

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

**Б1.В.10 Бухгалтерское дело**

**Направление подготовки 38.03.01 Экономика**

**Профиль образовательной программы Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

**Форма обучения очная**

## **1. Конспект лекций**

### **1.1 Лекция 1 (Л-1) ( 2 часа). Понятие и сущность бухгалтерского дела**

#### **1.1.1 Вопросы лекции:**

1. Сущность бухгалтерского дела, содержание и его развитие.
2. Место бухгалтерского дела в системе учета.
3. Профессиональные объединения и организации в развитии бухгалтерского дела

#### **1.1.2 Краткое содержание вопросов:**

**Наименование вопроса 1. Сущность бухгалтерского дела, содержание и его развитие.**

Эффективность деятельности любой организации во многом зависит от работы бухгалтерии и ведения делопроизводства. Это требует совершенствования учетного процесса, улучшения кадрового состава работников управления, внедрения совершенных технологий обработки экономической информации.

Бухгалтерская информация широко используется для управления предприятиями, при проведении экономического и финансового анализа, контроля за результатами предпринимательской деятельности.

Совершенствование работы бухгалтерии и делопроизводства являются предметом бухгалтерского дела. Четкого определения бухгалтерского дела в международной практике нет, однако термину «бухгалтерское дело» соответствует понятие «Accounting» в английском языке.

История развития науки показывает, что новые отрасли знания выделяются в самостоятельные науки тогда, когда определенный круг вопросов практической деятельности приобретает важное самостоятельное значение и требует углубленной научной разработки.

Объектом бухгалтерского дела является организация процесса его ведения, результатом которого будет обобщенная информация о фактах хозяйственной деятельности, сгруппированная по экономическому признаку на счетах бухгалтерского учета. К объектам бухгалтерского дела также можно отнести учетную информацию, бухгалтерскую отчетность, документацию, инвентаризационные данные об экономических действиях и событиях, циклы деятельности организации, различные показатели деловой активности.

Взаимосвязи между объектами бухгалтерского учета могут характеризоваться путем разложения общих понятий на частные. Так, финансовую отчетность можно представить в виде различных статей бухгалтерского баланса или какой-либо другой формы, содержание статей — в виде счетов бухгалтерского учета.

Основанием отражения взаимосвязи счетов являются факты хозяйственной деятельности, которые в результате становятся основным объектом бухгалтерского дела. Основанием формирования учетной информации являются учетные сообщения как описания фактов хозяйственной деятельности, содержащие следующие обязательные реквизиты:

- вид факта хозяйственной деятельности;
- способ и единица измерения (оценка);
- объекты, участвующие в осуществлении факта хозяйственной деятельности;
- субъекты, между которыми осуществляется факт хозяйственной деятельности (в обязательном порядке должны быть указаны ответственные лица, а также проверены законность, экономическая целесообразность и достоверность отражаемой информации);
- время действия факта хозяйственной деятельности (при признании доходов и расходов организации для учета в соответствующем периоде);
- признаки связей между фактами хозяйственной деятельности;
- количественная характеристика современного факта хозяйственной деятельности.

К основным циклам текущей, финансовой и инвестиционной деятельности относят получение доходов, формирование расходов, приобретение, производство, возникновение и исполнение текущих обязательств и др.

Признание факта хозяйственной деятельности в качестве основного объекта бухгалтерского дела позволяет выделить документацию и финансовую отчетность как носителей информации о деятельности организации.

Особенности предмета бухгалтерского дела обусловлены его целями, связанными с

организацией учетного процесса и учетной деятельности при совершении фактов хозяйственной деятельности, подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности, анализом деятельности организации.

Учетный процесс, направленный на получение осведомляющей информации о состоянии активов и источниках их образования, реализует функцию учета, конечным продуктом, которой являются баланс и отчетность.

## **Наименование вопроса 2. Место бухгалтерского дела в системе учета.**

Бухгалтерское дело требует знаний в области финансового и управлеченческого учета, аудита, экономического анализа, компьютерных систем обработки данных, экономики предпринимательства (бизнеса), гражданского права, кредитования, банковского дела, налогового законодательства и др.

Законодательство России обязывает организации вести бухгалтерский (финансовый) учет, однако для принятия управлеченческих решений существует необходимость организации управлеченческого учета.

В мировой практике существуют разные подходы к этому вопросу. Так, в Германии для управлеченческого и финансового учета имеются отдельные планы счетов. В учетной практике США управлеченческий учет представляет собой отдельный блок внутри финансового учета. Во Франции используют два плана счетов — финансового и управлеченческого учета, а взаимодействие между ними осуществляется через специальные счета (экраны).

В Российской практике также возможна организация управлеченческого учета. Современным планом бухгалтерских счетов предусмотрены возможности применения двух вариантов построения управлеченческого учета:

- в рамках единой с финансовым учетом системы счетов;
- в рамках самостоятельной системы счетов (счета финансового учета и счета управлеченческого учета).

Финансовый и управлеченческий учеты являются поставщиком информации, необходимой для управления организацией и принятия соответствующих решений, составления бухгалтерской отчетности, организаций учетного процесса. Информация, созданная бухгалтерским учетом (финансовым и управлеченческим), должна отвечать требованиям полноты, достоверности, существенности, полезности, понятности, своевременности.

Таким требованиям должна отвечать любая информация, однако значимость их может быть различной. Так, для финансового учета главное требование: достоверность информации, а для управлеченческого — ее существенность, содержание.

Содержание объектов бухгалтерского дела и условия его исследования предопределяют выбор и последовательность применения экономического анализа. Он осуществляется с целью выявления основных закономерностей развития хозяйствующего субъекта, их взаимосвязи и взаимовлияния, а также факторов, определивших те или иные результаты деятельности организаций.

Инструментами экономического анализа являются балансовый и индексный методы, факторный анализ, методы группировок, сравнений, исчисления относительных величин, относящиеся к группе экономико-математических методов. Информационной базой служат данные, полученные в системе бухгалтерского учета.

Экономический анализ, осуществляемый на уровне хозяйствующего субъекта, может быть финансовым, управлеченческим, анализом финансовой отчетности, текущим, ретроспективным, экспресс-анализом, вертикальным, горизонтальным и т.д. Любой компонент экономического анализа определяется целями, преследуемыми при его проведении, и соответствующей информацией, получаемой в результате ведения учетного процесса.

Взаимосвязь между бухгалтерским делом и аудитом осуществляется на уровне отчетной информации. В настоящее время функции аудита выходят за рамки проверки и подтверждения достоверности и объективности представленной бухгалтерской отчетности.

Все чаще аудиторские фирмы занимаются операционным аудитом, оказанием и предоставлением услуг в области управления, налогообложения, осуществления финансовых операций, оценки заключенных договоров с точки зрения юридических требований и т.д.

Ведение компьютеризированного бухгалтерского учета — не редкость, поэтому каждый бухгалтер (аудитор, оценщик, аналитик, финансовый менеджер) должен обладать знаниями в области электронной обработки данных и контроля на уровне, необходимом для принятия соответствующего решения и взаимодействия со специалистами. Счетные работники должны иметь достаточно высокую квалификацию, чтобы давать оценку и принимать решения об операциях в системе компьютеризированного учета.

### **Наименование вопроса 3. Профессиональные объединения и организации в развитии бухгалтерского дела**

Состав международных организаций, занимающихся вопросами учета и финансовой отчетности, их гармонизации и стандартизации достаточно представителен.

К международным и межправительственным профессиональным организациям бухгалтерского учета относятся:

Управление по международным стандартам (бывший Международный комитет по международным стандартам финансовой отчетности — КМСФО).

Международная федерация бухгалтеров.

Европейское экономическое общество.

» Федерация бухгалтеров стран — членов АСЕАН.

Межамериканская организация бухгалтеров.

Африканский совет по бухгалтерскому учету.

Конфедерация бухгалтеров стран Азии и Тихого океана.

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам в области учета и финансовой отчетности при ООН.

Рабочая группа по учетным стандартам Организации экономического сотрудничества и развития.

Федерация европейских бухгалтеров-экспертов.

Комитет взаимодействия реализации директив ЕС.

Международный центр реформы бухгалтерского учета и др.

Специалисты этих организаций изучают и обобщают национальные бухгалтерские стандарты разных стран, разрабатывают международные бухгалтерские стандарты.

В 1973 г. был создан Международный комитет по международным стандартам финансовой отчетности. В него вошли специалисты бухгалтерского учета Австралии, Канады, Франции, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США. В 2001 г. комитет был преобразован в Управление по международным стандартам. Основной целью его деятельности является разработка международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В состав управления входит Консультативный совет по стандартам, его членами являются:

Международная федерация ценных бумаг и финансов.

Международная ассоциация образования и исследований в области бухгалтерского учета.

Международные банковские ассоциации; Международная ассоциация адвокатов;

Международная торговая палата; Международная конфедерация свободных профсоюзов; Международный комитет по стандартам оценки активов; Всемирная конфедерация труда; Всемирный банк и др.

Управление по международным стандартам (КМСФО) является основным координатором усилий разработчиков национальных стандартов. Оно направляет свою деятельность на достижение единообразия финансовой отчетности во всем мире.

В настоящее время понятие «стандартизация учета» определяется:

наличием определенного свода правил (стандартов), принятых государством с одновременным существованием множества законодательных актов, инструкций, планов счетов и т.д.;

наличием ряда стандартов, определяющих систему учета в отдельной стране и принятых профессиональными бухгалтерскими организациями.

Стандартизация учетных процедур состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к различным ситуациям в любой стране. В результате осуществления идеи стандартизации отпадает необходимость создания национальных стандартов, однако внедрения единых стандартов следует добиваться путем добровольного соглашения, профession- нальных организаций стран.

Существуют два подхода к стандартизации учета: рыночный и регулирующий.

Рыночный механизм обеспечивает эффективность получения учетной информации. В этом случае стандарты финансовой отчетности не являются обязательными. Это определено тем, что национальная система финансовой отчетности представляет собой комплекс норм и правил, определяющих взаимоотношения бухгалтеров и государства исходя из законодательства и обычаяв страны. При этом стандарты предусматривают методы подготовки финансовой отчетности и раскрытия информации исходя из требований ответственности и ее прозрачности.

При регулирующем подходе стандарты подлежат обязательному исполнению. В каждой стране могут существовать собственная модель организации учета и система стандартов, регулирующих ее и не противоречащих аналогичным международным стандартам.

Исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета разрабатывает концепции развития бухгалтерского учета. Наиболее важными документами, подготовленными этой группой, являются:

директива «Об унификации форм отчетности и правил их аудирования»;

директива «О принципах составления консолидированной отчетности».

Эти документы определяют стандартные форматы бухгалтерской отчетности, состав статей и способ их формирования. Предлагаемые директивами структуры финансовой отчетности могут использоваться фирмами в качестве рекомендаций.

Институт профессиональных бухгалтеров — первая профессиональная бухгалтерская организация в России. Учредителями ее стали ведущие высшие учебные заведения в 1997 г. при активном участии Министерства финансов РФ. Институт профессиональных бухгалтеров

это некоммерческое партнерство и может объединять как физических, так и юридических лиц.

Институт профессиональных бухгалтеров России может участвовать в разработке нормативных документов бухгалтерского учета. Для разработки проектов нормативных документов на конкурсной основе отбираются специалисты-методологи из числа действующих членов Института профессиональных бухгалтеров России. Подготовленные проекты нормативных документов проходят экспертизу в экспертных советах Института профессиональных бухгалтеров России, создаваемых специально для рассмотрения каждого нормативного документа. После утверждения проекта нормативного документа экспертным советом Института профессиональных бухгалтеров России проект нового нормативного документа направляется на экспертизу в межведомственную комиссию по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности. После утверждения проекта межведом- ственной комиссией документ поступает в Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации, где с ним проводится дальнейшая работа.

