

УДК 338.12.017

UDC 338.12.017

**ДОСТОВЕРНОСТЬ ПЕРВИЧНЫХ ДАННЫХ -  
ОСНОВА ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ИН-  
ФОРМАЦИИ**

**THE RELIABILITY OF PRIMARY DATA AS A  
BASIS OF ACCOUNTING INFORMATION**

Першин Сергей Петрович  
к.э.н., доцент

Pershin Sergey Petrovich  
Cand.Econ.Sci., associate professor

Нежинская Анастасия Александровна  
студентка учетно-финансового факультета  
*Кубанский государственный аграрный универси-  
тет, Краснодар, Россия*

Nezhinskaya Anastasiya Aleksandrovna  
student of the Accounting and financial Department  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье исследована такая характеристика пер-  
вичных учетных сведений как достоверность. Ав-  
торами определены основные причины и механиз-  
мы возникновения в учете искаженных сведений,  
рассмотрены мероприятия по их недопущению.  
Особое внимание уделено организации и функцио-  
нированию системы внутреннего контроля

The article investigates such characteristic of primary  
accounting information as reliability. The authors have  
defined the main causes and mechanisms of account-  
ing of distorted information that describes the  
measures for their prevention. Special attention is paid  
to the organization and functioning of the internal con-  
trol system

Ключевые слова: ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ,  
ДОСТОВЕРНОСТЬ, СДЕЛКА, УЧЕТ, УЧЕТНЫЕ  
СВЕДЕНИЯ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ СУБЪЕКТ

Keywords: INTERNAL CONTROL, RELIABILITY  
OF TRANSACTION, ACCOUNTING, ACCOUNT-  
ING INFORMATION, ECONOMIC SUBJECT

Основой принятия правильного и эффективного управленческого ре-  
шения являются достоверные данные бухгалтерского учета и отчетности,  
которые составляют до 80 % объема оцениваемой менеджером информа-  
ции. Достоверность исходных данных – неперемное условие учетной  
процедуры экономического субъекта. Однако обеспечить данное условие  
не так просто, если речь идет о средней или крупной компании с развитой  
системой управления, территориально обособленными подразделениями и  
широкой диверсификацией деятельности. В этой связи нельзя не сказать о  
развитии системы управленческого учета, призванной обеспечить функци-  
онирования каналов движения учетной информации для целей принятия  
решений менеджерами различного уровня. Именно управленческий учет  
отличает специфичность постановки и особая ответственность. Исходным  
началом как системы бухгалтерского учета на предприятии, так и его от-  
дельных направлений и подсистем является первичный учетный документ,  
закладающий основу будущих показателей хозяйственной деятельности.  
В этой связи учетная система хозяйствующего субъекта немислима без

должным образом организованной системы внутреннего контроля достоверности содержания первичных сведений и правильности их документального оформления. Рассмотрим основные направления обеспечения требуемых качеств учетной информации.

В недавнем времени обеспокоенность законодателя о достоверности учетной информации выразилась в принятии Федерального закона от 21.012.2013 № 357-ФЗ, внесшего изменения в Закон «О бухгалтерском учете». Изменениями введены такие понятия как «мнимый бухгалтерский учет» и «притворные сделки». Так, статья 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ дополнена положением, согласно которому 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. Более того, частью 2 ст. 10 рассматриваемого Федерального закона установлено условие недопущения пропусков или изъятий при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов[1].

Под мнимым объектом бухгалтерского учета Федеральный закон определил несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе несуществующие расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), не учитывая резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание. Под притворным объектом определен объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки)[1].

Указанным, законодатель прямо устанавливает требование по недопущению фальсификации учетных сведений. Оно явилось следствием широкого распространения механизма получения необоснованной налоговой выгоды, сокрытия имущества от налогообложения, фактов хозяйственной

жизни от заинтересованных лиц и достижения иных, противоправных целей вопреки принципам осмотрительности, приоритета содержания над формой и другим.

Не многозначны корректировки пункта 6 части 2 той же статьи Федерального закона «О бухгалтерском учете», согласно которым характеристика обязательного реквизита первичного учетного документа расширена категорией ответственности лица, совершившего сделку, операцию не только за правильность оформления этой сделки, операции или события, но за оформление вообще. Кроме того, частью 9 той же статьи устанавливается обязанность этого лица по обеспечению своевременной передачи первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а так же достоверность этих данных[1]. Тем самым, закон персонализировал ответственность, разграничив ее между лицами, совершившими и оформившими сделку или операцию и лицами, ответственными за ведение бухгалтерского учета на основе предоставляемых первыми лицами сведений.

