Мальцев А.А.

ФОРМИРОВАНИЕ ЕДИНОЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СТРУКТУР БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Рассматриваются вопросы создания единой информационной основы процесса бухгалтерского учета в составляющих системы финансового обеспечения Вооруженных Сил России. В условиях казначейского исполнения бюджета страны выделяются составляющие процесса бухгалтерского учета, общие для финансово-экономических органов Министерства обороны России, органов Федерального казначейства Министерства финансов РФ и учреждений Банка России.

В настоящее время бухгалтерский учет как самостоятельный вид человеческой деятельности претерпевает существенные изменения. Это обусловлено прежде всего развитием новых экономических отношений, изменением условий экономической деятельности предприятий и учреждений, требованиями международных финансовых организаций и многими другими причинами.

Не последнюю роль в этом играет все больше входящая в нашу жизнь возможность использования вычислительной техники или, как говорят, средств автоматизации. В этой связи считается актуальным вопрос формирования качественного представления у специалистов, создающих автоматизированные системы, предметной области бухгалтерского учета, т. е. создания информационных моделей процесса бухгалтерского учета.

В целях осуществления эффективного управления доходами и расходами государства, усиления контроля за поступлением, целевым расходованием и экономным использованием средств в настоящее время в Российской Федерации происходит процесс перехода на казначейскую систему исполнения федерального бюджета. Характерным является тот факт, что функции государственного контроля за доведением и использованием бюджетных средств в условиях казначейского исполнения бюджета страны переходят к органам Федерального казначейства, а органы Центрального банка Российской Федерации выполняют лишь «транспортную» функцию, то есть функцию доведения денежных средств.

Совокупность финансово-экономических органов какого-либо министерства (ведомства), участвующих в процессе исполнения бюджета, органов Федерального казначейства и органов Центрального банка Российской Федерации (Банка России) будем называть **системой финансового обеспечения** структур бюджетной сферы.

Применительно к данной ситуации можно говорить о существовании трехэлементной системы финансового обеспечения и ввести в рассмотрение понятие «казначейская система финансового обеспечения» (рис. 1).

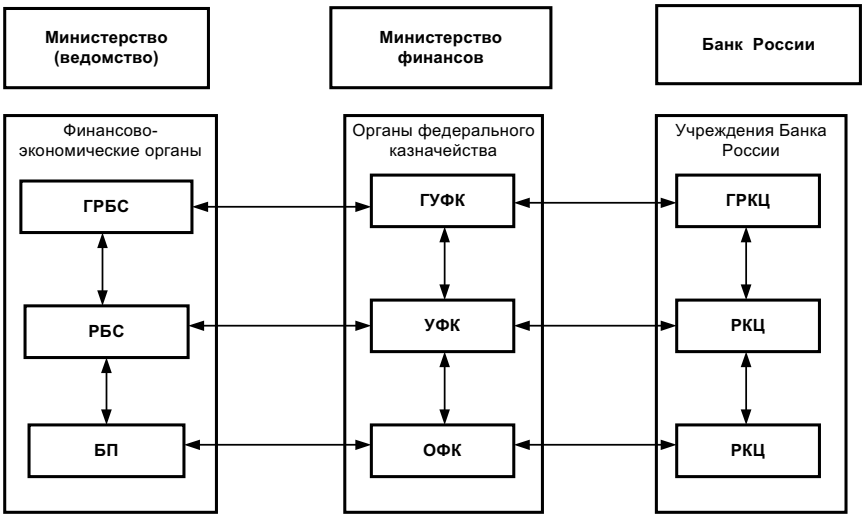
В соответствии с нормативными документами процесс исполнения бюджета должен сопровождаться бухгалтерским учетом во всех составляющих системы финансового обеспечения, то есть в финансово-экономических органах министерства (ведомства), органах Федерального казначейства и учреждениях Банка России. Однако особенности бухгалтерского учета в вышеперечисленных элементах системы финансового обеспечения настолько велики, что это обусловило их закрепление в соответствующих различных инструкциях. Таким образом, мы имеем дело с разновидностями бухгалтерского учета: «банковский бухгалтерский учет», «бюджетный бухгалтерский учет», «бухгалтерский учет органов Федерального казначейства» в рамках учета единого процесса исполнения бюджета страны.