Специалисты Института профессиональных бухгалтеров могут создавать отраслевые нормативные документы по заказу министерств и ведомств, например методические рекомендации по бухгалтерскому учету в различных секторах экономики.

Основные цели и задачи Института профессиональных бухгалтеров России:

- объединение в единую профессиональную организацию и координация деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также юридических лиц, специализирующихся в области распространения информации финансово-экономического профиля, оказания услуг в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита, финансового менеджмента и повышения квалификации работников финансово-экономического профиля;

- организация и проведение аттестации специалистов в области бухгалтерского учета,

финансового менеджмента в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;

- разработка методологии и методики бухгалтерского учета и аудита;
- создание системы оперативного информирования членов Института профессиональных бухгалтеров России об изменениях и новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;
- совершенствование профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом, аудитом, защиты интересов специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента и аудита в законодательных и исполнительных органах власти;
- внедрение в практику новых форм и методов организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, отвечающих «Программе реформирования бухгалтерского учета» в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- формирование у специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, аудита экономического мышления, соответствующего рыночным отношениям; соблюдение ими норм профессиональной этики.

В мерах по выполнению «Программы реформирования бухгалтерского учета» на Институт профессиональных бухгалтеров России совместно с федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими управление отраслями экономики, и Министерством финансов Российской Федерации возложена задача завершить разработку «отраслевых инструкций по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности», а совместно с Министерством финансов Российской Федерации, Министерством образования России, ФКЦБ России и Банком России «установить квалификационные требования к специалистам организаций, применяющих международные стандарты финансовой отчетности при подготовке и представлении сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности, а также к аудиторам и аудиторским организациям, осуществляющим оказание аудиторских услуг в указанных организациях».

Институту профессиональных бухгалтеров России совместно с Банком России поручено «обеспечить окончание аттестации главных бухгалтеров организаций, подпадающих под обязательный аudit бухгалтерской отчетности, и иных бухгалтерских работников, осуществляющих бухгалтерские услуги на профессиональной основе».

## **1.2 Лекция 2 (Л-2) ( 2 часа). Система нормативного регулирования бухгалтерского учета**

### **1.2.1 Вопросы лекции:**

1. Система нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность
2. Содержание внешних норм по организации бухгалтерского учета на предприятиях
3. Организация внутреннего нормативного регулирования бухгалтерского учета

### **1.2.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **Наименование вопроса 1. Система нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность**

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительство РФ, которое обеспечивает проведение в России единой финансовой, кредитной и денежной политики.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета осуществляется Министерством финансов РФ, а также органами отраслевого и регионального управления.

В системе законодательного и нормативного управления бухгалтерского учета можно выделить четыре уровня.

*Первый уровень* системы составляют указы Президента РФ, законы и иные законодательные акты, постановления Правительства РФ; Гражданский кодекс РФ; Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

В Гражданском кодексе РФ закреплены многие вопросы учетной работы: наличие

самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица, обязательное составление годового бухгалтерского отчета, понятие чистых активов и т.д.

*Второй уровень* включает положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Бухгалтерские стандарты разрабатывает и утверждает Министерство финансов РФ. Положения по бухгалтерскому учету устанавливают общие правила ведения бухгалтерского учета в организациях и порядок отражения в бухгалтерском учете отдельных видов хозяйственных операций. Основным документом второго уровня является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 24.03.00 №34н.

К *третьему уровню* нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции, рекомендации, методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Требование данных документов носят общий характер и обязательны к применению всеми организациями, осуществляющими бухгалтерский учет.

Указания, разъяснения и письма отраслевых органов управления не обязательны к применению всеми организациями, а носят рекомендательный характер.

Документы *четвертого уровня* утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организаций и содержат выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета в соответствии с документами первого и второго уровней нормативных документов. Внутренние документы формируют учетную политику организации, которая утверждается руководителем.

Документом, имеющим высшую юридическую силу в стране, является Конституция РФ. Однако ни одно из положений Конституции РФ прямо не регулирует бухгалтерский учет. Поэтому данный документ не может быть отнесен к системе законодательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Часто возникают ситуации, когда требования документов одного или разных уровней противоречат друг другу. Возникающие коллизии решаются в судебном порядке. Поэтому при организации и осуществлении бухгалтерского учета следует учитывать судебную и арбитражную практику. Постановления и информационные письма Высшего арбитражного суда РФ и Верховного суда РФ не являются элементами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, но обязательны к руководству всеми участниками хозяйственных отношений, включая органы управления (прежде всего налоговые и контролирующие).

## **Наименование вопроса      2. Содержание внешних норм по организации бухгалтерского учета на предприятии**

В Гражданском кодексе РФ закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица, обязательное составление годового бухгалтерского отчета, понятие чистых активов и т.д.

Последние два документа устанавливают единые методологические основы бухгалтерского учета на территории России для всех юридических лиц, а также определяют порядок организации и ведения бухгалтерского учета и предоставления бухгалтерской информации пользователям.

Кроме того, к документам этого уровня относятся указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях. Указы Президента РФ могут регулировать практически любую сферу общественной жизни, производственной и иной деятельности. В части бухгалтерского учета указы Президента РФ могут устанавливать общие принципы осуществления и отражения отдельных хозяйственных операций. В настоящее время, характеризующееся реформированием законодательной нормативной базы рыночных отношений, указы Президента РФ разрабатываются и принимаются тогда, когда тот или иной аспект предпринимательской деятельности законодательно не

урегулирован, а осуществление данного вида деятельности необходимо. Примерами могут быть указы, регулирующие аудиторскую деятельность, некоторые стороны земельных отношений и т. п. Как правило, через какое-то время в развитие указа разрабатывается и принимается Федеральным собранием соответствующий федеральный закон. После чего указ Президента РФ отменяется и начинают действовать положения данного закона.

Постановления и распоряжения Правительства РФ разрабатываются, как правило, в развитие федеральных законов и указов Президента РФ. В постановлениях и распоряжениях Правительства РФ детализируются и уточняются отдельные требования федеральных законов и указов Президента РФ.

Весьма важными документами первого уровня системы являются также законы соответствующих организационно-правовых форм экономических субъектов, например Федеральный закон «Об акционерных обществах» и др.

Бухгалтерские стандарты разрабатывает и утверждает Министерство финансов РФ. Положения по бухгалтерскому учету устанавливают общие правила ведения бухгалтерского учета в организациях и порядок отражения в бухгалтерском учете отдельных видов хозяйственных операций. Основным документом второго уровня является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 24.03.00 №34н.

На основе Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Минфин России разрабатывает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

В настоящее время в России действуют следующие учетные стандарты (ПБУ):

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 10.01.00 №2н.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.99 №43н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)

Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01),

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000),

Положение по бухгалтерскому учету «Информация сегментам» (ПБУ 12/2000)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000),

Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы» (ПБУ № 17/02)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной

## **деятельности» (ПБУ 20/03)**

К третьему уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции, рекомендации, методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Требование данных документов носят общий характер и обязательны к применению всеми организациями, осуществляющими бухгалтерский учет.

Указания, разъяснения и письма отраслевых органов управления не обязательны к применению всеми организациями, а носят рекомендательный характер.

## **Наименование вопроса 3. Организация внутреннего нормативного регулирования бухгалтерского учета**

Документы утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организаций и содержат выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета в соответствии с документами первого и второго уровней нормативных документов. Внутренние документы формируют учетную политику организации, которая утверждается руководителем.

### **1.3 Лекция 3 (Л-3) ( 2 часа) Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета в России.**

#### **1.3.1 Вопросы лекции:**

1. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета в России.
2. Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета.
3. Порядок формирования бухгалтерской отчетности.

#### **1.3.2 Краткое содержание вопросов:**

## **Наименование вопроса 1. Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета в России.**

Реформирование бухгалтерского учета представляет собой процесс преобразований, происходящих в области бухгалтерского учета и вытекающих из общего процесса экономических реформ в России, включая изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды. Реформирование включает разработку правил и норм постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами, адекватных требованиям современной экономики. Так, в условиях плановой экономики существовала система бухгалтерского учета, которая была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в этой системе, выступало государство (в лице отраслевых министерств и ведомств и планирующих, статистических и финансовых органов). Действовавшая система государственного финансового контроля решала задачи выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций.[2] Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределило необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998г. № 283, была разработана в связи с тем, что процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в это время отставал от общего процесса экономических реформ в России.

## **Наименование вопроса 2. Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета.**

Общие принципы, правила, требования установлены в таких нормативно-правовых документах, как Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

**Допущения.** Ведение бухгалтерского учета в нашей стране опирается на следующие допущения как основополагающие бухгалтерские принципы:

- 1) имущественная обособленность;
- 2) непрерывность деятельности;
- 3) последовательность применения учетной политики;
- 4) временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

**Требования.** К числу требований, которые необходимо соблюдать при выборе и применении учетной политики, относятся следующие:

- 1) полнота;
- 2) своевременность;
- 3) осмотрительность (осторожность);
- 4) приоритет содержания перед формой;
- 5) непротиворечивость;
- 6) рациональность.

**Правила ведения бухгалтерского учета.** К числу правил бухгалтерского учета, которыми руководствуются в соответствии с действующим законодательством, относятся:

- 1) правила (метод) двойной записи;
- 2) денежное выражение (стоимостная оценка) объектов бухгалтерского учета;
- 3) документирование хозяйственных операций;
- 4) периодичность формирования бухгалтерской отчетности;
- 5) обязательность проведения инвентаризации.

## **Наименование вопроса 3. Порядок формирования бухгалтерской отчетности.**

Бухгалтерская отчетность — это завершающая стадия бухгалтерского учета, на которой обобщается, группируется и детализируется информация, накопленная на счетах за отчетный период. Сальдо большинства счетов на отчетную дату входят в отчетный бухгалтерский баланс. Информация, накопленная на регулирующих и операционных счетах, не имеющих сальдо, не может найти отражения в бухгалтерском балансе. Ее отражают в виде отчетов, характеризующих показатели оборотов на счетах. Для составления бухгалтерской отчетности используется также аналитическая информация, расшифровывающая сальдо и обороты синтетических счетов. Отчетные формы содержат и расчетные показатели, которых нет на счетах, но базой для их расчета служит в основном учетная информация.

Таким образом, бухгалтерская отчетность — это совокупность - отчетов, основанных на достоверных данных текущего бухгалтерского учета, являющихся его продолжением и результатом. Как уже отмечалось ранее, все бухгалтерские отчеты тесно связаны с балансом, они развиваются и дополняют систему балансовых показателей. Ряд отчетов представляет собой детализацию и расшифровку отдельных статей баланса.

Минимальный состав бухгалтерской отчетности утверждается Министерством финансов Российской Федерации. В настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) составляющими бухгалтерской отчетности организации считаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотренные нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности

организации, если она в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту.

При определении содержания составляющих бухгалтерской отчетности организациям рекомендовано учитывать перечень сведений, которые согласно действующим положениям по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию в определенных формах бухгалтерской отчетности.

Так, бухгалтерский баланс должен содержать данные об имуществе организации (активах) и его источниках (пассивах) на начало и конец отчетного периода.

Отчет о финансовых результатах призван характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего года, а также обеспечившие их доходы и расходы по обычным видам деятельности и проч.

В этой форме бухгалтерской отчетности должны содержаться данные о выручке (нетто) от продажи и себестоимости проданных товаров, продукции, работ и услуг.

Отдельными статьями в отчете о прибылях и убытках предусмотрено отражать коммерческие и управленческие (при соответствующей организации учета) расходы.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны содержать показатели, обеспечивающие пользователей бухгалтерской отчетности дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая необходима пользователям для более реальной оценки имущественного и финансового положения организации, а также результатов ее деятельности.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках представляются в виде отдельных отчетных форм. Такими формами могут быть отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, отчет о целевом использовании полученных средств, пояснительная записка и специализированные формы.