Указанными выше изменениями усилено значение регистра бухгалтерского учета, вне которого ведение счетов бухгалтерского учета не допускается.

Необходимость организации порядка контроля за хозяйственными операциями установлена п. 4 Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») при формировании учетной политики [6]. Однако Положение не указывает на конкретные приемы осуществления контроля. Тому же посвящена статья 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Указанным законом определена обязанность экономического субъекта, бухгалтерская (финансовая)

отчетность которого подлежит обязательную аудиту, организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности[1].

Отдельные вопросы внутреннего контроля установлены в положениях Федеральных законов от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» и других. Положения указанных законов регламентируют порядок организации и основные моменты работы ревизионных комиссий (ревизоров) акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, производственных кооперативов [2, 4, 5].

Планом Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности (Приказ Минфина России от 30.11.2011 № 440) определены мероприятия, направленные на совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе на 2014 год мероприятия по разработке рекомендаций для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с участием заинтересованных федеральных органов исполнительной власти, Банка России, профессионального сообщества.

Как отмечено в Информации Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» одной из составляющих системы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни организации является раскрытие показателей и пояснений о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация [3]. Однако, далеко не каждая организация имеет желание демон-

стрировать свои риски, даже если преследуется цель обеспечения круга пользователей полноценным объемом информации. Нельзя забывать о деятельности конкурентов, чем больше информации о субъекте, тем больше возможностей использовать ее против нее.

Однако в настоящее время отсутствует нормативно регламентированное понятие и способы организации внутреннего контроля, за исключением косвенно указывающих на отдельные мероприятия моменты. Порядок и приемы организации и осуществления внутреннего контроля отданы на разрешение экономическим субъектам, главное – обеспечить условие достоверности учетных данных и данных бухгалтерской (финансовой) отчетности [7].

Таким образом, система внутреннего контроля может быть организована следующими способами посредством работы ревизионной комиссии, отдельного ревизора, реализации приемов контроля отдельными учетными работниками, в том числе раскрытия информации о рисках в бухгалтерской отчетности, иными работниками хозяйствующего субъекта согласно соответствующим полномочиям, отраженным в должностных инструкциях, регламентах работы подразделений, локальных нормативных актах, организации деятельности отдельного структурного подразделения (отдел внутреннего аудита и контроля). Постановка системы обмена документами и сведениями так же способствует реализации контрольных мероприятий. К примеру, первичные документы о расходовании ресурсов должны быть согласованы не только с руководителями ответственных подразделений, но и с экономическим отделом, бухгалтерией. Следует предусмотреть механизм поступления и рассмотрения жалоб, заявлений и предложений сотрудников и внутренних пользователей отчетности.

Соблюдение правил ведения регистров учета согласно хронологии фактов хозяйственной жизни и характера документа, исключая возможность приписки или удаления данных, способны обеспечить правиль-

ную систематизацию и порядок обобщения учетных сведений. Совершенствование структуры первичных документов и учетных регистров позволит учесть отдельные производственные особенности и характер управленческих связей внутри компании. То же относительно порядка проведения инвентаризации, нельзя забывать о проведении внезапных тематических инвентаризаций. Этот элемент метода бухгалтерского учета призван обеспечить соответствие фактического наличия и состояния объектов учета.

Сложность и многообразие хозяйственных связей и фактов хозяйственной жизни заставляют законодателя определять возможности отступления от правил учета, установленных нормативно-правовыми актами. Так, пункт 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н) допускает возможность отступления от правил формирования отчетности. Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [8]. Однако это только исключительные случаи и на практике далеко не каждый бухгалтер рискнет уклонением от соблюдения требований. Ориентация на международную практику ведения учета и преобразования правил составления отчетности требуют от бухгалтера не только беспрекословного исполнения прописанных положений, но и необходимость, вернее, возможность, принятия решений, основанных на собственном профессиональном опыте и оценки ситуации. Реализацией этой возможности и требования служит пояснительная записка или пояснения к бухгалтерской отчетности, где бухгалтеру следует указывать не только установленные позиции согласно правилам формирования показателей, но и предоставлена возможность дать характеристику экономической ситуации и их последствиям для экономического субъекта, способной

быть полезной пользователю отчетности. Пояснения к отчетности несут нагрузку по информированию пользователя о фактах несоблюдения правил учета и формирования показателей отчетности, призванные обеспечить достоверность представленных данных.