Существование требований применения средств автоматизации и вычислительной техники при реализации бюджетного процесса обусловливает необходимость нахождения единых основ, построения единой информационной основы этого процесса. Постараемся найти общие, единые положения для различных видов бухгалтерского учета.

В научной литературе бухгалтерский учет нередко рассматривается в качестве системы. При этом выделяются две характерные информационные составляющие. Во-первых, бухгалтерский учет – это *единая последовательность определенных действий* (этапов), которая должна быть реализована. Во-вторых, бухгалтерский учет имеет вполне определенную *цель – получение конкретного результата* в виде итоговой обобщенной информации о деятельности данного предприятия (организации).

Единая последовательность действий в рамках бухгалтерского учета происходит во времени, носит постоянный (непрерывный) характер (в соответствии с принципами бухгалтерского

учета) и сопровождается процедурами сбора, регистрации и обобщения информации, т. е. можно говорить о существовании некоторого процесса. Данный процесс не является самоцелью, и, соответственно, он обязательно заканчивается формированием результирующей информации, представляемой в заданном виде (в виде конкретных форм бухгалтерской отчетности). Как правило, это происходит в конце месяца, квартала и года. Можно констатировать, что бухгалтерский учет является целостным процессом, имеющим определенную цикличность.



Условные обозначения:
ГРБС – Главный распорядитель бюджетных средств; РБС – распорядитель бюджетных средств; БП – бюджетополучатель; ГУФК – Главное управление Федерального казначейства; УФК - управление Федерального казначейства; ОФК – отделение Федерального казначейства; ГРКЦ – Главный расчетно-кассовый центр; РКЦ – расчетно-кассовый центр.

Рисунок 1. Принципиальная схема казначейской системы финансового обеспечения структур бюджетной сферы

Проведя исследование составляющих бухгалтерского учета как процесса, детализируем его, разбив на следующие этапы:

1) наблюдение за хозяйственной деятельностью;

2) фиксирование (регистрация) факта проведения хозяйственной операции;

3) документирование хода и результатов хозяйственной операции;

4) составление бухгалтерских записей;

5) группировка бухгалтерских записей;

6) разноска по регистрам учета;

7) отражение на счетах бухгалтерского учета;

8) формирование итоговых документов и составление бухгалтерской отчетности;

9) анализ хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета.

Этап наблюдения за хозяйственной деятельностью считается самостоятельным, так как он представляет собой конкретные действия, результатом которых является выделение из хозяйственной деятельности организации отдельной (одной в конкретный момент времени) хозяйственной операции, подлежащей бухгалтерскому учету.

На втором этапе происходит фиксирование факта проведения хозяйственной операции, т. е. выделение отличительных признаков этой операции, фиксация времени проведения, первичный контроль условий ее проведения и т. п. Причем сама фиксация может осуществляться на различных носителях информации. Именно на этом этапе реализуется принцип идентификации.

Третий, основополагающий этап – документирование хода и результатов хозяйственной операции, необходимость которого закреплена в п.1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»: все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Четвертый этап – составление бухгалтерских записей – является самостоятельным по следующим причинам: во-первых, составление бухгалтерской записи может не совпадать с моментом фиксации факта проведения хозяйственной операции и ее документирования, т. е. они разнесены во времени, во-вторых, составление бухгалтерской записи может осуществляться другим исполнителем, а не тем, кто осуществлял документирование. В-третьих, в отличие от перечисленных выше, данному этапу присущи свои правила и приемы выполнения. Именно на этом этапе реализуется принцип квантифицируемости и применяется метод двойной записи, в результате чего хозяйственная операция находит свое отражение в следующей конструкции:

<Дата>	< Дебет счета >	< Кредит счета >	<Сумма>	<Содержание операции>

Пятый и шестой этапы предназначены для группировки отдельных данных в определенные совокупности и разноски информации о проведенных хозяйственных операциях по различным

регистрам учета. Различие регистров учета обусловлено выбранными правилами группировки бухгалтерской информации. На практике этот факт проявляется в существовании различных форм бухгалтерского учета, таких, например, как мемориально-ордерная, журнально-ордерная и др.