Отчет об изменениях капитала предназначен для отражения данных о наличии на начало и конец отчетного и предыдущего годов капитала организации в разрезе его составляющих (уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) с выделением причин, обусловивших изменение этих составляющих и всего капитала в целом. В нем также могут отражаться сведения о наличии и движении в отчетном и предыдущем годах резервов (резервов, образованных в соответствии с законодательством, резервов, образованных в соответствии с учредительными документами, оценочных резервов, резервов предстоящих расходов) с выделением каждого резерва, создаваемого организацией. Справочно в рассматриваемой форме отчетности предусмотрено приводить данные о состоянии чистых активов организации и назначении целевого финансирования.

Отчет о движении денежных средств должен раскрывать информацию о наличии и движении денежных средств за отчетный период и аналогичный период предыдущего года в разрезе направлений их движения и видов деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой.

#### **1.4 Лекция 4 (Л-4) ( 2 часа) Роль бухгалтера в бухгалтерском деле.**

##### **1.4.1 Вопросы лекции:**

1. Роль бухгалтера в процессе управления.
2. Права и обязанности главного бухгалтера.
3. Права и обязанности бухгалтера.

##### **1.4.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **Наименование вопроса 1. Роль бухгалтера в процессе управления.**

Под рациональной организацией бухгалтерского учета следует понимать систему элементов и средств наиболее оптимального построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной и уместной (полезной) для управления информации о деятельности организации и осуществления контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

При организации бухгалтерского учета необходимо установить наиболее рациональное взаимоотношение производственных подразделений (бригад, цехов и т. п.) с бухгалтерией.

Рациональное распределение труда между работниками учетного аппарата означает составление перечня всех учетных операций, подлежащих выполнению за месяц, и установление нормы времени выполнения каждой операции работниками бухгалтерии.

В плане документации перечисляют документы, необходимые для организации учета хозяйственных операций и составляют расчет потребности в бланках.

В плане инвентаризации определяют порядок, сроки и количество проведения инвентаризации отдельных видов имущества, обязательств и отдельных процессов хозяйственной деятельности организации.

В плане отчетности определяют калькуляционный период и период определения финансовых результатов, а также формы внутренней и внешней отчетности, сроки их составления и представления.

### **Наименование вопроса 2. Права и обязанности главного бухгалтера.**

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

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

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

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

Главный бухгалтер обязан активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушение финансового и хозяйственного законодательства.

Назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и др.) проводится по согласованию с главным бухгалтером.

Главный бухгалтер имеет право:

1) требовать от руководителей отделов, в необходимых случаях — и от руководителя организации принятия мер к усилению сохранности собственности организации, обеспечению правильного ведения бухгалтерского учета и контроля;

2) подготовки предложений о снижении размеров премий или лишении премий работников, не обеспечивающих выполнение установленных правил оформления первичной документации, ведение первичного учета и других требований к организации учета и контроля.

Главный бухгалтер несет ответственность в случаях:

несвоевременной и неправильной выверки операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;

1) нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

- 2) составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- 3) других нарушений положений и инструкций по организации бухгалтерского

учета.

Главный бухгалтер несет наравне с руководителем предприятия ответственность:

- а) за нарушение правил и положений, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность;
- б) за нарушение сроков представления месячных, квартальных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов соответствующим органам.

Таким образом, на главного бухгалтера возложена особая роль как на руководителя бухгалтерской службы и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### **Наименование вопроса 3. Права и обязанности бухгалтера.**

Правовой статус бухгалтерской службы регулируется действующим законодательством, нормативными документами, организационно-правовой формой и общей структурой управления организацией.

В последнее время большая часть организаций стремится систематизировать работу своих финансовых служб, вводя внутренние стандарты бухгалтерского учета. При стандартизации учета в организации разрабатываются Положение о бухгалтерии, должностные инструкции для работников бухгалтерии и др.

Положение о бухгалтерии представляет собой локальный нормативный акт, определяющий порядок организации бухгалтерской службы, права и обязанности счетных работников. Данный документ относится к унифицированной системе организационно-распорядительной документации; его форма имеет четко установленную структуру.

1. Общие положения
2. Цели и задачи
3. Функции
4. Права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей)
5. Взаимоотношения, служебные связи
6. Организация работ

Положение о бухгалтерии составляет главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Логическим продолжением Положения о бухгалтерии являются должностные инструкции работников бухгалтерии, которые составляются для каждого работника бухгалтерии. В них определяют конкретные операции по учетной работе.

Должностная инструкция может включать следующие разделы.

1. Общие положения
2. Функции работника
3. Права и обязанности
4. Ответственность
5. Заключительные положения

Должностные инструкции сотрудников бухгалтерской службы разрабатывает главный бухгалтер и утверждает руководитель организации. Утвержденная должностная инструкция должна доводиться в обязательном порядке до сведения работника, занимающего соответствующую должность.

### **1.5 Лекция 5 (Л-5) ( 2 часа) Учетная политика организации.**

#### **1.5.1 Вопросы лекции:**

1. Учетная политика как локальный нормативный акт и результат профессионального суждения бухгалтера.

2 Формирование учетной политики.

3 Изменение учетной политики.

#### **1.5.2 Краткое содержание вопросов:**

**Наименование вопроса 1.Учетная политика как локальный нормативный акт и**

## **результат профессионального суждения бухгалтера.**

Учетная политика - это средство легальными способами получить необходимую администрации величину прибыли и представить финансовое положение фирмы в соответствии с интересами собственников. Налоговая политика - это средство легальными способами минимизировать налоговые платежи. Договорная политика предполагает умение оформлять сделки такими договорами, которые обеспечивают наиболее благоприятные условия для фирмы, т.е. сводят ее обязательства по отношению к контрагентам до минимума, а свои требования к ним доводят до максимума.

Содержание учетной политики оформляется специальным внутренним документом - приказом об учетной политике. Основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (предания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций), содержит ПБУ 1/08.

Организации, руководствуясь нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, должны самостоятельно формировать свою учётную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Однако руководство большинства организаций, от бизнесменов до бухгалтеров, часто не понимает значения и возможностей учетной политики и вместо того, чтобы формировать ее, использует стандартные формулировки приказа. Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 5 ПБУ 1/98 и п.2 ст.7 Закона РФ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер, подчиняясь непосредственно руководителю организации, несет ответственность за формирование учетной политики. Согласно п.3 ст.бэтого Закона лицо, ответственное за организацию и состояние бухгалтерского учета, а таковым в соответствии с п.1 ст.букзанного Закона выступает руководитель организации, своим приказом или распоряжением утверждает учетную политику. Таким образом, Закон возлагает на руководителя ответственность за содержание учетной политики, именно его подпись делает приказ об учетной политике руководством к действию.

Прибыль, которая показывается в бухгалтерских отчетах, но не в налоговых декларациях, представляет собой в достаточной степени субъективный показатель. И потому сумма прибыли во многом определяется не величиной надбавки (наценки) на себестоимость, не суммой денег в кассе или на расчетном счете, а моментом демонстрации в учете хозяйственной операции, приносящей прибыль, выбором варианта оценки расходов предприятия, ибо его доходы всегда очевидны – это сумма признанной (полученной) выручки, а расходы всегда сомнительны, так как определяются методологией бухгалтерского учета и конкретными способами его ведения. Дело в том, что доходы проверяемы - поступили деньги на счета предприятия и (или) возникли документально обоснованные требования к контрагентам, например к покупателям - вот и возникли доходы. Они так или иначе объективны. Расходы же в значительной степени субъективны, и они-то и предопределяются коридорами учетной и налоговой политики. В зависимости от того, какой выбран метод амортизации основных средств, какой используется вариант оценки товарно-материальных ценностей, как формируются резервы, как списываются косвенные производственные затраты и т.п., меняется и величина расходов.

Выбирая прежде всего методы исчисления расходов, бухгалтер оказывает прямое влияние и на величину бухгалтерской прибыли, а это, в свою очередь, не может не сказаться на отношениях администрации с другими участниками хозяйственных процессов. В самом деле, поскольку прибыль является одним из ключевых показателей деятельности организации, ее величина может повлиять на доступность внешнего финансирования. Особенно важна прибыльность для размещения ценных бумаг среди физических лиц, которые при принятии решения ориентируются в основном на величину прибыли. Однако в силу неразвитости российского рынка корпоративных ценных бумаг и неготовности населения вкладывать деньги в них этот мотив завышения прибыли нельзя считать характерным. При получении банковских кредитов также не наблюдается преимущественной ориентации кредиторов на показатели прибыльности заемщиков. Предметом пристального внимания банка становится скорее

стоимость и ликвидность имущества, поскольку в настоящее время в России преобладает краткосрочное кредитование, и банк ориентируется на возможность погашения кредита исходя из имущества, имеющегося у заемщика.

Завышение прибыли может быть выгодно предприятию в случае привлечения долгосрочных инвестиций. Хотя и тогда инвестор заинтересован не столько в ее прибыльности, сколько в наличии свободных денежных средств. Его интересуют «живые» деньги, и предметом анализа становится не прибыль (убыток), а движение денежных средств. Можно предположить, что в увеличении прибыли заинтересованы акционеры (учредители, участники), но в жизни это не всегда так. Большинство российских акционерных обществ не выплачивает дивиденды или выплачивает их в минимальном размере.

В ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» дано определение учетной политики как совокупности способов ведения бухгалтерского учёта – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Орган организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учётную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Приведем основные допущения при формировании учетной политики. Имущественная обособленность - активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и от других организаций (т.е. на балансе организации должно находиться имущество, принадлежащее ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления). Непрерывность деятельности - организация будет продолжать свою деятельность в будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности (следовательно, ее обязательства будут погашаться в установленном порядке). Последовательность применения учетной политики - принятая учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Временная определённость фактов хозяйственной деятельности - факты хозяйственной деятельности относятся (следовательно, отражаются в учете) к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

## **Наименование вопроса 2 Формирование учетной политики.**

Принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно из года в год. В то же время бухгалтерская учетная политика может изменяться, если:

-меняется законодательство. Отсутствие перемен в нормативных документах на 2006 год и изменения в налоговом законодательстве, в отдельных случаях могут повлечь и изменение способов бухгалтерского учета;

-существенно меняются условия деятельности, например в связи с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности;

-организацией разработаны новые способы ведения бухучета, применение которых позволит более достоверно представлять в учете и отчетности факты хозяйственной деятельности либо снизит трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности отчётности.

При этом изменять учетную политику, применяемую для целей бухгалтерского учета, в течение года нельзя, поскольку должна обеспечиваться сопоставимость данных бухучета. Любое изменение должно вводиться с 1 января года, следующего за годом утверждения этих изменений приказом (распоряжением) руководителя. То есть к процессу составления бухгалтерской учетной политики на следующий год стоит подойти обстоятельно - в течение следующего года ничего поменять не удастся. Обращаем внимание на то, что если бухгалтерская учетная политика на будущий год, будет изменена по сравнению с предыдущим, то на 1 января будущего года необходимо оценить в денежном выражении последствия изменений, которые оказали (или окажут) существенное влияние на финансовое положение,

движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации. Результаты такой оценки отражаются следующим образом.

Применяется ретроспективный подход к учету изменений учетной политики, особенностью которого является то, что изменение показателей бухгалтерской отчетности, вызванное сменой учетной политики, осуществляется путем изменения данных бухгалтерской отчетности, а не путем осуществления записей по счетам бухгалтерского учета. При этом поскольку ни расходы, ни доходы не могут быть признаны (счет прибылей и убытков не затрагивается - он уже закрыт), то корректировка показателей доходов и расходов производится за счет нераспределенной прибыли организации. Меняются данные вступительного баланса на следующий год. Вступительный баланс формируется так, как будто бы с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида применялся измененный способ ведения бухучета.

