

2.10. СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ЕГО НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Федоренко И.В., к.э.н, доцент кафедры
бухгалтерского учета

Сибирский государственный аэрокосмический университет им. академика М.Ф. Решетнева, Красноярск

В статье рассматривается содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования на основе Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ. В частности, акцентируется взгляд на бухгалтерский учет как информационную систему, его цели и задачи, а также предмет. Рассматриваются объекты бухгалтерского наблюдения и сформулирована классификация информации, обрабатываемой в бухгалтерском учете. Рассмотрен процесс ведения бухгалтерского учета, в том числе на основе наблюдения за фактами хозяйственной жизни.

Действующий с 1 января 2013 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ определяет бухгалтерский учет как «формирование документированной систематизированной информации об объектах БУ и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [4]. Действовавший с 1996 по 2012 гг. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ определял его как «упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» [3].

Оба определения трактуют бухгалтерский учет как информационную систему. Эта система специализированная – она содержит (собирает и обрабатывает) экономическую информацию о хозяйствующем субъекте.

Основной целью бухгалтерского учета в современном понимании принято считать формирование информации об имущественном и финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в имущественном и финансовом положении организации, а также движении денежных средств, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

В соответствии и в развитие цели бухгалтерского учета выделяют три его основные задачи, которые были раскрыты в ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ.

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности (отчетная задача).
2. Обеспечение информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций, а также их необходимостью и целесообразностью, сохранностью материально-денежных и иных ресурсов, экономичностью и рациональностью их расходования (контрольная задача).
3. Предотвращение нежелательных явлений и тенденций в результатах хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов (аналитическая задача).

К сожалению, новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ его задач не раскрывает, ограничиваясь определением учета как процесса формирова-

ния учетной информации и составления отчетности. В связи с отсутствием нормативного определения цели и задач бухгалтерского учета основное внимание следует уделить взглядам специалистов по этому вопросу.

Профессор Л.Т. Гиляровская широко трактует цель бухгалтерского учета, полагая, что целью учетной деятельности можно считать «анализ сложившейся хозяйственной ситуации, выработку конкретного решения, организацию и контроль его исполнения» [7, с. 7]. Такой взгляд на учет характерен для специалистов, рассматривающих бухгалтерский учет как части системы управления, реализующий не только информационные, но и управленческие задачи. В реальности степень участия учетной подсистемы и учетных работников в управлении хозяйствующим субъектом зависит от особенностей конкретного хозяйствующего субъекта:

- формы и отношений собственности;
- организационной структуры;
- номинальных и фактических полномочий отдельных должностных лиц (в первую очередь – главного бухгалтера).

Например, если в обществе с ограниченной ответственностью имеется два участника, у каждого по 50% доли в уставном капитале, один из них – директор, второй – главный бухгалтер, то участие главного бухгалтера в управлении будет реальным и непосредственным, на всех уровнях принятия решений. В противном случае, например, если в открытом акционерном обществе главный бухгалтер принят на работу по конкурсу, и согласно должностной инструкции подчинен финансовому директору, то его влияние на принятие управленческих решений скорее всего будет минимальным. Степень интеграции бухгалтерского учета в систему управления важна для оценки информационной безопасности экономического субъекта, но не будет рассматриваться в рамках настоящей работы. Поэтому мы будем рассматривать бухгалтерский учет в своем основном понимании – как специализированную информационную систему. Рассмотрим далее, какая информация обрабатывается в этой информационной системе.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ к объектам бухгалтерского учета относятся:

- факты хозяйственной жизни (ФХЖ);
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ФС).

В отсутствие принятых ФС бухгалтерского учета рассмотрим объекты бухгалтерского учета, перечисленные ниже, которые нормативно установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ.

