервов
<u>Расходы будущих периодов</u>	97	По видам расходов
<u>Доходы будущих периодов</u>	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
<u>Прибыли и убытки</u>	99	
Забалансовые счета		
<u>Арендованные основные средства</u>	001	
<u>Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение</u>	002	
<u>Материалы, принятые в переработку</u>	003	
<u>Товары, принятые на комиссию</u>	004	
<u>Оборудование, принятое для монтажа</u>	005	
<u>Бланки строгой отчетности</u>	006	
<u>Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов</u>	007	
<u>Обеспечения обязательств и платежей полученные</u>	008	
<u>Обеспечения обязательств и платежей выданные</u>	009	
<u>Износ основных средств</u>	010	
<u>Основные средства, сданные в аренду</u>	011	

Утверждено
Министерством финансов СССР
29 июля 1983 г. № 105

ПОЛОЖЕНИЕ О ДОКУМЕНТАХ И ДОКУМЕНТООБОРОТЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

1. Общие положения

1.1. Настоящее Положение устанавливает порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, а также хранения первичных документов государственными, кооперативными и другими общественными организациями, объединениями, предприятиями и учреждениями <*>, состоящими как на хозяйственном расчете, так и на государственном бюджете.

1.2. Действие настоящего Положения не распространяется на учреждения банков и колхозы.

<*> В дальнейшем изложении - предприятия, учреждения.

2. Первичные документы

2.1. Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, созданные в соответствии с требованиями настоящего Положения.

2.2. Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и создаваться своевременно, как правило, в момент совершения операции.

2.3. Первичные документы создаются на бланках типовых и типовых междуведомственных форм, разрабатываемых и утверждаемых ЦСУ СССР, а также на бланках специализированных форм, разрабатываемых и утверждаемых министерствами и ведомствами.

Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

2.4. В отдельных случаях, при наличии соответствующих технических средств, допускается создавать первичные документы на машиночитаемых носителях информации. При этом должны соблюдаться требования настоящего Положения, общеотраслевых руководящих указаний о придании юридической силы документам на магнитной ленте и бумажном носителе, создаваемым средствами вычислительной техники, общеотраслевых руководящих методических материалов по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе АСУ предприятий, учреждений и других нормативных актов.

2.5. Первичные документы для придания им юридической силы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа (формы), код формы;
- б) дату составления;
- в) содержание хозяйственной операции;
- г) измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении);
- д) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

2.6. В необходимых случаях в первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, название и адрес предприятия, учреждения, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

2.7. В условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов.

2.8. Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

Запрещается использовать для записей простой карандаш.

2.9. Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

2.10. Порядок записи в машиночитаемых первичных документах определен общеотраслевыми руководящими методическими материалами по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе АСУ предприятий, учреждений.

2.11. На предприятии, в учреждении руководителем утверждается по согласованию с главным бухгалтером перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов. Количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей, должно быть ограничено.

2.12. Подписи лиц, ответственных за составление машиночитаемых первичных документов, могут быть заменены паролем или другим способом авторизации, позволяющим однозначно идентифицировать подпись соответствующего лица.

2.13. Дополнительные требования к порядку создания первичных документов, фиксирующих факты совершения кассовых операций, операций с товарно-материальными ценностями, кредитных и расчетных обязательств, определяются положениями о главных бухгалтерах, о централизо-

ванных бухгалтериях, о ведении кассовых операций, правилами Государственного банка СССР и другими нормативными актами.

2.14. В случаях, установленных законодательством Союза ССР и союзных республик, а также министерствами и ведомствами, бланки форм первичных документов могут относиться к бланкам строгой отчетности.

2.15. Порядок использования и учета бланков форм первичных документов строгой отчетности, а также круг предприятий, учреждений, на которых должны использоваться такие бланки, устанавливается министерствами и ведомствами в соответствии с указаниями ЦСУ СССР, Министерства финансов СССР и Госнаба СССР по вопросу об унификации форм первичных документов и об отнесении их в необходимых случаях к документам строгой отчетности.

2.16. Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

2.17. Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

2.18. Приемка и проверка отдельных первичных документов, используемых в бухгалтерском учете, может быть поручена вычислительной установке. Для этого в составе вычислительной установки приказом руководителя предприятия, учреждения выделяются работники, которые осуществляют приемку и проверку первичных документов, используемых в бухгалтерском учете, под контролем главного бухгалтера.

2.19. В соответствии с Положением о главных бухгалтерах запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру предприятия, учреждения для принятия решения.

2.20. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке - дату записи в учетный регистр, а при обработке на вычислительной установке - оттиск штампа контролера, ответственного за их обработку.

2.21. Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

3. Учетные регистры

3.1. Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах.

В условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета результатная информация может формироваться в виде выходных документов на машиночитаемых носителях.

3.2. Формы учетных регистров, порядок записей в них, обработки и использования определены инструкциями о журнально-ордерной форме счетоводства, инструкциями по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете, общепрофессиональными руководящими методическими материалами по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе АСУ предприятий, учреждений и методическими указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники.

