

**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 заочная

1. Конспект лекций

1.1 Лекция 1 (Л-1) (1 час). 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:

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.

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 управленческих решений существует необходимость организации управленческого учета.

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

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

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

Финансовый и управленческий учеты являются поставщиком информации, необходимой для управления организацией и принятия соответствующих решений, составления бухгалтерской отчетности, организации учетного процесса. Информация, созданная бухгалтерским учетом (финансовым и управленческим), 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 управленческого — 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 организации.

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, управленческим, 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.

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.

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 единства финансовой отчетности во всем мире.

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, профессиональных 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 обычая 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.

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) (1 час) Роль бухгалтера в бухгалтерском деле.

1.2.1 Вопросы лекции:

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

1.2.2 Краткое содержание вопросов:

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.

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 первого 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.

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 составляют 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.

1.3 Лекция 3 (Л-3) (1 час) Организация бухгалтерского учета на предприятии.

1.3.1 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.

1.3.2 Краткое содержание вопросов:

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.

2. Основные задачи и функции бухгалтерской службы напредприятии.

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

Задачами бухгалтерской службы являются:

организация взаимоотношений организаций 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.

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

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 информацией, 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 организаций;

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.

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.

1.4 Лекция 4 (Л-4) (1 час) Организация бухгалтерского учета на различных стадиях существования организации.

1.4.1 Вопросы лекции:

1. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования организации.
2. Особенности бухгалтерского дела при реорганизации.
3. Особенности бухгалтерского дела при банкротстве.

1.4.2 Краткое содержание вопросов:

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, осуществляют 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 процедуру 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.

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.

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.

2. Особенности бухгалтерского дела при реорганизации.

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

Процесс реорганизации организации 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 организаций;

- 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.

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, санируемые и ликвидационные бухгалтерские балансы*.

Соединительные v. 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 санации 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.

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 обособленно не только выделенные собственником и кредиторами средства, но и эффективность их использования.

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)».

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 санируемого 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 результативном 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 обязательств.

2. Методические указания по проведению практических занятий

2.1 Практическое занятие 1 (1 час). Система нормативнорегулирования бухгалтерского учета

2.1.1 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» продает 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.

2.1.2 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.

2.1.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

2.2 Практическое занятие 2 (1 час) Роль бухгалтера в бухгалтерском деле.

2.2.1 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.

2.2.2 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 решение 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) (1 час) Учетная политика организации.

2.3.1 Задание для работы:

1. Организационный раздел учетной политики.

2. Технический раздел учетной политики.

3. Методический раздел учетной политики. Типовое задание

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:

2. Правильное применение нормативных документов при решение 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) (1 час) Организация первичного учета и документооборота.

2.4.1 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.

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 решении 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) (1 час) Организация бухгалтерского учета на различных стадиях существования организации.

2.5.1 Задание для работы:

1. Особенности бухгалтерского дела на начальной стадии функционирования организации.

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

2.5.2 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:

1.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) (1 час) Организация учета в условиях компьютерной обработки данных.

2.6.1 Задание для работы:

- Этапы развития систем автоматизации.
- Выбор программ автоматизации бухгалтерского дела.
- 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

2.6.2 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.

Разработал(и):_____

А.Р.Хаметова