Седьмой этап – отражение на счетах бухгалтерского учета – заключается в переносе информации о стоимостном выражении хозяйственных операций в позиции «Дебет» и «Кредит» соответствующих счетов, указанных в конкретной бухгалтерской записи.

Восьмой этап заключается в формировании итоговых документов и составлении бухгалтерской отчетности. В зависимости от принятой технологии и существующих требований в организации имеется свой набор итоговых документов. Формы итоговой бухгалтерской отчетности законодательно определяются нормативными документами государства и носят, как правило, обязательный характер.

Девятый этап – анализ хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета – имеет важное значение не только для получения обобщенной информации, но и для решения оперативных экономических задач.

Обратим внимание на то, что этапы 1-4, 8 и 9 методически и практически не отличаются при осуществлении действий разных бухгалтеров.

Наблюдение за хозяйственной деятельностью, фиксирование (регистрация) факта проведения хозяйственной операции, документирование хода и результатов хозяйственной операции происходят по одним правилам, традициям, деловым обычаям, принятым у практикующих бухгалтеров (этапы 1-3). Составление бухгалтерских записей осуществляется в соответствии с методом двойной записи (этап 4). Все бухгалтеры в рамках действующего законодательства формируют типовую бухгалтерскую отчетность (этап 8). Анализ хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета осуществляется на единой, постоянно развивающейся методологической основе (этап 9).

А вот выполнение этапов 5-7 (группировка бухгалтерских записей, разноска по регистрам учета, отражение на счетах бухгалтерского учета) может значительно отличаться в случаях использования бухгалтерами различных учетных регистров, удобных, привычных действий по их заполнению, анализу и контролю. В этой связи возникают вопросы: чем же обуславливается такое разнообразие в данных этапах процесса бухгалтерского учета, можно ли объединить эти этапы и придать им единую форму, что является основополагающим в этом разнообразии?

Обратим внимание на тот факт, что существующим законодательством определен перечень форм бухгалтерской отчетности, однако информационное содержание этих форм носит достаточно общий характер и не учитывает специфику деятельности различных хозяйствующих субъектов. В то же время в международной практике уделяется особое внимание составлению такой бухгалтерской отчетности, которая выявляла бы не только отраслевую специфику, но и особенности хозяйственной деятельности отдельного предприятия. В настоящее время и в России возникла необходимость обобщения и использования такой информации.

Действительно, не только инвесторам, собственникам предприятий, но и исполнительной дирекции очень важно знать особенности развития предприятия, опираясь на данные бухгалтерского учета. Так, важно иметь динамику изменения баланса для сравнения данных текущего года с предыдущими двумя, тремя годами. Необходимо постоянно анализировать отдельные виды (сегменты) деятельности, их эффективность и вклад в итоговый результат функционирования предприятия. Так, с этой целью можно подразделить выручку от различных видов деятельности (традиционная, новая развивающаяся, старая свертывающаяся), обобщить накопленную информацию и скорректировать ту же форму №2. Причем это разрешено законом и жизненно необходимо для внутреннего анализа деятельности предприятия.

Однако при этом бухгалтер должен использовать для составления отчетности не только традиционные регистры, но и широкий набор аналитических данных. Так, если мы хотим составить детальную отчетность о реализации, необходимо иметь данные по всем видам реализуемых товаров (видам деятельности). Это влечет за собой увеличение трудозатрат бухгалтерии, однако улучшает результаты аналитической работы и позволяет дать достоверную оценку деятельности предприятия.