Учетную политику для целей налогообложения можно поменять вследствие изменения законодательства либо выработки налогоплательщиком более удобной схемы исчисления и уплаты налогов. При этом требования раскрывать последствия таких изменений каким-либо образом в налоговом учете нет. В общем случае изменять учетную политику, применяемую для целей налогообложения, в течение года нельзя. Любое изменение должно вводиться с 1 января года, следующего за годом утверждения этих изменений приказом (распоряжением) руководителя.

Вместе с тем Налоговый кодекс РФ предусматривает возможность внесения изменений в учетную политику в отношении налога на прибыль при изменении налогового законодательства. Такие изменения должны вноситься не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства. Иными словами, если законодатель изменит порядок исчисления налога задним числом с начала текущего налогового периода, допускается изменить учетную политику в середине года, произвести перерасчет налоговых обязательств, исходя из новых способов учета с начала года, и представить необходимые уточненные декларации. Однако это право, а не обязанность налогоплательщика.

Срок утверждения бухгалтерской и налоговой учетной политики на следующий год - до 1 января данного года. Конечно же, ничего страшного не случится, если учетная политика будет составлена чуть позже. Главное - чтобы все указанные в ней способы ведения учета и исчисления налогов применялись именно с 1 января этого года. Кроме того, приказ, утверждающий учетную политику, должен быть датирован не позднее 31 декабря предыдущего. Если же организация только создана, то ее учетная политика для целей бухучета должна быть оформлена до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня госрегистрации. Учетная политика для целей исчисления НДС должна быть утверждена не позднее окончания первого налогового периода (месяца или квартала). При этом применяться учетная политика должна со дня создания организации.

Для иных налогов сроков утверждения учетной политики не установлено, однако затягивать не стоит, поскольку с первого дня деятельности определение налоговой базы должно производиться по одним правилам. Утвердить учетную политику должен руководитель организации приказом либо распоряжением. Форма такого приказа - произвольная. Причем положения учетной политики могут приказе, так и в приложении к нему. Следует помнить, что учетная политика должна быть единой для всей организации, включая все ее филиалы, представительства и иные подразделения организации (в том числе выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения. Законодательство по бухучету устанавливает, что в пояснительной записке, которую надо представить в налоговые органы и другим пользователям (в частности, учредителям) вместе с годовой бухгалтерской отчетностью за отчетный год до 31 марта последующего, необходимо раскрыть сведения

- о существенных способах ведения бухучета на следующий год;
- дополнениях, внесенных в бухгалтерскую учетную политику в течение отчетного
- изменениях учетной политики на следующий год, по сравнению с отчетным.

Отдельные организации обязаны публиковать основные положения своей учетной

политики в составе бухгалтерской отчетности, раскрыв их в пояснительной записке. К ним относятся ОАО и организации, обязанность публиковать отчетность, у которых установлена учредительными документами.

Для учетной политики, применяемой в целях налогообложения, никаких особых требований по представлению ее пользователям, в частности налоговым органам, в нормативных актах не содержится.

Вместе с тем налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Поэтому налогоплательщик при желании может проинформировать свою ИФНС о выбранных вариантах порядка исчисления налогов, представив вместе с бухгалтерской отчетностью и налоговую учетную политику на следующий год.

В предлагаемой таблице выделены варианты, которые могут быть применены в том числе и для целей исчисления налога на прибыль организаций. Выбрав один из таких вариантов и в бухгалтерском, и в налоговом учете, организация сможет сблизить эти два вида учета, уменьшить количество временных разниц и упростить трудоемкий процесс отражения отложенных налогов в бухучете. Варианты, не выделенные в таблице, применимы только в бухучете и с налоговым учетом никак не согласуются, в результате чего либо вообще не влияют на возникновение разниц, либо независимо от выбранного варианта приводят к появлению временных разниц.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями и других решений, необходимых для организации бухгалтерского учета.

### **Наименование вопроса 3 Изменение учетной политики.**

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении.

Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

## **1.6 Лекция 6 (Л-6) ( 2 часа) Организация бухгалтерского учета на предприятии.**

### **1.6.1 Вопросы лекции:**

1. Основные составные части организации бухгалтерского учета на предприятии.
2. Основные задачи и функции бухгалтерской службы на предприятии.
3. Варианты организации бухгалтерской службы.

### **1.6.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **Наименование вопроса 1. Основные составные части организации бухгалтерского учета на предприятии.**

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером; когда в организации отсутствует бухгалтерская служба, руководитель имеет право поручить ведение учета и отчетности специализированной организации или соответствующим органам (специалистам) на договорных началах (это в основном касается малых организаций).

В зависимости от объема работы в бухгалтерии организации группируется по направлениям:

- осуществление расчетов;
- ведение материального учета;
- осуществление производственно-калькуляционной работы;
- финансовый учет.

#### **Наименование вопроса 2. Основные задачи и функции бухгалтерской службы на предприятии.**

Функции, выполняемые бухгалтерской службой, прямо вытекают из задач бухгалтерского учета, определенных Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Задачами бухгалтерской службы являются:

организация взаимоотношений организации с другими субъектами хозяйствования;

поиск внутренних и внешних краткосрочных и долгосрочных источников финансирования, выбор оптимального их сочетания;

своевременное обеспечение финансовыми ресурсами текущей деятельности организации;

эффективное использование финансовых ресурсов для достижения стратегических и тактических целей организации;

сохранение и рациональное использование основного и оборотного капитала, собственного и заемного капитала;

обеспечение своевременности платежей по обязательствам организации.

Конкретными формами решения задач бухгалтерской службы является разработка учетной политики, среди элементов которой:

финансовая политика;

кредитная политика;

политика управления денежными потоками;

амortизационная политика;

дивидендная политика;

политика формирования доходов и расходов;

налоговая политика;

разработка организационно-распорядительных документов (Положения о бухгалтерии, должностных инструкций работников бухгалтерии, штатного расписания);

составление графика документооборота организации;

создание номенклатуры дел и организация хранения документов;  
формирование кадровой политики бухгалтерии (порядка аттестации бухгалтеров, системы подбора персонала и повышения его квалификации);  
создание технологии обработки получаемой информации (применяемая форма учетного процесса).

Исходя из этих задач можно выделить основные функции бухгалтерской службы организации:

1. ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ и нормативных правовых актов в целях формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;

2. организация документооборота и обмена данными бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в том числе между подразделениями организации, в целях обеспечения информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при совершении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов по утвержденным нормам, нормативам и сметам; для осуществления предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров действующему законодательству, последующего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций и первичных бухгалтерских документов в целях предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;

3. оперативный и систематический анализ данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации.

Кроме того, в обязанности бухгалтерских служб входят:

- обеспечение сохранности денежных средств в процессе их получения, хранения и использования;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах хранения и эксплуатации;
- начисление и выплата в установленные сроки заработной платы работникам, проведение расчетов с работниками;
- своевременное проведение расчетов, возникающих в процессе осуществления предпринимательской деятельности;
- своевременное проведение расчетов с налоговыми органами;
- участие в инвентаризации имущества и финансовых обязательств, своевременное и правильное определение результатов инвентаризации и отражение их в учете;
- проведение инструктажа материально ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении;
- широкое применение современных средств автоматизации учета;
- составление и представление в установленном порядке и в предусмотренные сроки бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ведение массива нормативных и других документов по вопросам учета и отчетности, относящимся к компетенции бухгалтерской службы;
- хранение документов (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности и расчетов к ним и т.п. как на бумажных, так и на машинных носителях информации) в соответствии с правилами организации государственного архивного дела.

### **Наименование вопроса 3. Варианты организации бухгалтерской службы.**

Рациональность организации бухгалтерского учета в значительной степени зависит от правильности определения структуры бухгалтерии и бухгалтерского аппарата. Бухгалтерия является самостоятельной структурной единицей организации.

Количественный состав бухгалтерии зависит от размеров организации, от видов деятельности и их отраслевой принадлежности, от организации и технологии производства, от наличия структурных подразделений, квалификации работников и т.д.

Структура аппарата бухгалтерии и самой бухгалтерии зависит от особенностей каждой организации. В современных условиях сложились три основных типа организации структуры бухгалтерии: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикали создаются промежуточные звенья управления (отделы), возглавляемые старшими бухгалтерами.

При функциональной (комбинированной) организации структуры бухгалтерии ее специальные структурные подразделения (по центрам ответственности и другим организационным структурам) выполняют замкнутый цикл работ.

При использовании любого типа организации структуры бухгалтерии только хорошо налаженные взаимоотношения с другими службами и подразделениями организации дают возможность получать необходимую информацию для управления и обеспечения контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью организации.

## **1.7    Лекция 7 (Л-7) ( 2 часа) Организация первичного учета и документооборота.**

### **1.7.1    Вопросы лекции:**

1. Первичные учетные документы, их состав, классификация и стандартизация.
2. Порядок составления, обработки и хранения первичных документов.
3. График документооборота.

### **1.7.2    Краткое содержание вопросов:**

- 1. Наименование вопроса    Первичные учетные документы, их состав, классификация и стандартизация.**

Для сплошного и непрерывного отражения объектов бухгалтерского учета необходимо прежде всего фиксировать каждую хозяйственную операцию. Финансово-хозяйственная деятельность организации сопровождается выполнением многочисленных операций. С этой целью применяется элемент метода бухгалтерского учета — документация — основной способ наблюдения за хозяйственной деятельностью организации, ее первичного контроля. Каждая операция независимо от объема и содержания в момент ее совершения оформляется документом и является первым этапом учета.

Документ (от лат. *documentum* — поучительный пример, свидетельство, доказательство) представляет собой письменное доказательство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции, право на ее совершение.

Документация служит основанием для последующих бухгалтерских записей и обеспечивает точность, достоверность и бесспорность учетных показателей, а также возможность их «контроля».

г Документы являются средством, при помощи которого осуществляется сама финансово-хозяйственная деятельность. Они используются для оперативного руководства и управления организацией. На основании документов ведется повседневное наблюдение за движением товарно-материальных ценностей, денежных средств организации, устанавливаются законность и целесообразность тех или иных операций. Документы подтверждают достоверность учетных данных, помогают выявить ошибки в бухгалтерском учете.

Документы имеют правовое значение, они используются в качестве доказательства при спорах между организациями и лицами. Только правильно и своевременно оформленные документы имеют доказательную силу в арбитраже ! я судебных инстанциях. Документы служат основанием для судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по решению прокуратуры, суда, арбитража, следственных органов.

Документы имеют контрольное значение, так как дают возможность проверять сохранность

ценностей, предупреждать случаи хищения. Большое значение имеют документы при проведении документальных ревизий, аудиторских проверок хозяйственно-финансовой деятельности организации. Документы используют, анализируя результаты работы организации. Именно документ является основой информационной системы организации, которая используется в управлении. В Законе Российской Федерации «Об информации, информатизации» говорится: «Документирование информации является обязательным условием включения информации в информационные ресурсы. Документирование информации осуществляется в порядке, установленном органами государственной власти, ответственными за организацию делопроизводства, стандартизацию документов, их массивов, безопасность Российской Федерации».

Основными направлениями документации являются унификация и стандартизация. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме,

содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации.

Унификация форм первичной учетной документации имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета.

За последние годы утверждено 250 унифицированных форм первичной документации, в том числе:

- по учету труда и его оплаты; по учету основных средств и нематериальных активов; по учету материалов; по учету работ в капитальном строительстве;
- по учету результатов инвентаризации; по учету кассовых операций.
- Данные формы первичной учетной документации распространяются на юридических лиц независимо от форм собственности, осуществляющих деятельность на территории РФ.

В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. Исключение отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Унифицированные документы — это типовые документы, утвержденные в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями.