В зависимости от набора мероприятий, выбранных для организации системы внутреннего контроля, определяется сложность и затраты на их осуществление. Так, большую часть указанных выше мероприятий, направленных на постановку системы контроля можно, и даже обязательно, прописать в учетной политике, следуя установленным нормативно-правовыми актами в области бухгалтерского учета, требованиям ведения бухгалтерского учета. Серьезным направлением будет упрощение порядков учета. Здесь многое поставлено в зависимость от организационной структуры и хозяйственных особенностей субъекта. Чем более сложны хозяйственные связи и внутренняя организация, тем, как правило, более развитая система учета необходима для обеспечения возложенных на нее задач.

Особым инструментом обеспечения достоверности учетных сведений являются средства автоматизации учетного и хозяйственного процесса. Программа автоматизации способствует организации и полноте учета сведений. Однако не избавляет от основного сложности обеспечения достоверности – правильное отражение и фиксация факта хозяйственной жизни в первичном учетном документе. Тем не менее, указанные ранее приемы проверки, контроля учетных сведений с помощью автоматизированных средств реализуются на существенно более качественном уровне. Взаимодействие бухгалтерской программы с программами налогового органа, кредитной организации способны реализовать систему оперативного контроля учетных сведений.

Таким образом, внутренний контроль для целей бухгалтерского учета следует толковать как организованную систему исследования фактов

хозяйственной жизни экономического субъекта и процедур их документального отражения в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности.

Все же важнейшей задачей системы внутреннего контроля следует считать контроль фактов хозяйственной жизни. В зависимости от момента осуществления, выделим оперативный, текущий и последующий его виды. По объему охватываемых фактов – полный, частичный, тематический. По времени осуществления – постоянный, временный, периодический.

В условиях российской действительности система организации внешнего контроля и мониторинга оказывается движущим фактором должной организации внутренней учетной среды. Достаточно обратить внимание на результаты налоговых проверок и тематических проверок иных контролирующих органов, указывающие на недостатки внутренней системы.

Новым для российского хозяйственника в практике организации внешнего контроля, способствующего совершенствованию внутренних механизмов, является горизонтальный мониторинг. Это осуществление налоговым органом процедуры отслеживания и анализа налоговых рисков по финансово-хозяйственным операциям, проведенным и запланированным крупными налогоплательщиками. Основная цель горизонтального мониторинга — создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами. Его использование распространено в странах западной Европы, но в российской практике такая форма взаимодействия положила свое начало в конце 2012 года подписанием «Соглашений о расширенном горизонтальном взаимодействии» (Соглашение) между ФНС России и компаниями - круп-

нейшими налогоплательщиками, в число которых вошло и ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС». По настоящее время указанная система не получила должного распространения. Заметим, что и вышеназванное соглашение заключено при одновременных договоренностях о прекращении производства по арбитражному спору после завершения МИФНС по Крупнейшим налогоплательщикам № 4 выездной налоговой проверки ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС» за период 2008-2009 годы. Отечественные хозяйственники, привыкшие к скрытности, жесткой конкурентной борьбе и недоверии государственным органам, слабой безопасности коммуникационных сетей, не стремятся к открытости и публичности внутренних рисков и особенностей хозяйствования. Эта причина, подкрепленная нежеланием приспособляться к новым условиям, в определенной степени сдерживает развитие электронного обмена сведениями и документами. Хотя механизм открытого доступа налоговым органам к бухгалтерскому учету экономических субъектов, по нашему мнению, способен исключить многие сложности внешнего контроля, оптимизировать взаимоотношения.

В то же время на внесенные законодателем изменения в закон «О бухгалтерском учете» по вопросам отражения мнимых и притворных объектов, можно посмотреть с разных сторон. С одной – снижение качества учетной информации обусловлено погрешностями, пропусками и ошибками в работе учетной службы экономического субъекта, с другой стороны – аналогичные последствия возникают вследствие умышленного формирования ложных сведений, и именно эта причина является определяющей при возникновении в учете указанных негативных факторов.

Чаще всего, мнимым объектом, который стремятся отразить в учете недобросовестные хозяйственники, являются обязательства. Так, отражение величины несуществующей кредиторской задолженности приводит предприятие к состоянию банкротства, то есть неспособности погасить обязательства. Выгода заключается в том, что имея развитую корпоратив-

ную структуру с массой зависимых обществ, сумму обязательств, погашать которые нет ни желания, ни возможности переводят посредством различного рода хозяйственных операций на одно предприятие, которое, впоследствии и становится банкротом. Учитывая, что, к примеру, общество с ограниченной ответственностью в соответствии со статьей 2 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей в уставном капитале общества[4]. Таким образом, после завершения процедуры банкротства обязательства признаются нереальными к исполнению, и общество прекращает свою деятельность.