1. ФХЖ – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (ст. 3). К ФХЖ относятся все заключенные договоры и иные сделки (формы сделок регулируются гражданским законодательством Российской Федерации, в частности, Гражданским кодексом РФ (ГК РФ)) [1]. К событиям, рассматриваемым в качестве ФХЖ, можно отнести результаты судебных разбирательств, изменения валютных курсов, существенные изменения рыночной конъюнктуры и другие ситуации, имеющие

необходимое подтверждение (документ или достоверный источник). К операциям как объектам бухгалтерского учета относят хозяйственные операции (ХО) – «отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств» [7, с. 40]. Следует отметить, что в новом законе «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ ФХЖ заменил ХО в качестве объекта бухгалтерского учета. Подробнее о ФХЖ и ХО изложено в [9, с. 36-43; 10]. Каждый ФХЖ подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении ФХЖ, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания (ст. 9 ФЗ №402-ФЗ, п. 1, 3, 5).

2. Термины «активы», «обязательства», «источники финансирования деятельности», «доходы», «расходы» непосредственно Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ не раскрыты. Некоторые из них раскрыты Положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также Налоговым кодексом РФ (НК РФ) [2], устанавливающим правила налогового учета. В связи с ожидаемыми изменениями в стандартах, связанными со вступлением в силу закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, мы не будем подробно рассматривать определения, изложенные в различных ПБУ, ограничившись общепринятыми теоретическими взглядами на эти термины.

Активы (имущество) – это совокупность хозяйственных средств, контролируемых организацией в результате произошедших фактов в ее хозяйственной деятельности, которые должны принести экономические выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды – потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать получению доходов, то есть притоку денежных средств или других активов.

Принято считать, что это выполняется в следующих случаях:

- объект имущества используется в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или перепродаже товаров;
- объект может быть использован для погашения кредиторской задолженности или обменен на другое имущество;
- объект имущества может быть распределен между собственниками организации.

Имущество классифицируют на ряд групп

- по форме:
 - вещественное (материальные активы);
 - неимущественное (нематериальные активы);
- по сроку обращения:
 - внеоборотные активы;
 - оборотные активы;
- по расположению на местности:
 - движимое;
 - недвижимое;
- по принадлежности:
 - собственное;
 - арендованное;
- имущественные права (в том числе права требования);

3. Обязательства можно рассматривать в широком и узком смысле: в широком смысле обязательство (с юридической, да и с экономической точки зрения) заключается в выполнении какого-либо действия:

- передаче товаров;

- выплате денежных средств;
- выполнении работ, оказании услуг.

В узком смысле в бухгалтерском учете обязательства рассматривают в качестве их денежного эквивалента – суммы кредиторской задолженности. Более подробно об обязательствах изложено в [11].

4. Источники финансирования деятельности подразделяются на собственные и заемные (привлеченные). К собственным источникам относят уставный, резервный и добавочный капитал, а также нераспределенную прибыль, а к заемным – кредиты и займы полученные, кредиторскую задолженность. Таким образом обязательства в узком смысле являются частью источников финансирования, поэтому выделение обязательств в отдельный объект учета может означать необходимость их учета по существу, в широком смысле. Однако ясность в этом вопросе появится с принятием новых стандартов учета. Источники финансирования также называют пассивами, поскольку они отражаются в пассиве бухгалтерского баланса.

5. Доходы – это увеличение экономических выгод, в том числе уменьшение кредиторской задолженности, приводящее к увеличению капитала (за исключением вкладов учредителей и участников организации).

6. Расходы – это уменьшение экономических выгод, в том числе путем возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением распределения имущества между собственниками. Доходы и расходы признаются в том периоде, в котором они имели место, при условии соблюдения критериев их признания (ПБУ 9, 10) [5], [6].

Рассматривая предмет и объекты наблюдения бухгалтерского учета, профессор М.И. Кутер отмечает, что «декомпозиция объекта бухгалтерского наблюдения предполагает выделение:

- объектов, обеспечивающих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность;
- объектов, составляющих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность.

К объектам, обеспечивающим производственно-хозяйственную и финансовую деятельность, относят имущество (активы) экономического субъекта, его кредиторскую задолженность (долговые обязательства) и собственный капитал (рис. 1)» [8, с. 66].