3.3. Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием, учреждением за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, год), из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты, порядок составления которых установлен Положением о бухгалтерских отчетах и балансах.

4. Исправление ошибок в первичных документах и учетных регистрах

4.1. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

4.2. Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст или суммы и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленное.

4.3. Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

4.4. В приходных и расходных кассовых ордерах исправления не допускаются. Порядок исправления ошибок в банковских документах устанавливается правилами Государственного банка СССР.

4.5. Порядок исправления ошибок в учетных регистрах в условиях ручной и механизированной обработки определен в соответствующих нормативных документах.

5. Порядок организации документооборота

5.1. Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятие к учету, обработка, передача в архив – документооборот) регламентируется графиком.

Особенности документооборота в условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета определены соответствующими нормативными документами.

5.2. Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия, учреждения.

5.3. График должен устанавливать на предприятии, в учреждении рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, в учреждении, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

5.4. График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, учреждения, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Пример графика документооборота в виде перечня работ приведен в Приложении к настоящему положению.

5.5. Работники предприятия, учреждения (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, учреждения, в которые представляются указанные документы.

5.6. 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.

5.7. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию, учреждению осуществляет главный бухгалтер.

В соответствии с Положением о главных бухгалтерах требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб предприятия, учреждения.

6. Порядок хранения первичных документов и учетных регистров

6.1. Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив.

6.2. Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив предприятия, учреждения должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

6.3. Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его механизации (автоматизации).

6.4. Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и сопровождаются справкой для архива.

Кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереpleтеными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

6.5. Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве предприятия, учреждения определяется согласно Перечню типовых документальных материалов, образующихся в деятельности министерств и других учреждений, организаций и предприятий, с указанием сроков хранения материалов, утвержденному Главным архивным управлением при Совете Министров СССР.

6.6. Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия, учреждения.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива предприятия, учреждения ра-

ботникам других структурных подразделений предприятия, учреждения, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера.

6.7. Изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у предприятий, учреждений может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим уголовно-процессуальным законодательством Союза ССР и союзных республик. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия, учреждения.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т. д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).

6.8. В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия, учреждения назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели.

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия, учреждения. Копия акта направляется вышестоящей организации.

Литература

Нормативные правовые акты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации. Федеральный закон РФ от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ.
4. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
5. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации. Федеральный закон РФ от 22.05.2003 № 54-ФЗ.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н).
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94 н.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 13.06.1995 № 49).
9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 28.12.2001 № 119н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/08)» (утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106 н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)» (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26 н).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)» (утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153 н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации (ПБУ 9/99)» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32 н).

Научная и учебная литература

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие / В.П. Астахов. М.: Вузовский учебник, 2014 (2011).
2. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М., 1911.
3. Бухгалтерский учет [Текст]: курс лекций / сост. Н.Н. Калинина. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2015. То же [Элек-

тронный ресурс]. Режим доступа: Электронная библиотека КрУ МВД России, требуется авторизация: <http://libkrumvd.ru>

4. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учеб. / ред. Ю.А. Бабаев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Вузовский учебник, 2009.

5. Бухгалтерский учет [Текст]: сб. задач / сост. Ю.А. Абросимова. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2015. То же [Электронный ресурс]. Режим доступа: Электронная библиотека КрУ МВД России, требуется авторизация: <http://libkrumvd.ru/>

6. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. Л.-М.: Техника управления, 1931.

7. Гофман Г.А., Капелюш С.М. Очерки развития форм бухгалтерского учета. М.: Финансы. 1966.

8. Ковалева, В.Д. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету [Текст]: учеб. пособие / В.Д. Ковалева. М.: Финансы и статистика, 2010.

9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. / Н.П. Кондраков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М, 2009.

10. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учеб. / В.Ф. Палий. М.: Инфра. 2012.

11. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет до и после Луки Пачоли // Бухгалтерский учет. 1994. № 8.

12. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994.

Содержание

Предисловие.....	3
§ 1. Лука Пачоли и развитие теории бухучета.....	4
§ 2. Развитие бухгалтерского учета в России.....	24
§ 3. Русская форма счетоводства по Ф.В. Езерскому.....	29
§ 4. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации на современном этапе.....	33
Литература.....	78

Учебное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Хрестоматия

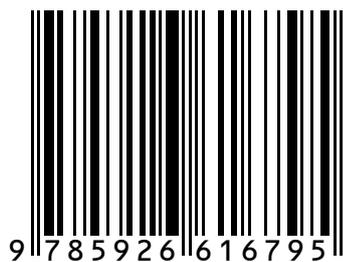
Составитель

Калинина Наталья Николаевна

В авторской редакции

Компьютерная верстка Н. К. Земляковой

ISBN 978-5-9266-1679-5



Подписано в печать 24.09.2020. Формат 60x84 1/16.

Усл. печ. л. 4,6. Тираж 70 экз. Заказ 87.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.