На сегодняшний день подобную задачу решают как бухгалтерский, так и аналитический и управленческий учет, т. е. уже сегодня очевидна необходимость сбора подобной информации, которая является весьма востребованной. Однако попытка решить задачу только силами бухгалтерии не будет эффективной, так как реализация дополнительных информационных требований к процессу бухгалтерского учета выходит за рамки традиционной деятельности бухгалтеров.

В поисках возможного выхода проанализируем бухгалтерский учет со следующих позиций.

Обратим внимание на следующее положение: бухгалтерский учет оперирует информацией о хозяйственной деятельности предприятия, организации.

Анализируя историческую ретроспективу, мы можем заметить, что хозяйственная деятельность людей с определенного момента начинает сопровождаться особой деятельностью – учетом хода и результатов хозяйственной деятельности. В качестве примера приведем натуральный, вещественный и количественный виды учета. Отметим лишь, что бухгалтерский учет начинает развиваться только тогда, когда каждому факту или действию хозяйственной жизни человека сопоставляется его стоимостное выражение. То есть люди находят способ отражения своей деятельности, используя единый инструмент – стоимость. Так, например, факты покупки и продажи изделия имеют стоимостное выражение, равное стоимости изделия, факт взятия в долг – стоимостное выражение, равное сумме одалживаемых денег.

В тех действиях, в которых непосредственно участвуют денежные средства или предметы, имеющие стоимость, стоимостное выражение присутствует явно. Однако люди сумели распространить стоимостное выражение на все свои хозяйственные действия. Таким образом, стоимостное выражение становится универсальным инструментом выражения хозяйственной деятельности.

Сделаем вывод: стоимостное выражение хозяйственной деятельности – неотъемлемая особенность бухгалтерского учета.

Рискнем предположить, что любую хозяйственную деятельность можно представить в виде последовательности хозяйственных операций. Причем стоимостное выражение отдельной хозяйственной операции определить достаточно просто, а следовательно, можно определить и стоимостное выражение всей хозяйственной деятельности. Отметим, что стоимостное выражение хозяйственной деятельности не есть простое суммирование стоимостных выражений хозяйственных операций.

Таким образом, суть процесса бухгалтерского учета есть *отражение хозяйственной деятельности путем учета стоимостного выражения каждой хозяйственной операции*.

Мы констатировали, что предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. Хозяйственная деятельность может быть представлена в виде совокупности хозяйственных операций. Логично заключить, что *объектами бухгалтерского* учета на данном уровне рассмотрения являются только хозяйственные операции. Причем хозяйственные операции, имея стоимостное выражение, позволяют осуществлять их бухгалтерский учет.

И только рассматривая хозяйственную операцию как основной элемент хозяйственной деятельности, можно говорить, что результатом хозяйственной операции являются:

– имущество организации, полученное, утраченное, купленное, арендованное, проданное и т. п.;

– обязательства, возникшие у организации или выполненные ею и т. п.;

– денежные средства, полученные, истраченные и т. п., и многое другое.

Заметим, что все перечисленное выше является производным от хозяйственной операции. Также можно говорить о том, что все это является объектами бухгалтерского учета, но только на другом уровне детализации.

Важно обратить на это внимание, так как предлагаемый иерархический подход позволяет дать общенаучный взгляд на рассматриваемое явление, не позволяя смешивать понятия различных уровней рассмотрения.

Важнейшим правилом ведения бухгалтерского учета при помощи счетов является метод двойной записи. В литературе встречается еще и термин «система двойной записи».

Суть **метода двойной записи** состоит в следующем: каждая хозяйственная операция в ее стоимостном выражении отражается на двух счетах бухгалтерского учета, причем в дебете одного и в кредите другого.