Обязательства между юридическими лицами могут быть переданы согласно заключенным договорам о переводе долга, уступки права требования, зачета в момент подписания соответствующих актов приема-передачи или зачета. Следует отметить, что в бухгалтерском учете, исходя из принципа двойной записи, отражение возникновения обязательства перед контрагентом производят по кредиту пассивного счета учета расчетов с контрагентов по такому обязательству: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76, «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и другим. При этом, необходимо отразить источник его возникновения по дебету корреспондирующего счета. С этой целью бухгалтер может использовать пассивные счета учета кредиторской задолженности перед субъектом – иным участником соглашения о переводе долга, либо активные счета учета поступления того или иного актива. Однако, поступление актива требует оформления дополнительных документов и при оценки платежеспособности экономического субъекта будет составлять объем ликвидных источников погашения обязательств, что не выгодно в преследовании цели банкротства. Использование

некорректных записей бухгалтерского учета, то есть отражение фактов хозяйственной жизни на счетах учета, взаимосвязь которых не предусмотрена инструкцией по применению счетов, либо противоречит здравой логике, вызывает внимание контролирующих органов и быстро опровергается. Выявление мнимых фактов хозяйственной жизни, отраженное с использованием типовых записей и правильно оформленных документально, гораздо сложнее. Здесь необходимы мероприятия встречного контроля, проведение сверок расчетов, запрос подтверждающих документов у контрагента, исследование природы и достоверности операций по возникновению задолженности, что требует запроса сведений в государственных органах, например сведений Росреестра, Управления ГИБДД, таможенных органов и других. Территориальная удаленность и недобросовестность контрагентов, сложности в согласовании сведений между различными государственными органами, взаимная договоренность участников операций и сделок, способны привести к невозможности достаточного контроля подозрительных операций.

Следует отметить, что, в связи с указанным, обязательства становятся привлекательным объектом для отражения в их составе мнимыми и фиктивными фактами хозяйственной жизни. Так, с целью уклонения от отражения в учете заведомо убыточных сделок, бухгалтер отражает возникновение дебиторской задолженности записью:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Тогда как следовало отразить расходы по убыточной сделке записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Указанным, бухгалтер уходит от необходимости демонстрации

убытка по совершенной сделке в отчете о финансовых результатах, бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств, что вызвало бы интерес у пользователей и контролирующих органов. Фиктивное увеличение дебиторской задолженности малозаметно, к тому же при наличии существенной величины ее остатка до момента отражения сделки. Даже исследование не предмет обнаружения признаков преднамеренного банкротства не всегда способно выявить подлог.

Отражение мнимого актива интересно с точки зрения увеличения стоимости имущества предприятия. Причем, чтобы такое увеличение не оказывало влияния на величину налога на имущество организаций, мнимому увеличению подвергаются материально-производственные запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения. Формально увеличить остаток денежных средств в кассе не позволяет требование Банка России о величине лимита остатка, хоть его величина и отдана на разрешение самого хозяйствующего субъекта. Мнимый прирост остатка денежных средств на счетах в кредитных организациях практически невозможен, так как обслуживание и контроль счета осуществляются банком. Необоснованно возросшая величина актива обеспечивает инвестиционную привлекательность предприятия, его платежеспособность и финансовую устойчивость, что является непременным условием получения субсидий, субвенций, дотаций, кредитных ресурсов, возможность участия в конкурсах на заключения государственного контракта и других целей.

Искажение учетных данных можно обосновать ошибкой в учете. Возможности ограничены величиной суммы по мнимому факту хозяйственной жизни, однако доказывание существенности величины возложено на контролирующие органы или иные заинтересованные стороны операции. Так, в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н) Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с

другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. От признака существенности ошибки указанное Положение определяет последствия и порядок ее исправления.