При этом М.И. Кутер считает, что «предметом бухгалтерского учета выступают только те составляющие производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, которые могут быть выражены бухгалтерской (финансовой) информацией» и что «далеко не все объекты управления (производственно-хозяйственной и финансовой деятельности) подлежат отражению в бухгалтерском учете» [8, с. 66].

Данный подход более наглядно раскрывает содержание объектов бухгалтерского наблюдения во взаимосвязи с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия.

Важно рассмотреть еще одну особенность объектов бухгалтерского наблюдения, которая состоит в их неравнозначности по отношению к учетному процессу и бухгалтерской отчетности: ФХЖ и ХО являются минимальными единицами бухгалтерского наблюдения и бухгалтерского учета и отражаются преимущественно в первичных документах и учетных регистрах, а другие объекты (активы, кредиторская задолженность и иные источники финансирования, доходы и расходы) – преимущественно в текущем учете (регистрах и базе данных) и в бухгалтерской отчетности. Обязательства в

узком смысле занимают промежуточное положение, поскольку требуют детального раскрытия по существу, что требует их документирования, а в отчетности могут раскрываться в виде кредиторской задолженности с различной степенью детализации (рис. 1).



Рис. 1. Предмет бухгалтерского учета и основные объекты бухгалтерского наблюдения

Таким образом, первой ключевой особенностью бухгалтерского учета как информационной системы является то, что он обрабатывает информацию о специализированных объектах, называемых объектами бухгалтерского учета, или объектами бухгалтерского наблюдения. Рассмотрев краткую характеристику этих объектов, перейдем к построению классификации информации, обрабатываемой в бухгалтерском учете.

1. По источнику получения информации можно выделить внешнюю и внутреннюю информацию. Внешняя информация получается от поставщиков, покупателей, банков, налоговых органов и других сторонних организаций в виде документов (бухгалтерских, налоговых и хозяйственных), писем, нормативных актов, предписаний, судебных решений и т.п. Внутренняя информация формируется в самой организации в виде различных документов (приказов и распоряжений, бухгалтерских, налоговых, банковских и хозяйственных документов и т.д.), а также в виде данных о наблюдениях за объектами учета.
2. По форме представления информации можно выделить информацию на бумажных носителях (документы, печатные материалы), на электронных носителях (электронные документы, данные в базе данных, данные на сайте и т.д.), устную информацию.
3. По способу документального оформления информации можно выделить оформление в виде документа на бумажном носителе и электронного документа или регистра.
4. По стадиям движения информации можно выделить информацию на этапе первичного наблюдения, информацию на этапе текущей группировки и информацию на этапе итогового обобщения и представления.

5. По содержанию информации можно выделить универсальную (обязательную) и вариативную информацию. Универсальная информация бухгалтерского учета определяется его методологией, в основе которой лежат методы двойной записи и обязательного документирования.

- К универсальной информации относятся:
 - дата ФХЖ или ХО;
 - сумма операции;
 - содержание операции;
 - корреспондирующие счета (по дебету и кредиту);
 - данные первичного документа (наименование, дата, номер).
- К вариативной информации относится: информация, содержание которой зависит от особенностей ФХЖ или ХО и порядка их документального оформления. На содержание вариативной информации влияют также особенности документооборота и используемых для ведения бухгалтерского учета программных продуктов, их настройки, а также особенностей ведения аналитического учета в соответствии с принятой в организации учетной политикой.

Ведение бухгалтерского учета можно рассматривать как процесс, состоящий из нескольких этапов. В учетном процессе принято выделять три основных этапа (рис. 2):

- первичное наблюдение;
- текущую группировку;
- итоговое обобщение (представление).