Практически реализовать метод двойной записи считается возможным используя **бухгалтерскую запись** вида:

<Дата>	< Д №счета >	< К №счета >	<Сумма>	<Содержание операции>
1	2	3	4	5

Данная запись имеет четкую структуру, содержащую пять элементов. Различные школы бухгалтерского учета предлагают различные последовательности представления этих элементов, но их совокупность не меняется. В российской практике обычно применяется указанная последовательность. В практической деятельности, а иногда и в литературе, вместо названия «бухгалтерская запись» используется понятие «проводка». Действительно, для практикующего бухгалтера более привычным является использование краткого понятия «проводка» вместо более длинного и академичного «бухгалтерская запись». Однако мы обращаем особое вни-

мание на тот факт, что конструкция указанного вида в настоящий момент имеет суть бухгалтерской записи.

Рассмотрим составляющие бухгалтерской записи.

(Дата) – позиция, содержащая дату свершения операции. Обычно она совпадает с астрономической датой проведения хозяйственной операции, но в отдельных случаях является датой получения каких-либо оправдательных (подтверждающих) документов. Например, датой выписки из банка, подтверждающей списание денег с расчетного счета.

(Д №счета) – позиция, содержащая номер счета бухгалтерского учета, по Дебету которого будет отражена сумма хозяйственной операции.

(К №счета) – позиция, содержащая номер счета бухгалтерского учета, по Кредиту которого будет отражена сумма хозяйственной операции.

(Сумма) – позиция, содержащая числовое значение, соответствующее стоимостному выражению хозяйственной операции, в определенной валюте;

(Содержание хозяйственной операции) – позиция, содержащая текст, кратко характеризующий учитываемую хозяйственную операцию.

Хотелось бы обратить внимание на тот факт, что многие бухгалтеры недооценивают практическую важность последнего элемента бухгалтерской записи – (Содержание хозяйственной операции) и не используют его в своей практической деятельности. Тогда как наличие краткого текста позволяет:

– иметь возможность отразить отдельную специфику проведенной операции по сравнению с другими аналогичными операциями, отражаемыми подобной записью;

– осуществить контроль правильности составления бухгалтерской записи или предотвратить возможность возникновения неточности в отражении характера хозяйственной операции путем сравнения текста и сформированной корреспонденции счетов;

– по прошествии достаточного времени, прочитав текст, определить характер учтенной операции.

На наш взгляд, бухгалтерская запись, приводимая в составе всех пяти элементов, позволяет полностью использовать потенциал данного метода бухгалтерского учета.

Акцентируем внимание на основном требовании метода двойной записи: стоимостное выражение одой хозяйственной записи должно найти свое отражение на двух счетах – по кредиту одного и по дебету другого. Это требование отнюдь не тривиально.

Во-первых, оно устанавливает процедуру (технологию) осуществления учетного процесса, требуя точного и неукоснительного выполнения условий участия двух счетов и задействования именно одной части (дебета) первого счета и именно другой части (кредита) второго счета. Во-вторых, соблюдение этого требования обеспечивает корректное отражение хозяйственной операции и определяет возможность использования соответствующего метода контроля.

Не принижая значения ни одного из других существующих методов и приемов бухгалтерского учета и опираясь на обилие публикаций по этой теме, не будем перечислять их столь подробно, а остановим свое внимание на самом понятии «учет».

Под учетом обычно понимают действие или процесс по сбору информации о чем-либо (явлении, процессе, объекте и т. п.) и отражению ее в определенном виде.

Существует «объект» наших интересов с точки зрения учета. Это может быть материальный предмет, явление, производственный процесс, хозяйственная операция и многое другое. Назовем его «объектом учета». Мы может собирать информацию об объекте учета в заранее оговоренном виде. Примерами могут служить устные доклады, данные в письменном виде, электромагнитные сигналы и т. п. Вид представления собираемой информации (формат представления) и содержание напрямую зависят от желания ее дальнейшего использования. Другими словами, мы будем собирать только ту информацию, которую хотим в дальнейшем использовать.

Полученную информацию в определенном формате мы можем накапливать. Формат накапливания связан как с требованиями дальнейшего использования, так и с требованиями удобного хранения. Например, астрономическую дату с точки зрения удобства дальнейшего использования целесообразно представить в виде «20 апреля 1999 года», а с точки зрения оптимальности хранения – в виде «20.04.99».