Отражение в бухгалтерском учете притворной сделки приводит сокрытию истинного намерения и событий (операций) ответственных лиц хозяйствующего субъекта. Примером могут служить операции по отражению недостачи материальных ценностей с последующим возмещением его стоимости ответственным лицом, тогда как фактически произведена продажа указанных ценностей работнику предприятия. Распространены случаи отражение фактически не оказанных услуг сторонней организацией с последующим обналичиванием денежных средств через фиктивные юридические лица, тогда как проведенные финансовые средства направляются на оплату услуг наемных работников, без договорных отношений, дополнительных выплат в счет расчетов с персоналом по оплате труда. Указанные сделки позволяют сэкономить ликвидные средства на уплате налогов и страховых взносов. Известны случаи отражения в учете объектов основных средств и материалов, фактически не используемых в хозяйственной деятельности, либо подмена их производственных характеристик. Так, приобретение прогулочного катера для организации досуга сотрудников и оказания неучтенных услуг может быть отражено как приобретение грузового судна в целях транспортировки готовой продукции. Использование персональных данных физических лиц происходит в целях формирования видимости работы, хищения бюджетных средств.

Выявление случаев отражения в учете мнимых и притворных фактов хозяйственной жизни прерогатива контролирующих органов, прежде всего

налоговых и специализированного подразделения органа внутренних дел. Законодателем предусмотрена периодичность и иные случаи проведения проверок, ответственность за последствия искажения показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, сокрытие имущества от налогообложения, преднамеренное и фиктивное банкротство, определена уголовная ответственность за покушение на мошенничество при совершении финансовых операций. Однако, судя по динамике количества выявляемых экономических преступлений и нарушений, выгода от манипуляции учетными сведениями остается определяющей в момент совершения пренебрежения законодательно установленными требованиями.

Таким образом, достоверности первичного документа уделяется большое внимание, так как он является основой формирования учетных сведений, определяющих показатели отчетности. На стадии формирования сведений о факте хозяйственной жизни возникает отправной момент, определяющий достоверность и пригодность документа для дальнейшего использования. Возможности контроля существенно сокращаются по мере движения документа по схеме накопления и обобщения учетной информации. Законодатель не имеет возможности обеспечить полный контроль всех этапов и случаев формирования первичных сведений, в связи с чем, многократно возрастает важность организации и функционирования внутреннего контроля, развиваются и отдаются на разрешения самих субъектов процедуры реализации большинства существующих приемов обеспечения достоверности первичных сведений. Однако основным фактором остается профессионализм и ответственность самих участников экономических отношений.

#### **Библиографический список**

1. О бухгалтерском учете. – Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
2. О производственных кооперативах. – Федеральный закон от 08.05.1996 № 41-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.

3. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности. – Информация Минфина России № ПЗ-9/2012. - - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
4. Об акционерных обществах. – Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
5. Об обществах с ограниченной ответственность. – Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
6. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008). - Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н. - [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.
7. Першин С.П. Совершенствование контроля финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций посредством развития учетной системы / С.П. Першин // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2007. – №03(027). С. 313 – 333. – Шифр Информрегистра: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). –Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н. – [Электронный ресурс]. – СПС Консультант плюс.

#### References

1. О бухгалтерском учете. – Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ. - [Elektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
2. О производственных кооперативах. – Federal'nyj zakon ot 08.05.1996 № 41-FZ. - [Elektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
3. О raskrytii informacii o riskah hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacii v go-dovoj buhgalterskoj otchetnosti. – Informacija Minina Rossii № PZ-9/2012. - - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
4. Ob akcionerных obshhestvah. – Federal'nyj zakon ot 26.12.1995 № 208-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
5. Ob obshhestvah s ogranichennoj otvetstvennost'. – Federal'nyj zakon ot 08.02.1998 № 14-FZ. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
6. Ob utverzhenii polozhenij po buhgalterskomu uchetu (vmeste s «Polozheniem po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaja politika organizacii» (PBU 1/2008)», «Polozheniem po buhgalterskomu uchetu «Izmenenija ocenocnyh znachenij» (PBU 21/2008). - Prikaz Minfina Rossii ot 06.10.2008 № 106n. - [Jelektronnyj resurs]. – SPS Konsul'tant pljus.
7. Pershin S.P. Sovershenstvovanie kontrolja finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti kommercheskih organizacij posredstvom razvitija uchetnoj sistemy / S.P. Pershin // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kuban-skogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyj zhurnal KubGAU) [Jelektronnyj resurs]. – Krasnodar: KubGAU, 2007. – №03(027). S. 313 – 333. – Shifr Informregistra: 0420700012\0058, IDA [article ID]: 0270703028. – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru/2007/03/pdf/28.pdf>
8. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Buhgalterskaja otchetnost' organizacii» (PBU 4/99). –Prikaz Minfina Rossii ot 06.07.1999 № 43n. – [Jelektronnyj re-surs]. – SPS Konsul'tant pljus.