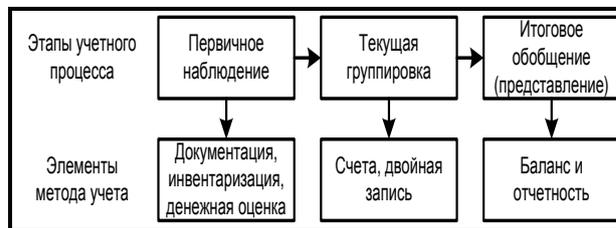


Рис. 2. Основные этапы учетного процесса и их связь с элементами метода бухгалтерского учета

Рассмотрим более подробно первый этап учетного процесса – первичное наблюдение. В нем также можно выделить несколько этапов, представленные на рис. 3.

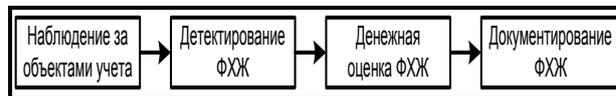


Рис. 3. Типовые этапы первичного наблюдения за объектами учета

Типовая схема, представленная на рис. 3, характерна для объектов бухгалтерского наблюдения за исключением собственно ФХЖ. Например, наблюдая за активами, мы можем (а в некоторых случаях обязаны) обнаружить изменение их рыночной стоимости, что должно быть задокументировано и впоследствии отражено в бухгалтерском учете. Наблюдая за обязательствами, мы должны своевременно детектировать нарушение сроков их исполнения, задокументировать этот факт и оценить возможные последствия. Наблюдение же за самими ФХЖ не столь однозначно. В трактовке Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ ФХЖ имеет форму сделки, события или операции.

Сделки в соответствии с ГК РФ могут совершаться в устной, простой письменной или нотариальной форме, а в ряде случаев подлежат обязательной государственной регистрации. В устной форме сделки совершаются могут только между физическими лицами, поэтому совершение сделки юридически лицом всегда будет иметь документальное подтверждение (заклю-

ченный договор, акцептованная оферта и т.п.). Поэтому основой первичного наблюдения за сделками должна стать подсистема регистрации и учета сделок (договоров). Ее можно представить в виде следующих этапов (рис. 4).



Рис. 4. Типовые этапы первичного наблюдения за сделками

Наблюдение за такими видами ФХЖ, как события, может осуществляться по общей схеме, представленной выше на рис. 3. Отличия состоят лишь в том, что в зависимости от вида события они могут иметь различное документальное подтверждение:

- судебное решение;
- исполнительный лист;
- данные биржевых котировок и т.д.

Если с официально поступающими в организацию документами – подтверждениями событий проблем их внесения в учетную систему возникать не должно, то с подтверждениями, получаемыми не официально (в том числе публикациями в прессе) всегда имеется риск пропуска событий и документов – подтверждений, что способно привести к неполное учетной информации. Этапы наблюдения за событиями представлены на рис. 5.



Рис. 5. Типовые этапы первичного наблюдения за событиями

Наблюдение за операциями организуется наиболее просто: поскольку операции (ХО) непосредственно связаны с кругооборотом хозяйственных средств, а значит с изменением объектов учета – активов, источников средств, доходами или расходами, то ХО всегда оформлены первичным оправдательным документом, который в большинстве случаев выполняет еще и дополнительную роль разрешительного документа, то есть разрешает осуществить эту операцию. Поэтому операция как вид ФХЖ с точки зрения наблюдения за ней эквивалента отражающим эту операцию документам. Таким образом, наблюдение за ХО сводится к наблюдению за их документированием.

Оформление ФХЖ первичным документом является обязательным требованием и в общем виде заканчивает этап первичного наблюдения. Однако сделки и события способны развиваться во времени: в договоре вносятся изменения в виде дополнительных соглашений, судебные решения могут изменяться и отменяться судами более высокого уровня и т.п., поэтому

сделки и события требуют последующего наблюдения за ними, что и отражено на рис. 4, 5.