При накапливании информации можем использовать хронологическую, систематическую или комбинированную запись. При хронологической записи осуществляется накопление информации в одном месте по мере ее поступления. При систематической записи заранее определяется признак, по которому информацию записывают в то или другое место. Комбиниро-

ванный подход сочетает в себе хронологическую и систематическую запись. Решение вопроса, какую же запись лучше всего применять, зависит от существования конкретных требований по удобству и возможности дальнейшего использования накапливаемой информации. Если существует единственное требование: обеспечить четкий учет последовательности каких-либо действий, – применяется хронологическая запись. В этом случае в одном месте фиксируются дата и время проведения конкретного действия, далее – дата и время совершения последующих действий. Если существует требование обеспечить учет каких-либо действий по месту их совершения, применяется систематическая запись. Если существуют оба требования – применяется комбинированная запись. При этом, например, заводится отдельный лист бумаги для учета действий, совершенных в определенном месте, и записи в разных листах производятся в хронологической последовательности.

При применении вышеописанных приемов можно говорить о существовании хронологического, систематического и комбинированного учета.

Представим себе, что объект учета является сложным, то есть может быть представлен в виде составляющих его частей. Так, производственный процесс может быть разделен на множество производственных операций, а завод может быть представлен совокупностью цехов и вспомогательных служб. В результате сложный объект учета представляется совокупностью простых объектов учета, для которых можно осуществлять процедуру учета. В этом случае обычно говорят о существовании интегрированного и дифференцированного учета или о синтетическом и аналитическом учете. Употребление подобных названий отражает лишь принцип, положенный в их основу, – осуществлять сбор, накопление и обработку информации в определенном виде (детальном или обобщенном) и применять процедуры обработки этой информации (обобщение, детализация, агрегирование и т. д.).

Особенно хотелось бы обратить внимание на следующие факты. Если мы имеем детальную информацию обо всех простых объектах учета, то, применяя процедуры обобщения информации, мы можем получить обобщенную (более общую) информацию на уровне сложного объекта учета, состоящего из простых объектов. Существование этого факта определяет следующее положение – целесообразно накапливать детальную информацию о простых объектах учета, составляющих сложный объект, и применять процедуру обобщения информации для получения более общей информации на уровне сложного объекта учета. На практике применение этого положения зависит от возможности обработки того объема детальной информации, который имеется. Поэтому всегда стараются найти компромисс между желаемым и возможным.

Отметим еще одну особенность. Сложный объект учета может разбиваться на более простые объекты, а те в свою очередь могут детализироваться дальше. Таким образом, мы можем иметь несколько уровней представления сложного объекта наблюдения. При этом на практике на каждом уровне представления нас интересует конкретная информация, присущая только данному уровню. Хотелось бы обратить внимание читателя на тот факт, что вышеперечисленные приемы и виды учета не связаны непосредственно с бухгалтерским учетом, а являются лишь иллюстрацией общих приемов обработки информации. Другими словами, эти приемы являются самостоятельными и могут быть использованы применительно к технологии бухгалтерского учета.

Применительно к практике бухгалтерского учета под синтетическим учетом понимают учет по каким-либо обобщенным объектам учета или обобщающим признакам, под аналитическим учетом понимают учет в соответствии с каким-либо детализирующим показателем.

В результате зафиксируем следующие положения:

- в соответствии с необходимостью накопления детальной и обобщенной информации в процессе бухгалтерского учета, дальнейшей обработки этой информации в целях анализа хозяйственной деятельности организации используются приемы аналитического и синтетического учета;
- синтетический бухгалтерский учет ведется по обобщенным объектам учета только в денежном выражении, а аналитический бухгалтерский учет ведется по каким-либо заранее определенным аналитическим показателям, в том числе и в стоимостном выражении по детализированным объектам учета;
- несовпадение перечня накапливаемой и используемой информации в аналитическом и синтетическом учетах обуславливает их самостоятельность. Стоимостное выражение является единым показателем, соединяющим аналитический и синтетический виды учета.

