***Министерство высшего образования Российской Федерации***

***Международный университет природы, общества и человека филиал «Протвино»***

Кафедра экономики

**Курсовая** **работа** **по** **дисциплине:** «Бухгалтерский финансовый учет»

на тему:

«Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета».

Проверила: ст. преп. Макарова Л**.**М**.**

Выполнила: студентка 4-го курса

группы ПЗЭ-041

Ахмадова Г.П.

Дата:

Оценка:

Подпись

Протвино 2007

**Содержание**

1. Теоретическая часть

1.1 История зарождения бухгалтерского учета, основные задачи бухгалтерского учета, базовые принципы и формы бухгалтерского учета, план счетов бухгалтерского учета

1.2 Учетная политика организации и ее составные части

2. Практическая часть

Задание1

2.2 Задание2

2.3 Задание3

2.4 Задание4

3. Список использованной литературы

Точно сказать, когда возник учет и отмечать этот день—невозмож­но. Учет возникал постепенно, долго и неопределен­но.

В прологе к своему роману «Иосиф и его братья» Томас Манн писал: «Прошлое - это колодец глубины несказанной. Не вернее ли будет назвать его просто бездонным? ....Ведь чем глубже тут копнешь, тем дальше проберешься, чем ниже спустишься в преисподнюю прошлого, тем больше убеждаешься, что первоосновы рода человеческого, его истории, его цивилизации совершенно недостижимы, что они снова и снова уходят от нашего лота в бездонную даль, в какие бы головокружительные глубины времени мы не погружали его. Да, именно «снова и снова»: ибо то, что не поддается исследованию, словно бы подтрунивает над нашей исследовательской неуемностью, приманивая нас к мнимым рубежам и вехам, за которыми, как только до них доберешься, сразу же открываются новые дали прошлого. Вот также порой не можешь остановиться, шагая по берегу моря, потому что за каждой песчаной косой, к которой ты держал путь, тебя влекут к себе новые далекие мысы. Поэтому практически начало истории той или иной людской совокупности, народности или семьи единоверцев определяется условной отправной точкой, и хотя нам отлично известно, что глубины колодца так не измерить, наши воспоминания останавливаются на подобном первоистоке, довольствуясь какими-то определенными, национальными и личными историческими пределами».

Точно так же можно сказать и о возникновении бухгалтерского учета, ибо доподлинно никто не знает, когда из “ничто” произошло “нечто”. Обычно на вопрос о происхождении можно услышать три ответа:

* 6000 лет тому назад, в тот момент, когда люди стали целенаправленно регистрировать факты хозяйственной жизни;
* 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли, и началось осмысление учета, и, наконец
* 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции в области бухгалтерского учета.

Ясно одно: истоки учета, его первые ростки скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не можем узнать. Они исчезли за несколько тысячелетий до нас.

Обычно возникновение учета связывается с появлением учетных регистров. Это не верно. Во времена не древние, а древнейшие регистрация фактов хозяйственной жизни была не нужна, так как все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека, и не потому, что у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, ориентированное только на удовлетворение текущих потребностей общины, и сведений о нем было не слишком много. В первобытном обществе, где хозяйство было не сложнее нашего домашнего, все, что можно было записать, запоминали и без записи, а результаты труда были ничтожны и потому очевидны.

Понимание бухгалтерского учета как памяти о хозяйственных процессах дожило и до наших дней. Вот как его определяют два видных французских автора Ив Бернар и Жан Клод Колли: “Техника удостоверения и записи единым цифровым способом знаков той или иной деятельности с целью сохранить о ней память, отразить ее развитие и результаты и обеспечить возможность ее контролировать”. Таким образом, бухгалтерский учет в его современном понимании - это продолжение вне человека его способности запоминать то, что происходит в хозяйстве.

Таким образом учет тех древнейших лет начинался и заканчивался в головах людей, его ведущих, а единственным учетным регистром для бухгалтера тех лет служил он сам.

Реализация этой потребности запоминать была бы невозможна без развития алфавита и цифр. Неслучайно и язык, и математика получили толчок к развитию именно благодаря хозяйственной деятельности, торговле и бухгалтерии. Буквы и цифры позволяли людям писать и считать, но чтобы появился учет, нужно было еще изобрести то, на чем можно было писать и считать.

Первоначально цифр не было. Счет заменяли зарубки, которые делали на сучках деревьев, на костях животных, на стенах пещер и даже на поверхностях скал. Особенно интересным носителем данных были веревки, на которых завязывали узелки. Большого совершенства такой «узловой» учет достиг у древних перуанцев. Они называли узел — "кипу", и их довольно изощренная система учета получила то же название.

В дальнейшем носителями информации станут папирус, глиняные обожженные таблицы — “кирпичи”, пергамент, воск, дерево, бумага.