Стандартизация документов — установление одинаковых, стандартных размеров для типовых документов, что позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

## **2. Наименование вопроса Порядок составления, обработки и хранения первичных документов.**

Документы должны составляться своевременно, как правило, в момент совершения операции, или, если это невозможно, — непосредственно по окончании операции.

При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовых машин допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день по его окончании на основании кассовых чеков.

В документах должны быть заполнены все реквизиты, отражающие достоверные данные. Документы могут заполняться пастой шариковых ручек, химическим карандашом, при помощи пишущих машин или полностью автоматизированным путем. Документ должен быть оформлен четко, ясно, без помарок, производить записи в документах простым карандашом не разрешается. Итоговые записи, связанные с передачей ценностей, должны быть прочеркнуты.

Перечень лиц, имеющих право подписи документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Для оптимизации процесса обработки документов необходимо четко организовать документооборот.

### **3. Наименование вопроса График документооборота.**

Ежедневно в организации совершаются те или иные хозяйствственные операции.

Фиксация фактов хозяйственной деятельности происходит в бухгалтерских документах.

Документ — это специальный носитель информации, в котором по определенной форме закодирован факт хозяйственной деятельности, который совершился или только будет совершен.

Для изучения документа необходимо классифицировать всю огромную совокупность документов, «вращающихся» в организации, так как каждый их вид имеет свои особенности.

Всю совокупность документов разделим на следующие группы:

документы по порядку составления (первичные и сводные);

назначению (распорядительные, исполнительные, бухгалтерского оформления, комбинированные);

характеру операций (кассовые, расчетные, банковские, материальные и т.д., в зависимости от хозяйственной операции, зарегистрированной в документах);

месту составления (внутренние и внешние);

способу охвата операций (разовые и накопительные).

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за качественное создание документов в установленный срок, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие их.

Контроль за соблюдением графика документооборота по организации осуществляется главным бухгалтером.

Для организации работы по уничтожению документов в организациях создаются экспертные комиссии, в состав которых входят сотрудники структурных подразделений под председательством одного из руководящих работников организации, а также представители архивного учреждения.

Документы, отобранные экспертной комиссией на хранение, описываются. После утверждения описей архивным органом организации разрешается уничтожение документов, которые не подлежат передаче в Архивный фонд. Уничтожение документов оформляется актом, утверждаемым руководителем организации.

Без согласования с органами Росархива уничтожаются документы, которые не должны сдаваться в архив и практическая надобность которых отпала, а сроки хранения истекли.

## **1.8 Лекция 8 (Л-8) ( 2 часа) Организация бухгалтерского учета на различных стадиях существования организации.**

### **1.8.1 Вопросы лекции:**

1. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования организации.

2. Особенности бухгалтерского дела при реорганизации.

3. Особенности бухгалтерского дела при банкротстве.

### **1.8.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **Наименование вопроса 1. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования организации.**

Бухгалтерский учет необходимо вести с первых дней самостоятельного существования организации до ее последних дней, т.е. официального закрытия. Бухгалтер одним из первых приходит на предприятие, когда оно только создается, участвует в подготовке и регистрации учредительных документов, открывает расчетный счет в банке, ставит организацию на учет в налоговых органах, осуществляет платежи организационных расходов и т. п. Затем, как правило, долгие годы осуществляется уставная деятельность организации, сопровождаемая обычной бухгалтерской работой по сбору, регистрации и обобщению информации об имуществе, обязательствах и источниках средств, их изменению под воздействием хозяйственных операций, учету доходов и расходов, выявлению финансовых результатов деятельности, составлению бухгалтерской отчетности. В ходе деятельности возможны реорганизация предприятия, изменение

его правового положения и масштабов функционирования путем преобразования, слияния или разделения, которые должны быть отражены в бухгалтерском учете и соответствующих специальных балансах, без составления которых реорганизация невозможна.

Деятельность организации начинается с ее государственной регистрации. Зачастую уже на этой стадии бухгалтеру отводится немаловажная роль. В небольших фирмах процесс регистрации часто проводит именно бухгалтер.

Порядок регистрации регламентирован Федеральным законом РФ «О государственной регистрации юридических лиц» от 08.08.01 №129-ФЗ.

- При государственной регистрации фирмы в налоговую инспекцию представляются: а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации; б) протокол, договор или иной документ в соответствии с законодательством о создании юридического лица; в) учредительные документы юридического лица (подлинники или нотариально удостоверенные копии); г) документ об уплате государственной пошлины.

Документы представляются в налоговую инспекцию не посредственно, либо направляются по почте объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения.

Государственная регистрация осуществляется в срок не более 5 рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган. Решение о регистрации, принятое регистрирующим органом, является основанием внесения соответствующей записи в реестр. Именно момент внесения записи в государственный реестр признается моментом государственной регистрации.

Регистрирующий орган не позднее одного рабочего дня с момента государственной регистрации выдает (направляет) заявителю документ, подтверждающий факт внесения записи в государственный реестр.

Следующий этап регистрации — постановка организации на налоговый учет. Это также обязанность бухгалтера. Порядок постановки на налоговый учет установлен ст. 84 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ).

Налогоплательщик подает заявление установленной формы и одновременно представляет в одном экземпляре копии, заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации, других документов, подтверждающих в соответствии с законодательством Российской Федерации создание организации.

Налоговый орган обязан поставить налогоплательщика на учет в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

На начальной стадии жизненного цикла организации налогоплательщик встает также на учет во внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования. Организация является страхователем по отношению к своим работникам и как страхователь обязана встать на учет в названных фондах.

В соответствии с Федеральным законом от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» регистрация страхователей в территориальных органах Пенсионного фонда РФ является обязательной и осуществляется в 13-дневный срок для работодателей-организаций, а также крестьянских (фермерских) хозяйств — со дня

государственной регистрации по месту их нахождения.

Вновь созданная организация открывает счет (счета) в банке.

Это также функция бухгалтера. Для открытия счета в банк представляются:

заявление на открытие счета (ф. № 0401025), подписанное учредителями юридического лица;

копия свидетельства о государственной регистрации юридического лица, заверенная нотариально;

свидетельство налогового органа о регистрации предприятия в качестве налогоплательщика;

копия документа о регистрации в качестве плательщика в Пенсионный фонд;

копия справки о присвоении статистических кодов;

нотариально заверенная копия устава (положения) юридического лица;

карточка с образцами подписей и оттиска печати (ф. № 0401026), заверенных нотариально.

Банк обязан сообщить об открытии счета в налоговый орган по месту их учета в 5-дневный срок.

Сам налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии любого банковского счета в 10-дневный срок, как того требует ст. 23 НК РФ. В случае нарушения этого срока взимается штраф в размере 5000 руб. в порядке налоговой ответственности (ст. 118 НК РФ) и в размере от 10 до 20 МРОТ в порядке административной ответственности (ст. 15.4 КоАП РФ).

Еще одна очень важная обязанность бухгалтера на стадии становления организации - участие в выборе системы налогообложения.

Налогоплательщики-организации с численностью работников до 100 человек могут выбрать упрощенную систему налогообложения, предусмотренную гл. 26.2 НК РФ, или придерживаться традиционной системы налогообложения.

Бухгалтер и руководитель должны проанализировать целесообразность применения той или иной системы налогообложения и разработать адекватную учетную политику.

## **Наименование вопроса 2. Особенности бухгалтерского дела при реорганизации.**

### **ФОРМЫ ПРОВЕДЕНИЯ РЕОРГАНИЗАЦИИ**

*Реорганизацией* ранее созданного юридического лица является прекращение или иное изменение правового положения этой организации, влекущее изменение отношений правопреемства юридических лиц.

Процесс реорганизации организаций может проходить в формах *слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования*. Инициаторами могут выступать учредители (участники) либо орган юридического лица, уполномоченный на то учредительными документами. В случаях, установленных законодательством, реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

На дату реорганизации бухгалтер должен составить финансовую отчетность. При этом необходимо учитывать некоторые особенности отчетности на этой стадии жизненного цикла юридического лица.

Формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации производится с учетом положений Приказа Минфина РФ от 20.05.03 № 44н и при наличии:

1) учредительных документов организаций, возникших в результате реорганизации;

2) решения учредителей или соответствующих органов о реорганизации;

3) договоров о слиянии или присоединении в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

4) передаточного акта или разделительного баланса, которые в соответствии с решением (договором) учредителей могут включать следующие приложения:

• бухгалтерскую отчетность, в соответствии с которой определяются состав имущества

и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке;

- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации, проведенной в соответствии с законодательством и иными нормативными правовыми актами перед составлением передаточного акта или разделительного баланса, подтверждающих их достоверность (наличие, состояние и оценку имущества и обязательств);

- первичные учетные документы по материальным ценностям (накладные, акты приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и др.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего приемке-передаче при реорганизации организации;

- расшифровки (описи) кредиторской и дебиторской задолженности с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов реорганизуемых организаций о переходе с момента государственной регистрации организации имущества и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, расчетов с соответствующими бюджетами, государственными внебюджетными фондами и др.;

5) документа, подтверждающего факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в Единый государственный реестр юридических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации о вновь возникших организациях при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения и преобразования; о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций и реорганизации в форме присоединения и т.д. При реорганизации прежнего предприятия путем присоединения, слияния, выделения или разделения величина его имущества, обязательств и собственного капитала изменяется. Основным документом, служащим основанием для бухгалтерского учета изменения величины и стоимости активов и обязательств преобразованного и нового предприятия, является *передаточный акт*. К нему прилагается *передаточный баланс*, отражающий стоимость имущества, долговых обязательств и собственного капитала реорганизуемого юридического лица, и пояснения к нему, раскрывающие отдельные виды активов, обязательств и слагаемые собственного капитала. Эти пояснения позволяют более точно и правильно | дифференцировать или объединять показатели бухгалтерской отчетности реформируемых организаций.

Слияние двух и более юридических лиц ведет к прекращению их деятельности и передаче имущества и обязательств вновь создаваемому предприятию. Тем самым усиливается финансовая мощь и расширяются возможности производственно-хозяйственной и сбытовой деятельности прежних организаций.

Дата утверждения в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации. ■

Составление передаточного акта или разделительного баланса рекомендуется приурочивать к концу отчетного периода (года) или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартала, месяца), являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества и обязательств реорганизуемой организации. Оценка передаваемого (принимаемого) при реорганизации организации имущества производится в соответствии с решением учредителей определенным в решении (договоре) о реорганизации,

— по остаточной стоимости, либо по текущей рыночной стоимости, либо по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.).

При этом стоимость имущества, отраженного в передаточном акте или разделительном балансе, должна совпадать с данными, приведенными в приложениях (описях, расшифровках) к передаточному акту или разделительному балансу в соответствующей стоимостной оценке.

Расходы, связанные с реорганизацией (государственной регистрацией возникших организаций, внесением соответствующих изменений в учредительные документы, регистрацией ценных бумаг, оплатой юридических услуг и др.), признаются организациями как внереализационные соответствующего периода и отражаются в бухгалтерском учете организации, их осуществляющей. В отчете о прибылях и убытках организации указанные внереализационные расходы независимо от их значимости раскрываются обособленно по отдельной строке.

Важной процедурой реорганизации, предшествующей составлению передаточного акта, является уведомление кредиторов о проведении слияния и присоединения. При этом кредиторы акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью имеют право в течение 30 дней со дня их уведомления о предстоящей реорганизации письменно потребовать досрочного или срочного исполнения долговых обязательств прежнего предприятия.

В связи с этим важной задачей бухгалтерии становится определение реальной величины кредиторской задолженности, подлежащей уплате по таким требованиям. В первую очередь должна быть погашена задолженность по так называемым *дляющимся обязательствам*, вытекающим из договоров займа, аренды, лизинга, кредитных договоров, которые прекращаются с момента официального признания реорганизации. Остальная кредиторская задолженность может быть включена в ее общую сумму, правопреемником которой становится присоединяющее или вновь создаваемое юридическое лицо на основе передаточного акта. Суммы задолженности присоединяемой организации перед присоединяющей, и наоборот, определяют по данным выверки расчетов между ними.