Рассмотрим, как оформляется первичный документ. Все первичные документы можно подразделить на две группы: документы на бумажном носителе и электронные документы. Такое подразделение основано на юридически значимой форме документа: документы на бумажном носителе должны быть подписаны лицами, ответственными за их составление (собственноручная подпись), а электронные документы должны быть подписаны электронной цифровой подписью (ЭЦП). Следует различать первичный документ и информацию о нем в бухгалтерской программе, в которой может содержаться аналог первичного документа. Этот аналог не содержит собственноручной подписи или электронно-цифровой подписи и сам по себе не является юридически значимым. Также следует различать электронный документ и его распечатку на бумажном носителе: распечатка сама по себе не является юридически значимым первичным документом, но позволяет провести проверку электронного документа на основании содержащейся в нем информации.

Документы на бумажном носителе могут заполняться на готовых бланках или предварительно заполняться в программе и выводиться на устройство печати (принтер). Формы применяемых первичных документов должны быть утверждены руководителем организации, а до 2013 г. должны были использоваться типовые унифицированные формы, утвержденные Федеральной службой государственной статистики. Схема оформления документа на бумажном носителе представлена на рис. 6.

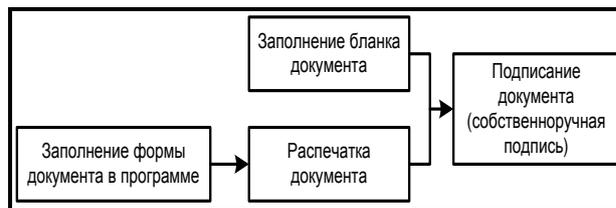


Рис. 6. Оформление документа на бумажном носителе

Электронные документы могут формироваться с помощью различных программных средств, поэтому в бухгалтерскую программу они могут попадать как путем импорта из других программ (например, банк-клиент), так и оформляться непосредственно в бухгалтерской программе. Схема оформления электронного документа представлена на рис. 7.



Рис. 7. Оформление электронного

Электронные документы сторонних организаций поступают по каналам связи и уже подписаны ЭЦП.

За первичным наблюдением следует этап текущей группировки, на котором информация из первичных документов группируется на счетах бухгалтерского учета. В настоящее время подавляющее большинство организаций уже не применяют бумажно-ориентированные формы счетоводства (журнально-ордерную,

мемориально-ордерную и т.п.), а используют машиноориентированную, или автоматизированную форму на основе специализированных программ ведения бухгалтерского учета – 1С, Бэст, Парус и т.п. При этом исторически сложившееся понятие регистров бухгалтерского учета получило новое содержание. Если раньше ведомости называли регистрами в силу того, что в них регистрировали хозяйственные операции на основании документов, и эти документы подшивали к соответствующему регистру, то в условиях применения автоматизированных средств обработки учетных данных регистры выполняют не функцию регистрации, а две различные функции:

- функцию контроля полноты и достоверности учетной информации – бухгалтер сравнивает данные регистра с данными первичных документов;
- информационную функцию, когда регистры представляют необходимую информацию об объектах учета для нужд управления. В такой ситуации регистры частично выполняют роль форм внутренней управленческой отчетности.

Для повышения надежности функции контроля в условиях программной обработки данных, электронные регистры бухгалтерского учета с января 2013 г. должны быть подписаны ЭЦП. Формы регистров учета должны быть утверждены руководителем организации.

Таким образом, основой формирования регистров учета на современном этапе служит база данных применяемой бухгалтерской программы. Эта база данных формируется как на основе заполненных в программе первичных документов, так и внесением ХО в журнал операций. Первый вариант используется для заполненных в программе внутренних документов предприятия (если это поддерживается программой), а второй – для внешних документов, поступающих от сторонних организаций. Возможен также импорт внешних документов. В общем виде поступление информации из первичных документов в бухгалтерскую базу данных представлено на рис. 8.