Первые торговые операции были зарегистрирова­ны в Шумере на камнях около 3600 г. до н. э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных таб­личках. Это предопределяло систематиче­скую регистрацию в учете. Напротив, папирусы древ­него Египта способствовали развитию хронологиче­ской регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Глиняные таблицы и папирусы были главными регистрами. Од­нако известны и другие носители учетных данных. В 1897 г. были открыты таблички из слоновой кости, ис­пользовавшиеся 5 тысяч лет тому назад для ведения счетов. В древней Индии счетами-регистрами служили кружки, в них закладывали камешки—первичные документы. Это был прообраз картотеки и предполагающейся разноски по счетам.

В Греции и Риме использовали восковые таблич­ки, медные доски, кожи, холст, пергамент, папирус, в Галин—керамическую плитку и гончарные черепки, в Перу—веревки.

В 1968 г. Виллард Стон, изучая тотемные (свя­щенные религиозные) столбы американских индейцев, высказал предположение, что они изображали в круп­ном масштабе учетные палочки, т. е. контокоррентные счета. Приведенные виды носителей информации не позволяли четко отличить первичный документ от регистра и регистр от отчета. Это не могло не повлиять на организацию учета.

В истории развития бухгалтерского учета необходимо выделить учет в Древнем Египте. Появление такого замечательного государства как Египет, достигшего совершенно грандиозных успехов и оставившего потомкам одно из непревзойденных чудес света стало возможным только благодаря четкой и хорошо налаженной системе бухгалтерского учета, опиравшегося на надежные носители данных.

А все началось с того, что несколько тысяч лет тому назад, в долине Нила, люди научились делать папирус. К этому времени восходят и истоки письменного учета. Регистрация фактов хозяйственной жизни велась тогда на свитках папируса (свободных листах). Длина свитков составляла 4-5 м, высота 18-24 см. Записи делались черной и красной тушью для эстетики. Например, год писали черной, а месяц и день - красной, частные числа - черной, итоги - красной и т. п. На свитках прежде всего составляли инвентари. По столбцам приводили наименования различных ценностей, а по строчкам - дни, по которым отмечалось количественное их движение.

Основным учетным приемом в Древнем Египте стала инвентаризация.

При I и II династиях (3400-2980 гг. до н.э.) каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества страны. Это объяснялось тем, что право собственности на землю и прочее имущество в Египте принадлежало правящему царю — фараону. От его имени и велся учет.

Так называемое “исчисление имущества”, то есть инвентаризация ценностей фараона считалось в Египте столь важным делом, что годы правления царей датировались именно по времени их проведения. Чем больше проведено инвентаризаций — тем мудрее считался правитель Египта, тем счастливее его народ. Этим важнейшим государственным делом занимались древнеегипетские чиновники — писцы.

Египет был полностью централизованным хозяйством. От имени владыки-фараона им и управляли писцы. Именно они и составляли мощную иерархию власти, власти бюрократической. Не зря говорили, что число писцов в Империи равно числу звезд на небе.

Писец стал настолько значительной фигурой в государстве, что был приравнен к носителю царского опахала — лицу неприкосновенному. И главные писцы Египта стали наравне с носителями штандартов участвовать в торжественной церемонии выхода фараона.

Такие почести воздавались писцам не случайно. Чтобы вести учет писец должен был овладеть искусством письма и счета, запомнить огромное число знаков, а затем умело применять их сложные комбинации. В этом нелегком деле древнеегипетским писцам покровительствовал их бог — бог мудрости, счета и письма - Тот. Его жена Маат была богиней истины и порядка.

Возможности Тота были весьма разнообразны. Но прежде всего это был бог письменности. Любопытно, что древнеегипетские бухгалтеры называли его писцом божьей книги, изрекшим сущее и создавшим то, чего не было. Отсюда следует очень важный вывод, определяющий психологию бухгалтерского учета и со временем ставший основой важнейшего бухгалтерского принципа – принципа обязательного документирования фактов хозяйственной жизни – «записанное в бухгалтерских книгах и есть существующее». Для бухгалтера существует лишь то, что зафиксировано в первичных документах и отражено в учетных регистрах – в то время эти понятия были тождественны. Записанное есть существующее — эта фраза означает рождение в экономической жизни идеального мира — мира бухгалтерских данных, бухгалтерской информации, существующего совершенно обособленно от мира реальной хозяйственной жизни.

Бухгалтерские данные с этого момента становятся реальным инструментом деятельности хозяйственника.