Как показало изучение и обобщение зарубежной и отечественной теории и практики, в

системе бухгалтерского учета различают управленческий и финансовый учет.

Управленческий учет (management accounting) охватывает все виды учетной информации, которая собирается, измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководству и тем менеджерам, которые могут выработать и принять обоснованное управленческое решение. Управленческий учет иногда называют внутренним учетом, который включает производственный учет. Производственный учет предполагает систему сбора, регистрации, обобщения и обработки систематизированной по определенным признакам информации о затратах на производство, контроль за их состоянием и калькулирование себестоимости продукции. Формирование показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в системе управленческого учета является тайной предприятия, секретом фирмы.

Финансовый учет (financial accounting) охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри предприятия руководством, работниками предприятия, передается также и тем пользователям, которые находятся за пределами предприятия, организации. Под *финансовым* учетом понимается сбор сводных данных на счетах бухгалтерского учета, необходимых для составления публичной финансовой отчетности, выявления финансовых результатов за определенный период.

В некоторой литературе можно встретить и другие виды учетов: внутрифирменный, корпоративный, производственный, калькуляционный и т. п. Многообразие этих видов учета объясняется желанием проанализировать хозяйственную деятельность организации с **различных точек зрения.** Но это разнообразие все-таки базируется на желании использовать данные бухгалтерского учета в качестве основного источника. В связи с этим к бухгалтерскому учету предъявляются дополнительные требования по учету специфических данных. В результате мы видим определенные трансформации. Так, если в соответствии с методом двойной записи и существующим планом счетов для осуществления бухгалтерского учета достаточно будет составления бухгалтерских записей о хозяйственных операциях и отражения их на соответствующих счетах, то для выполнения требований управленческого учета необходимо накапливать детальную информацию о ходе производственных процессов, да еще и в разрезе каждого цеха.

При реализации этого подхода возможны следующие варианты. Первый: вести учет, используя аппарат счетов бухгалтерского учета. Второй: использовать приемы, отличные от аппарата счетов, например учетные карточки, ведомости, учетные таблицы. И третий – комбинировать приемы отражения информации на счетах бухгалтерского учета и дополнительные приемы.

В литературе по бухгалтерскому учету, когда речь заходит о возможностях использования аппарата счетов, говорится следующее. Синтетический учет ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Можно встретить и уточнение: синтетические счета – это счета из плана счетов или счета первого порядка. Аналитический учет ведется на аналитических счетах. Но тут же конкретизируется, что в качестве таких счетов выступают аналитические карточки, ведомости и т. п. Упоминается при этом, что в плане счетов предусматриваются и субсчета, открываемые к синтетическим счетам, и они являются промежуточным звеном между синтетическими и аналитическими счетами.

Логика изложения материала на эту тему меняется от автора к автору, в чем легко можно убедиться, проанализировав многочисленные публикации.

Попробуем разобраться в деталях. Для отражения хозяйственных операций, их результатов, отдельных обобщенных объектов учета используются счета из плана счетов бухгалтерского учета. Таким образом, если говорить о возможности накапливать информацию в стоимостном выражении об обобщенных объектах учета на имеющихся счетах бухгалтерского учета, то можно в этом смысле говорить о синтетическом учете. Однако следует отметить, что если возникает необходимость синтетического учета по обобщенному объекту, для которого не предусмотрен счет из плана счетов, а произвольное (не в рамках законодательства) открытие счетов не разрешается, остается одна возможность – вести дополнительный синтетический учет, не затрагивая счета бухгалтерского учета. Может возникнуть вопрос: «Является ли такой синтетический учет бухгалтерским?»