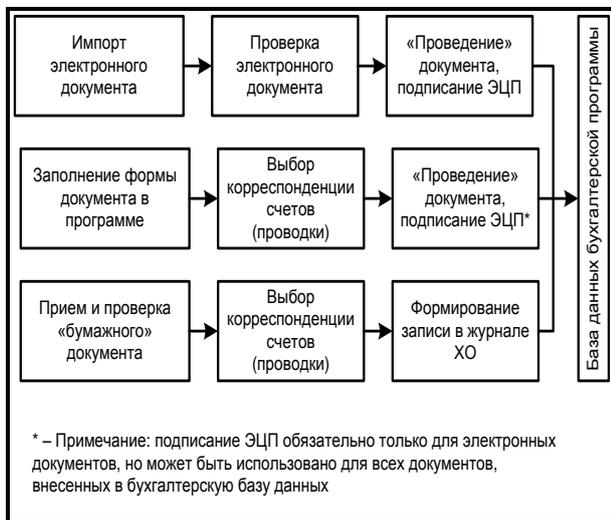


Рис. 8. Поступление информации из первичных документов в бухгалтерскую базу данных

Третий, заключительный этап учетного процесса – итоговое обобщение (представление) информации, на котором составляется бухгалтерская отчетность. При применении ручных форм учета бухгалтерская отчетность заполнялась на основе учетных регистров. С внедрением машиноориентированного ведения учета отчетность формируется в программе в полностью или

частично-автоматизированном режиме. Это проиллюстрировано на рис. 9.

Искажение или неполнота учетной информации может возникнуть на любом этапе учетного процесса, поэтому при оценке рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете следует анализировать все этапы ее движения. Однако неполнота и ошибки более ранних этапов автоматически сказываются на достоверности информации, формируемой на последующих этапах учета, поэтому этапу первичного наблюдения следует уделить наибольшее внимание.

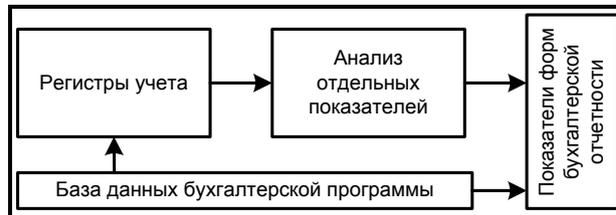


Рис. 9. Формирование показателей бухгалтерской отчетности

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. пособие для вузов / под ред. проф. Л.Т. Гиляровой. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 382 с.
8. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 592 с. : ил.
9. Федоренко И.В. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. пособие / И.В. Федоренко. – Красноярск : СибГАУ, 2010. – 128 с.
10. Федоренко И.В. О концепции бухгалтерского учета в РФ [Текст] / И.В. Федоренко. – Красноярск : Поликом, 2006. – 64 с.
11. Федоренко И.В. О совершенствовании учета обязательств [Текст] / И.В. Федоренко. – Красноярск : Поликом, 2006. – 92 с.

Федоренко Илья Владимирович

Ключевые слова

Бухгалтерский учет, объекты бухгалтерского наблюдения, факт хозяйственной жизни.

РЕЦЕНЗИЯ

Бухгалтерский учет является основным источником информации об имущественном и финансовом положении организации, результатах ее деятельности, которая широко используется в процессе управления организацией, а также инвесторами и кредиторами. Историческое развитие бухгалтерского учета тесно связано с изменением форм и методов управления экономикой, поэтому и потребности пользователей к информации разнообразны, что закреплено в принципе нейтральности бухгалтерской отчетности.

Одним из этапов изменения в содержании бухгалтерской информации является принятие в 2013 г. нового Закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ. Принятие данного закона требует переосмысления ряда моментов в учетной теории на современном этапе развития экономики, что подтверждает актуальность представленной на рецензирование статьи.

В статье дана характеристика объектов бухгалтерского наблюдения, выделенных в новом законе, и рассмотрены особенности. Определенный интерес представляет авторское описание процесса наблюдения за фактами хозяйственной жизни в зависимости от их вида (операция, сделка, событие).

Предложенную в статье классификацию информации, обрабатываемой в бухгалтерском учете можно отнести к авторской, имеющей некоторые элементы научной новизны.

Статья Федоренко И.В. «Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования» рекомендуется к публикации.

Максимова Г.В., д.э.н., проф. кафедры бухгалтерского учета и аудита Байкальского государственного университета экономики и права