В бухгалтерском учете и оборотном балансе вновь создаваемой организации следует выделить:

- дебиторскую задолженность присоединяющего предприятия перед присоединяемым, подлежащую прекращению после завершения деятельности прежней организации;
- обязательства, по которым получены требования кредиторов о досрочном погашении или исполнении, перенесенные на создаваемое предприятие-правопреемник;
- долговые обязательства присоединяемой организации перед присоединяющей до момента завершения деятельности прежнего предприятия;
- обязательства перед кредиторами, кроме отсроченных платежей по этим обязательствам.

Величина собственного капитала вновь создаваемого юридического лица определяется как сумма капиталов соединенных предприятий. Если какое-либо из них имеет претензионную кредиторскую задолженность, величина его части доли в совместном капитале может быть уменьшена на сумму переходящей задолженности.

Таким образом, величина собственного капитала новой организации будет меньше суммы соединенных капиталов совместного бизнеса.

## **ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ СЛИЯНИЯ**

*При слиянии* разных юридических лиц все права и обязанности каждого из них в соответствии с передаточным актом переходят к организации, возникшей в результате слияния. Предприятия, реорганизуемые в форме слияния, считаются прекратившими свою деятельность.

*При реорганизации в форме слияния* на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникшей организации, все реорганизуемые организации, прекращающие свою деятельность, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов учета прибылей и убытков.

До даты внесения в Единый государственный реестр записи о возникшей организации при реорганизации в форме слияния все операции, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций (продажа товарно-материальных ценностей, расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, начисление оплаты труда работникам, расчеты по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и др.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, отражаются в учете организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния.

Все вышеперечисленные расходы должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытых убытков прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций.

При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках организаций, реорганизуемых в форме

слияния, во вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния не производят.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах возникшая организация при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации заполняет в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых в форме слияния организаций.

В соответствии с договором о слиянии и предусмотренным в нем решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме слияния, в (на) акции (доли, пай) возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал реорганизуемых в форме слияния организаций. В случае, если договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в том числе за счет собственных источников участвующих в реорганизации организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии.

: В случае, если в договоре о слиянии предусмотрено уменьшение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## **ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ**

*При присоединении* одного юридического лица к другому все права и обязанности присоединяемой организации переходят к тому юридическому лицу, к которому она присоединяется. Реорганизация в форме присоединения считается завершенной с момента внесения в Единый государственный реестр записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц.

При реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о прекращении ее деятельности.

При этом производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели) на основании договора о присоединении учредителей суммы чистой прибыли присоединяющейся организации.

Организация, у которой в процессе присоединения к ней другой (других) организации (организаций), на основании решения учредителей, изменяется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный период не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков в бухгалтерской отчетности не производится.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении бухгалтерской отчетности на дату внесения в Единый государственный реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций заполняет в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте.

## **ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ РАЗДЕЛЕНИЯ**

При реорганизации в форме *разделения* создаются две или более новых организаций, а прежнее предприятие прекращает свое существование. К возникшим в результате этого самостоятельным юридическим лицам переходят права, обязанности, активы и пассивы прежнего предприятия в соответствии с разделительным балансом. На основании принятого решения о

разделении и подтверждающих документов регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр записи о создании новых предприятий на базе прежнего юридического лица и прекращении его деятельности (ликвидации).

При реорганизации организации в форме разделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации на основании решения учредителей, производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации. При этом никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

На день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникших организациях организацией, прекращающей свою деятельность, выполняются учетные записи по закрытию последнего отчетного года по счетам учета продаж, учета прочих доходов и расходов в разрезе составляющих финансовый результат с формированием нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) для составления заключительной бухгалтерской отчетности с разделением соответствующих числовых показателей в разрезе возникших организаций согласно разделительному балансу.

До внесения в Единый государственный реестр записи о возникших организациях при реорганизации в форме разделения все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации (расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам и др.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемой организации.

В заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации должны найти отражение записи в бухгалтерском учете операций, произведенных в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации возникших организаций.

На основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности, реорганизованной в форме разделения организации, составляется вступительная бухгалтерская отчетность каждой новой организации на дату государственной регистрации.

Данные о полученных в процессе реорганизации в форме разделения объектах основных средств, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемники при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату их государственной регистрации фиксируют в оценке, по которой полученное имущество в соответствии с решением учредителей отражено в разделительном балансе, с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

## **ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ВЫДЕЛЕНИЯ**

Реорганизация предприятия в форме *выделения* характеризуется тем, что оно продолжает функционировать в прежнем качестве, но отдельные его структурные подразделения или виды деятельности обособляются и на их основе создается одно или несколько самостоятельных юридических лиц.

К ним переходит в соответствии с разделительным балансом и часть имущества и обязательств, а следовательно, прав и обязанностей реорганизованного юридического лица.

При реорганизации в форме выделения организация, у которой в процессе выделения из нее другой организации на основании решения учредителей меняется только объем имущества и обязательств, а текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета прибылей и убытков не производят и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует.

При реорганизации организации в форме выделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации, на основании решения учредителей производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

При этом разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организации не производится.

До внесения в Единый государственный реестр записи о возникшей организации при

реорганизации в форме выделения все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации, а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемой организации.

Хозяйственные операции, произведенные в период реорганизации, должны найти отражение в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на дату внесения в Единый государственный реестр записи о возникших организациях.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении вступительной и бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации фиксирует в оценке, по которой они отражаются в разделительном балансе с учетом числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации на дату внесения в Единый государственный реестр записи о возникшей организации.

Сформированный уставный капитал возникшей при выделении организации отражается во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации.

## **БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ**

Наиболее существенное изменение юридического статуса предприятия происходит при его реорганизации путем *преобразования*. При этом у прекращающей свою деятельность организации возникает только один правопреемник. Это имеет место при изменении организационно-правовой формы организации, например, когда государственное унитарное предприятие путем приватизации становится акционерным обществом. При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другой организационно-правовой формы к нему переходят в соответствии с передаточным актом все права и обязанности реорганизованной организации.

Сущность реорганизации предприятия состоит в его преобразовании посредством реструктуризации для адаптации к новым производственным, экономическим, личным, общественным и налоговым изменениям. При этом предмет и цели деятельности, экономическая идентичность предприятия остаются прежними.

Мотивы, которые вынуждают хозяйствственные организации к реорганизации, могут быть очень разными. Во многих случаях причиной этого служит потребность в новом капитале, дополнительных инвестициях, возникшая благодаря интенсивному развитию созданного предприятия. Примером может служить преобразование индивидуального предприятия (ИЧП) в ООО, в результате которого оно получает дополнительные источники финансирования и возможность существенного расширения объемов деятельности.

Условия и порядок реорганизации организации в форме преобразования в соответствующую организационно-правовую форму в соответствии с законодательством Российской Федерации определяются решением учредителей.

Вопросы, связанные с передачей имущества и обязательств правопреемнику при изменении в результате реорганизации в форме преобразования организационно-правовой формы собственности, подлежат урегулированию в передаточном акте.

В соответствии с решением учредителей о реорганизации расходы, связанные с переоформлением документов, могут производиться за счет самих учредителей.

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организацией в форме преобразования на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникшей организации, производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление) на основании решения учредителей чистой прибыли.

Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности.

В соответствии с решением учредителей о порядке конвертации и обмена акций (долей, паев) организаций во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается

сформированный уставный капитал.

### **Наименование вопроса 3. Особенности бухгалтерского дела при банкротстве.**

Завершающей стадией жизненного цикла предприятия является его ликвидация. Наиболее распространенной причиной полной ликвидации хозяйственной организации является ее банкротство.

Согласно действующему законодательству учредители, (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о его ликвидации, обязаны в течение трех дней сообщить об этом в регистрирующий орган. На основе такого сообщения в Единый государственный реестре делается запись о том, что данное предприятие находится в процессе ликвидации. С этого момента оно не имеет права производить изменения в учредительных документах, осуществлять любые формы реорганизации.

Документы, необходимые для регистрации ликвидации юридического лица, представляются в регистрирующий орган только после завершения всех связанных с этим процедур, предусмотренных законодательством. Предприятие не может быть ликвидировано до того, как, в частности, не удовлетворены имущественные интересы его кредиторов и участников.

Организация и осуществление бухгалтерского учета и аудита на предприятии в состоянии, близком к банкротству, и при его наступлении имеет ряд специфических особенностей, вызванных чрезвычайностью ситуации.

В обычных условиях предполагается, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Организация в ожидании банкротства не может это утверждать и потому обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший хозяйственный год.

Указанное допущение в обязательном порядке оценивается аудитором, который обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Важным требованием к информации, формируемой в бухгалтерском учете предприятия, находящегося в состоянии банкротства, является условие, при котором факты хозяйственной деятельности должны отражаться в учете не только исходя из их правовой оценки и формы, но прежде всего из их экономического содержания и условий хозяйствования.

При формировании информации в бухгалтерском учете предприятия на всех стадиях банкротства и проверке ее достоверности в аудите необходимо придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности и неустойчивости его финансового положения. Нельзя стремиться не только к занижению, но и к завышению активов и доходов и уменьшению долговых обязательств и расходов.

Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации-банкроте за разные периоды времени, с тем чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Для этого, несмотря на необходимость изменения учетной политики на разных стадиях банкротства, отчетная информация должна быть сравнимой.

Для выполнения требования сравнимости заинтересованных пользователей бухгалтерии следует информировать об учетной политике, принятой организацией — потенциальным банкротом, ее изменениях и о влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Информация об изменениях в финансовом положении организации отражается в отчете о движении денежных средств и является производной от показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В условиях банкротства на различных его этапах кроме обычных периодических балансов, а иногда и вместо них бухгалтерия обязана составлять *соединительные разделительные балансы*,

*сансируемые и ликвидационные бухгалтерские балансы.*

*Соединительные* и *разделительные* балансы составляют при присоединении предприятия — возможного банкрота к другому, более сильному в финансовом отношении, или отделении (выделении) такого предприятия из организации холдингового типа. Обычно в таких случаях принимаются во внимание внутренние обороты во взаиморасчетах между соединяющимися или разделяющимися организациями.

Промежуточный ликвидационный или санируемый баланс составляют тогда, когда предприятия находятся в стадии ожидания явного банкротства.

Как отмечалось выше, санируемые балансы могут быть двух видов: до судебного заседания, рассматривающего дело о признании организации банкротом, и после него. В первом случае баланс составляется в основном по данным бухгалтерского учета, но ряд статей последнего по времени периодического баланса при сировании во внимание не принимают. Это относится к статьям «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счета запасов в неликвидной части могут быть подвергнуты уценке.

Во второй разновидности санируемого баланса, составляемого после признания организации банкротом, в балансе отражается не фактическая стоимость имущества, а его стоимость в рыночных ценах на дату составления баланса — задолженность предприятию — исходя из реальных возможностей ее получения. Его цель — отражение справедливой стоимости имущества и обязательств предприятия-должника, за счет которых будут покрываться требования кредиторов.

Феномен банкротства приводит к необходимости организации бухгалтерского дела с учетом специфики каждой из процедур несостоятельности:

- предупреждение банкротства;
- наблюдение;
- финансовое оздоровление;
- внешнее управление;
- конкурсное производство.

Согласно действующему законодательству в случае возникновения признаков банкротства руководитель организации-должника обязан направить учредителям и собственнику имущества сведения о наличии банкротства. Они должны принять своевременные меры по предупреждению наступающего банкротства и восстановлению платежеспособности должника. Такие же меры могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с предприятием-должником. В бухгалтерском учете этого предприятия следует отразить обоснованно не только выделенные собственником и кредиторами средства, но и эффективность их использования.