В плане счетов предусмотрена возможность открытия к каждому счету бухгалтерского учета нескольких субсчетов (буквально подсчетов). Субсчет как составная часть счета предназначается для более детализированного учета. Если назвать «счет бухгалтерского учета» из плана счетов «счетом первого порядка», то «субсчет» можно назвать «счетом второго порядка». Продолжая мысль о дальнейшей детализации субсчетов, можно говорить о счетах третьего, четвер-

того и т. д. порядков. При этом синтетическим будет являться счет первого порядка, а аналитическими счетами – все субсчета, причем каждый новый уровень аналитических счетов будет означать большую детализацию. Предлагаемый подход можно проиллюстрировать схемой.

Счет 1-го порядка	Счет 2-го порядка	Счет 3-го порядка	…	Счет n-го порядка
Синтетический счет	Аналитический счет 1-го порядка	Аналитический счет 2-го порядка		Аналитический счет (n-1)-го порядка
Счет бухгалтерского учета	Субсчет 1-го порядка	Субсчет 2-го порядка		Субсчет (n-1)-го порядка

Данный подход к применению известного аппарата субсчетов имеет свои практические иллюстрации. Если мы проанализируем банковский план счетов, то увидим существование счетов первого, второго и третьего порядка. При анализе единого плана счетов для учета финансово-хозяйственной деятельности организаций мы увидим счета бухгалтерского учета и субсчета, открываемые для детализации учета. Подобная же ситуация наблюдается и при анализе плана счетов бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

Подведем итоги. При необходимости осуществлять обобщенный бухгалтерский учет хозяйственной деятельности говорят о синтетическом учете, используя аппарат счетов для реализации синтетического учета, говорят о синтетических счетах (или о счетах первого порядка). При необходимости осуществления более детального бухгалтерского учета говорят о возможном аналитическом учете (причем многоуровневом), используя аппарат счетов бухгалтерского учета для реализации аналитического учета, говорят об аналитических счетах соответствующего уровня или о субсчетах, которые в общем случае могут тоже иметь множество уровней.

Еще раз сконцентрируем внимание на том, что для синтетического и аналитического учета мы используем только аппарат счетов, то есть бухгалтерский метод отражения действительности – отражение в стоимостном выражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи. В настоящее время мы не говорим об использовании чего-либо иного, например аналитических карточек, лицевых карточек, учетных журналов и т. п. Скажем только, что данные приемы мы относим к приемам сбора информации, объединяемым понятием **«информационный учет».**

Данное понятие не столь широко употребляется в практике бухгалтеров. Однако, если проанализировать те данные, которые обрабатывают бухгалтеры, то можно говорить о значительном их разнообразии, т. е. о многообразии информации, циркулирующей в процессе бухгалтерского учета. И если иметь в виду, что все эти данные (информация) учитываются, то можно говорить об информационном учете.

Следствием этого и являются многочисленные документы, формы, карточки и т. п., причем они являются дополнительными к регистрам учета, используемым в формах бухгалтерского учета.

Сделаем следующие выводы:

- Бухгалтерский учет – это отражение хозяйственной деятельности организации в определенном виде.
- Бухгалтерский учет всей хозяйственной деятельности осуществляется путем учета каждой хозяйственной операции.
- Отражение хозяйственных операций осуществляется в стоимостном выражении в виде бухгалтерских записей определенной структуры.
- Существует план счетов бухгалтерского учета, содержащий счета для учета однотипных хозяйственных операций.
- Определена процедура разнесения информации из бухгалтерских записей по счетам бухгалтерского учета в соответствии с методом двойной записи.
- Существуют приемы определения и поиска ошибок, возникающих при нарушении процедуры разнесения информации по счетам бухгалтерского учета.
- На основе применения всех существующих методов и приемов информация о хозяйственной деятельности организации представляется в обобщенном виде в форме итоговых бухгалтерских документов.
- Бухгалтерский учет представляет собой процесс представления и обработки информации о хозяйственной деятельности организации в определенном виде по заданным правилам.

Таким образом, существует единая информационная основа бухгалтерского учета во всех составляющих системы финансового обеспечения, что обуславливает возможность создания единого информационного пространства процесса исполнения бюджета страны.