Наблюдение вводится по результатам рассмотрения заявления должника в арбитражном суде. При этом руководители предприятия-должника продолжают осуществлять свои полномочия.

Задача профессионального бухгалтера и аудитора на этом этапе — проверить, насколько достоверны и существенны

признаки банкротства, заявленные руководителями организации. Кроме обычных в таких случаях расчетов коэффициентов платежеспособности, финансовой устойчивости и т.п., необходимо удостовериться, насколько предприятие обеспечено заказами, сырьем и материалами, сохранился ли ведущий персонал.

С даты вынесения арбитражным судом определения о введении, наблюдения наступают такие последствия:

- приостанавливается исполнение исполнительных документов по имущественным взысканиям, в том числе снимаются аресты на имущество должника и иные ограничения по распоряжению его имуществом, наложенные в ходе исполнительного производства, за исключением исполнительных документов, выданных на основании вступивших в законную силу до даты введения наблюдения судебных актов о взыскании задолженности по заработной плате, выплате вознаграждения по авторским договорам, об истребовании имущества из чужого незаконного владения, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и возмещении морального вреда;
- запрещается удовлетворение требований учредителя (участника) должника о выделении доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом из состава его учредителей

(участников), выкуп должником размещенных акций или выплата действительной стоимости доли (пая);

- отменяется выплата дивидендов и иных платежей по эмиссионным ценным бумагам;
- не допускается прекращение денежных обязательств путем зачета встречных однородных требований.

В бухгалтерском учете предприятия-должника следует полностью руководствоваться этими предписаниями, а аудитор должен проверить их исполнение.

Внешнее управление вводится арбитражным судом по результатам рассмотрения и оценки эффективности финансового оздоровления в случаях:

- установления реальной возможности восстановления платежеспособности должника;
- подачи в арбитражный суд ходатайства собрания кредиторов о переходе к внешнему управлению;
- проведения собрания кредиторов, на котором было принято решение об обращении в арбитражный суд с ходатайством о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства, появления обстоятельств, дающих основания полагать, что платежеспособность должника может быть восстановлена.

Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления согласно действующему законодательству не может превышать два года.

С даты введения внешнего управления:

- прекращаются полномочия руководителя должника, управление делами должника возлагается на внешнего управляющего;
- внешний управляющий вправе издать приказ об увольнении прежнего руководителя и главного бухгалтера или предложить им перейти на другую работу в порядке и на условиях, которые установлены трудовым законодательством;
- временный управляющий, административный управляющий в течение трех дней с даты утверждения внешнего управляющего обязаны обеспечить передачу ему бухгалтерской и иной документации должника, печатей и штампов, материальных и иных ценностей;
- отменяются ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов;
- вводится мораторий на удовлетворение требований кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)».

На этом этапе внешнего управления необходимо проверить и оценить реальность и эффективность последней попытки спасти предприятие от финансового краха. Если и эта попытка окажется неудачной, арбитражный суд принимает решение о признании организации-должника банкротом и открытии конкурсного производства его продажи и ликвидации.

На период ликвидации на предприятии должна быть разработана иная учетная политика. Ее цель — обеспечение учетной группировки имущества и обязательств, соответствующей фактической степени ликвидности и установленному законодательством порядку удовлетворения требований кредиторов.

Важной задачей бухгалтерии в этом периоде является определение реальной рыночной стоимости имущества, подлежащего продаже, своевременного и полного оприходования вырученных средств и списания выбывших объектов, производство расчетов по погашению долговых обязательств бывших кредиторов.

В ликвидационном балансе необходимо отразить стоимость имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов. Оно может быть в натуральной форме распределено между собственниками или продано.

Финансовый результат ликвидации предприятия, полученный в ходе конкурсного производства, определяется путем реформации сансируемого баланса. При этом закрывают счета «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Доход будущих периодов», «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дополнительно открываемым счетом (субсчетом) «Финансовый результат (убыток) за период деятельности организации». Формирование и использование финансовых результатов в процессе ликвидации будет отражаться на счетах «Прочие доходы и расходы» и конечном результивном счете «Прибыли и убытки».

Ликвидационный баланс можно составить и по его данным определить финансовый результат ликвидации и без связи с последним периодическим балансом ликвидируемой организации. Для этого сопоставляют суммы требований кредиторов и рыночную стоимость имущества и обязательств.

## **1.9 Лекция 9 (Л-9) ( 2 часа) Организация учета в условиях компьютерной обработки данных.**

### **1.9.1 Вопросы лекции:**

1. Особенности функций бухгалтера в условиях компьютерной обработки данных.
2. Организация доступа к базам данных в условиях компьютерной обработки данных.
3. Особенности организации контроля в условиях компьютерной обработки данных.

### **1.9.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Наименование вопроса Особенности функций бухгалтера в условиях компьютерной обработки данных.**

Бухгалтерия нуждается в создании технологии, которая предусматривает участие широкого круга работников организации: бухгалтеров, операторов, секретарей, кладовщиков, руководителей и других специалистов по обработке учетной информации – во введении данных, формировании первичных документов, визуальном контроле входных данных, составлении форм итоговых документов, которые осуществляются на рабочем месте с помощью персонального компьютера.

При применении АРМ функции бухгалтеров изменяются следующим образом:

- основной обязанностью бухгалтера, ответственного за ведение учета на конкретном участке, становится обработка локальной информации на относительно небольшой информационной базе;
- или информация поступает в виде заполненных первичных документов с регламентированной структурой, или первичный документ заполняется и оформляется на компьютере непосредственно бухгалтером;
- обработка документов состоит в отражении информации из документов в учетных регистрах путем введения их реквизитов и формирования проводок;
- обработка учетной информации строго регламентируется как инструктивными материалами, так и технологией работы с ней в системе.

Другой особенностью применения вычислительной техники является трансформация форм построения учетного аппарата.

#### **2. Наименование вопроса Организация доступа к базам данных в условиях компьютерной обработки данных.**

Применение системы КОД существенно влияет на организационную структуру экономического субъекта, внося следующие риски в систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

- а) концентрация функций управления;
- б) концентрация данных и программ для их обработки.

Внедрение системы КОД, как правило, предполагает существенное сокращение управленческого и контрольного персонала путем передачи его функций персоналу, обслуживающему систему КОД. В результате происходит концентрация исполнительских и контрольных функций за системой КОД в руках ограниченного числа лиц. Разделение обязанностей, необходимое для эффективного функционирования системы учета и контроля, может быть утрачено.

Концентрация (сосредоточение) базы данных в одном или нескольких местах, где она обычно хранится вместе с программами, обеспечивающими доступ к ней, повышает риск утери информации и несанкционированного доступа к ней.

Использование системы КОД изменяет процедуры записи учетных данных и расширяет круг лиц, которые получают доступ к бухгалтерским записям. Это может привести к появлению следующих рисков:

- а) отсутствие первичных документов;
- б) отсутствие возможности наблюдения за разноской учетных данных по регистрам, их закрытием и составлением отчетности;
- в) отсутствие регистров учета;
- г) доступ к базе данных и программам системы КОД несанкционированных пользователей.

В условиях КОД данные могут вводиться непосредственно в компьютер без составления соответствующих первичных документов. Разрешения на совершение тех или иных операций, их визирование могут также проводиться внутри системы КОД без составления специальных документов на бумажных носителях.

Учетные данные могут храниться исключительно в электронной форме, а бумажные регистры, содержащие последовательные записи всех операций, отсутствовать, что приводит к отсутствию возможности наблюдения за разноской учетных данных по регистрам, их закрытием и составлением отчетности. Кроме того, ряд информационных систем не предусматривает архивирование промежуточных записей, и текущая информация в них постоянно обновляется.

В системе КОД могут формироваться только сводные регистры и формы отчетности, а не промежуточные регистры учета. Отсутствие регистров может приводить к тому, что доступ к данным становится возможным только через систему КОД. Тем самым существенно снижаются возможности контроля и анализа учетной информации.

Базы данных и программы системы КОД становятся доступными как с компьютеров, которые их обрабатывают, так и с других компьютеров, подключенных к сети. В отсутствие специальных процедур контроля легкость доступа к системе КОД или широкий круг лиц, которые могут его получить, увеличивают риск несанкционированных бухгалтерских записей и изменений данных.

Система КОД существенно влияет как на организацию бухгалтерского учета в целом, так и на отдельные процедуры учета. Системам КОД присущи следующие специфические черты:

- а) заданность;
- б) автоматический контроль;
- в) однократный ввод информации в несколько файлов одновременно; г) операции внутри системы КОД или автоматические записи;
- д) трудности в обеспечении сохранности записей.

Системы КОД не допускают технических и счетных ошибок, и в этом смысле они значительно "аккуратнее", чем ручные системы, однако их работа "задана", они лишены возможности гибкого реагирования на изменения правил учета и условий деятельности экономического субъекта, а надежность информации, обработанной в системах КОД, полностью зависит от их построения и программного обеспечения.

Система КОД позволяет автоматизировать многие контрольные процедуры с помощью специальных программ, которые не прослеживаются (в отличие от процедур ручного контроля). Например, заменяющая разрешительные надписи система паролей ведет к отказу от составления специальных документов, заявлений, журналов и т.п., которые нужно визировать. Контроль за ошибками и их исправлением путем составления справок, ведомостей (сличительных, оборотных) заменяется автоматической печатью отчета о найденных программой ошибках.

В условиях КОД ввод данных об одной операции может одновременно изменить несколько связанных с ней счетов\*(2). Данная особенность систем КОД значительно увеличивает влияние ошибки ввода на бухгалтерскую информацию, так как неверная сумма будет проведена не по одному, как при ручной обработке данных, а сразу по нескольким счетам.

Некоторые проводки могут генерироваться системой КОД самостоятельно, без участия специалистов и без составления первичных документов. Это ведет к появлению несанкционированных записей и расчетов, которые к тому же сложно обнаружить из-за

отсутствия специальных регистров или документов. Например, автоматическое начисление процентов на задолженность покупателей или по займам.

Многие базы данных могут храниться только в электронной форме, что увеличивает риск их утраты вследствие порчи компьютеров и электронных носителей информации, заражения их компьютерными вирусами, несанкционированного проникновения в информационные системы.

### **3. Наименование вопроса Особенности организации контроля в условиях компьютерной обработки данных.**

Внутренний контроль в условиях применения системы КОД должен сочетать обычные методы контроля, применимые в отсутствие системы КОД, и специальные программные средства контроля. Все используемые средства контроля за системой КОД можно разделить на общие и специальные.

Общие средства контроля представляют собой процедуры проверки правил системы КОД, а также надежности функционирования системы КОД. Они включают в себя следующие процедуры:

а) организационный и управленческий контроль, который предусматривает создание инструкций и правил для различных контрольных функций и системы разделения полномочий при их выполнении, например правил ввода информации;

б) контроль за поддержанием и развитием системы КОД, который состоит в проверке того, что все изменения, вносимые в систему, и операции с ней надлежащим образом разрешены (применение такого контроля необходимо в случаях тестирования, внесения изменений, внедрения новых систем КОД, предоставления доступа к их документации);

в) операционный контроль, который предполагает проверку того, что система КОД выполняет только авторизованные операции, доступ к ней имеют только лица, обладающие на это разрешением, и ошибки в обработке данных определяются и исправляются;

г) контроль за программным обеспечением, который предполагает проверку того, что используется только разрешенное и эффективное программное обеспечение (с этой целью анализируется система визирования, тестирования, проверки, внедрения и документирования новых систем и модификаций уже действующих, а также ограничения на доступ к документации о них только лицам, имеющим специальное разрешение);

д) контроль за вводом и обработкой данных, который заключается в проверке того, что существует система предварительного визирования операций до их ввода в систему КОД, и ввод информации возможен только теми лицами, которые имеют на это соответствующие разрешения;

е) возможны также иные приемы общего контроля, среди которых можно назвать анализ правил копирования программ и баз данных в специальные архивы и процедур восстановления информации или извлечения ее из архивов при утрате данных.

Специальный контроль за применением системы КОД в системе бухгалтерского учета экономического субъекта предусматривает специальные проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом авторизуются и отражаются в учете своевременно и без ошибок. К проверочным процедурам относят:

а) контроль за вводом информации;

б) контроль за обработкой и хранением информации; в) контроль за выводом информации.

Процедуры контроля ввода информации состоят из проверки выполнения системой следующих требований:

а) вся информация, вводимая в систему, предварительно визируется;

б) информация вводится в базу данных аккуратно, без ошибок и повторов;

в) ошибки ввода обнаруживаются, отвергаются и, по возможности, исправляются системой.

Контроль за обработкой и хранением информации заключается в проверке того, что:

а) операции, включая те, которые проводятся системой самостоятельно,

- выполняются верно;
- б) операции проводятся без ошибок и повторов;
- в) ошибки в обработке данных обнаруживаются и своевременно исправляются.

Контроль за выводом информации предполагает проверку того, что:

- а) результаты операций предоставляются авторизированным пользователям должным образом и в установленные сроки;
- б) доступ к предоставляемой информации разрешен только ограниченному кругу лиц.

## **2. Методические указания по проведению практических занятий**

### **2.1 Практическое занятие 1 (ПЗ-1) (2 часа). Понятие и сущность бухгалтерского дела**

**2.1.1 Задание для работы:**

1. Сущность понятия «Бухгалтерское дело», его содержание и развитие.
2. Связь бухгалтерского дела с другими науками.
3. Цель и основы организации бухгалтерского дела.
4. Задачи бухгалтерского учета и бухгалтерского дела их взаимосвязь.
5. Методы бухгалтерского учета и бухгалтерского дела.
6. Реформирование бухгалтерского учета в России. Типовое задание

**Задача 1**

Фирма приобрела агрегат. В счете-фактуре поставщика указано: отпускная цена — 70000 руб.; НДС—12 600 руб.; итого к оплате — 82 600 руб. Расходы по доставке и установке агрегата составили — 5000 руб.

Составить журнал хозяйственных операций с пояснениями, расчетами, корреспонденцией счетов.

**Задача 2**

Безвозмездно получен новый персональный компьютер от другой организации, текущая рыночная цена ПК на дату принятия к учету — 35 000 руб. Срок полезного использования ПК — 5 лет. Затраты на наладку ПК составили 600 руб. Отразить в учете эти операции. Рассчитать сумму ежемесячной амортизации (линейным способом)

#### **2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия. Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

#### **2.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

### **2.2 Практическое занятие 2 (ПЗ-2) (2 часа). Система нормативного регулирования бухгалтерского учета**

**2.2.1 Задание для работы:**

1. Четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ.
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ.

Типовое задание

**Задача 3.**

Реализован персональный компьютер по договорной цене 25 000 руб. Первоначальная стоимость ПК — 26 000 руб.; сумма начисленной амортизации — 5000 руб. Определить результат от продажи ПК. Составьте журнал хозяйственных операций с пояснениями, расчетами, корреспонденцией счетов.

**Задача 4.**

ООО «Север» продаёт товар, цена которого согласно договору составляет 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Себестоимость товара — 70 000 руб. Составить журнал хозяйственных операций с пояснениями, расчетами, корреспонденцией счетов.

**2.2.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решении поставленных вопросов.

**2.2.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

**2.3 Практическое занятие 3 (ПЗ-3) (2 часа) Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета в России.**

**2.3.1 Задание для работы:**

1. Роль бухгалтерской информации в системе управления организацией.

2. Учетная информация и её виды.

3. Бухгалтерская информация, формируемая в финансовом учете.

Требования, предъявляемые к ней.

Типовое задание

**Задача 5.**

Фирма передала безвозмездно ксерокс другой организации.

Первоначальная стоимость ксерокса — 16 000 руб., сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 9000 руб. Отразить в учете операции по выбытию.

**Задание 6. Выручка от обычных видов деятельности.**

Организацией в текущем году было продано товара на сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Себестоимость проданных товаров равна 65 000 руб. Расходы на доставку товаров к покупателям составили 15 000 руб.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат от реализации.

**2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решении поставленных вопросов.

**2.3.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

**2.4 Практическое занятие 4 (ПЗ-4) (2 часа) Роль бухгалтера в бухгалтерском деле.**

**2.4.1 Задание для работы:**

1. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.

2. Права и обязанности должностных лиц бухгалтерской службы.
3. Взаимосвязь финансового и управленческого учета. Типовое задание

Задание 7. В ноябре текущего года ЗАО «Стройландия» продало, то есть отгрузило партию товаров общей стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС – 36 000 руб.).

До конца ноября покупатели частично оплатили товары, перечислив 118 000 руб., оставшиеся 118 000 руб. были перечислены в декабре.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат.

Задание 8. В текущем году ЗАО «Север» и ОАО «Юг» заключают договор мены, согласно которому ЗАО «Север» обязуется передать ОАО «Юг» партию товара себестоимостью 100 000 руб. В обмен на переданные товары ЗАО «Север» получит от ОАО «Юг» необходимые материалы. В обычных условиях ЗАО «Север» реализует такую партию товара за 220 000 руб.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат.

#### **2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия. Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

#### **2.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

### **2.5 Практическое занятие 5 (ПЗ-5) (2 часа) Учетная политика организации.**

#### **2.5.1 Задание для работы:**

1. Организационный раздел учетной политики.
2. Технический раздел учетной политики.
3. Методический раздел учетной политики. Типовое задание

#### **2.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия. Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

2. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

#### **2.5.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

### **2.6 Практическое занятие 6 (ПЗ-6) (2 часа) Организация бухгалтерского учета на предприятии.**

#### **2.6.1 Задание для работы:**

1. Основные составные части организации бухгалтерского учета на предприятии.
2. Объекты бухгалтерского учета и их классификация.
3. Составление учетной политики организации.
4. Правовое и методическое обеспечение бухгалтерского учета; пользователи бухгалтерской информацией; основополагающие принципы учета и требования, предъявляемые к нему.

Типовое задание

Задание 9. Согласно договору комиссии в текущем году ЗАО «Север» (комитент) передало на реализацию фирме посреднику партию товара себестоимостью 11 000 руб. Продажная цена этого товара, указанная комитентом в договоре составляет 18 000 руб., в том числе НДС 2744 руб. По условиям договора оплата за товар поступает от покупателей на

расчетный счет посредника. После получения денег комиссионер перечисляет выручку на расчетный счет ЗАО «Север» за вычетом своего комиссионного вознаграждения. Комиссионное вознаграждение установлено 10% от стоимости проданного товара.

Требуется составить корреспонденцию и определить финансовый результат.

Задание 10. В ноябре текущего года ЗАО «Север» отгрузило ООО «Восток» товар стоимостью 11 800 руб., в том числе НДС – 1800 руб., 100 единиц товара. Себестоимость одной единицы товара равна 70 руб. В декабре покупатели вернули 10 единиц товара.

#### **2.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

#### **2.6.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

### **2.7 Практическое занятие 7 (ПЗ-7) (2 часа) Организация первичного учета и документооборота.**

#### **2.7.1 Задание для работы:**

1. Понятие о документах. Требования, предъявляемые к документам бухгалтерского дела.

2. Классификация документов.

3. Бухгалтерская обработка документов.

4. Документ как специальный носитель информации.

5. Документооборот и его организация. Типовое задание

Задание 11. Себестоимость произведенной продукции.

Туристическая фирма «Регион +» оказывает транспортные услуги, а именно осуществляет перелет из России в ОАЭ. В текущем году выручка от реализации услуг составила 590 000 руб. (из них 90 000 руб. – НДС). Расходы составили 400 000 руб., в частности:

- прямые – 300 000 руб.;
- общепроизводственные – 60 000 руб.;
- общехозяйственные – 40 000 руб.

Составить корреспонденцию и отразить в отчете и прибылях и убытках

1. Фирма учитывает оказанные услуги по полной себестоимости;

2. Фирма учитывает оказанные услуги по сокращенной себестоимости. В торговых фирмах товары можно учитывать двумя способами:

- по фактической себестоимости;
- по продажным ценам (разрешено только организациям розничной торговли).

Если товары учитываются по фактической себестоимости, то их списание отражается проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана себестоимость проданных товаров.

Если товары учитываются по продажным ценам, то в их стоимость не включается торговая наценка. Проводки выглядят так:

Дебет 90-2 Кредит 41 – списана себестоимость проданных товаров; Дебет 90-2 Кредит 42 – сторнирована торговая наценка.

Задание 12. Магазин «Электронный мир» приобрел 10 плазменных телевизоров по цене 118 000 руб. за штуку (в том числе НДС – 18%). Наценка на телевизоры составляет 30%, а ставка НДС, выплачиваемого магазином, равна 18%. Составить корреспонденцию.

**3.7.1 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

**3.7.2 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

## **2.8 Практическое занятие 8 (ПЗ-8) (1час) Организация бухгалтерского учета на различных стадиях существования организации.**

**2.8.1 Задание для работы:**

1. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования организаций.

2. Особенности бухгалтерского дела на стадии ликвидации организации.

3. Особенности бухгалтерского дела на стадии реорганизации организации. Типовое задание

Задание 13. Прочие доходы и расходы.

1 января текущего года ЗАО «Мир» выдало рублевый заем в размере 20 млн. руб. другой организации по 20 % годовых. Заем и проценты по нему должны быть возвращены

1 апреля текущего года. Составить корреспонденцию, определить сумму процентов к получению.

Задача 14

Составь корреспонденции по кассовым операциям:

1. Поступили денежные средства от реализации основных средств

2. Поступили наличные деньги с расчетного счета в банке

3. Возвращены в кассу излишне выплаченные суммы заработной платы (неизрасходованные подотчетные суммы)

4. Поступили денежные средства в погашение задолженности по материальному ущербу

5. Выявлены излишки в кассе

6. Поступили наличные деньги в счет доходов будущих периодов

**2.8.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1. Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

**2.8.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

## **2.9 Практическое занятие 9 (ПЗ-9) (1час) Организация учета в условиях компьютерной обработки данных.**

**2.9.1 Задание для работы:**

1. Этапы развития систем автоматизации.

2. Выбор программ автоматизации бухгалтерского дела.

3. Организация автоматизированного рабочего места бухгалтера. Типовое задание

Задача 15

Составь корреспонденции по операциям:

1. Приняты к оплате счета поставщиков за поступившие сырье и материалы
2. Получены от поставщиков суммы по перерасчетам (ошибкам в счетах)
3. Предъявлены претензии поставщикам за обнаруженную недостачу товарно-материальных ценностей при их приемке
4. Акцептован счет поставщика за услуги по ликвидации стихийных бедствий и их предотвращению
5. Погашена задолженность перед поставщиками наличными

### Задача 16

Составь корреспонденции по операциям:

1. Отражена прибыль от продажи готовой продукции
2. Начислена арендная плата по договору текущей аренды
3. Оприходованы излишки товарно-материальных ценностей
4. Списана кредиторская задолженность по истечению сроков исковой давности
5. Начислены и получены доходы от участия в других организациях
6. Отражены признанные и присужденные суммы штрафов, пеней, неустоек за несоблюдение другими организациями договорных обязательств

### **2.9.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1. Устный опрос и (или) тестирование по теме занятия.

Решение задач по теме занятия.

При решении задач необходимо акцентировать внимание на следующем:

1.Правильное применение нормативных документов при решение поставленных вопросов.

### **2.9.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

Разработал(и): \_\_\_\_\_

А.Р.Хаметова