“Список, опись ценностей, надо полагать, соответствует действительности, так что он не только живописен, но и полезен. Приятно видеть столь исправный и четкий перечень своих товаров, где так единообразно обозначены разнородные вещи. Товар бывает смолистый и жирный, но купец не касается его руками, а орудует им в его письменном выражении. Вещи находятся там, но в то же время они и здесь, причем здесь они чисты и обозримы. Такой список похож на духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью”

Однако эта иллюзия надежности бухгалтерских данных породила возникновение старейшего бухгалтерского парадокса, заключающегося в том, что учетная информация практически никогда не соответствует реальному положению дел в хозяйстве. Позднее, уже в новое время эта проблема примет чисто методологический характер. Пока она существовала в виде фактов естественно присущих каждому хозяйству — естественной убыли, результатов воровства и порчи.

Точности учета были призваны способствовать неустанные молитвы писцов богу Тоту. “Тот, владыка правды, глава книг — звучала молитва — да даст искусство в писании, способность в иероглифах. О, Тот, приди и руководи мною — взывал к своему богу писец — сделай меня искусным в твоей должности. Прекрасна твоя должность; она лучше всех ... да воскликнет толпа людей: “Велико то, что творит Тот!” Они идут с детьми, чтобы приложить к ним печать твоей должности прекрасной, о мощный защитник. Радуется исправляющий ее”. Из слов молитвы видно, что древнеегипетские писцы очень любили свою работу. Их оптимизм имел материальную основу. «Лишь писцу — говорили молодому бухгалтеру, вступающему в свои обязанности, — выпадает великая честь: он не платит налоги. На нее нет обложения. Да знаешь ты об этом».

Значение писцов в Среднем царстве возросло до такой степени, что они с презрением смотрели на всех остальных тружеников, занятых тяжелой физической работой. С величайшим самодовольством писцы заявляли, что они считают работы всего населения Египта, освобождены от побоев и защищены от тяжкого труда, в то время как все другие нагружены как ослы.

Привилегированное положение писцов стимулировало развитие бухгалтерского учета. Шло время, и люди, занимавшиеся учетом, осознали, что инвентаризация только констатирует факты состояния, в то время как более важную роль в хозяйственной жизни играют факты-действия и факты-события.

Действия — это обычные факты, которые характеризуют хозяйственные процессы, например, сбор урожая. События — это незапланированные и неконтролируемые факты, например, падеж скота, воровство. При всех обстоятельствах учет действий и событий был важнее учета состояний, ибо учет изменений — это всегда причина, а учет состояний, — только следствие (статика) хозяйственной жизни.

Цель текущего учета заключалась, прежде всего, в проверке достоверности фактов получений и выдач: серебра, хлеба, пива и т. д. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами - один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск (сначала отмечал, а потом отпускал) и, наконец, третий сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах.

Ценности со склада могли быть отпущены только при наличии на документе резолюции уполномоченного лица: “подлежит выдаче”. “Заведующий складом” регистрировал отпуск и подкладывал оправдательные документы. Появившееся в Египте правило - сначала зафиксируй отпуск ценностей в первичном документе, а потом выдавай их - дошло, как известно, и до наших дней. “Кладовщики” по окончании дня должны были составить отчет, в котором отражали движение ценностей по плательщикам и получателям, а внутри этой первичной группировки - по наименованиям ценностей. Отчет подытоживался. Если он состоял из нескольких листов, то подсчитывалась каждая страница отдельно и отчет в целом. Ежедневно составляли сводку данных по складу и по “управлению складами”. Однако все эти сводки хотя и выполнялись ежедневно, содержали уже группировку по наименованию ценностей. Так родился дошедший до нас товарный отчет. Он то и подлежал проверке третьим лицом.

Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков. Это было возможным в связи с относительно небольшими объемами хозяйственной деятельности.

Необходимость привлечения к оформлению факта хозяйственной жизни трех чиновников-исполнителей: 1) распоряжающегося ценностями; 2) заведующего этими ценностями (зав. складом); и 3) контролера, была связана с глубоким недоверием к людям, их наклонностям и интересам. Предполагалось, что в этом случае, чтобы что-то сокрыть и украсть три человека должны вступить в сговор. Однако, как справедливо считали древние египтяне, такой сговор если и возможен, то не на долго. Каждый человек может украсть, ибо он страдает от собственной алчности, но эта же алчность порождает и зависть к успехам других людей. Следовательно, несколько человек всегда могут украсть и расхитить имущество, но никогда не смогут разделить украденное. Рано или поздно, кто-то непременно сочтет себя обиженным и обделенным. Этот-то человек и сделает донос. В результате государственная собственность будет спасена. И, в сущности, не столько тогда, когда будет сделан донос, а в самом начале возникновения факта хозяйственной жизни, из-за боязни возможности доноса. Ибо, как полагали древние египтяне, страх, в частности, страх доноса и страшных наказаний, лучший залог честности и порядочности. Этот сомнительный подход с точки зрения современной нравственности, тем не менее обеспечивал достаточную прочность хозяйству страны на протяжении почти 4 000 лет.

Материальный учет предполагал и регистрацию сметных назначений. При VI династии мы встречаем в учете смету и видим, что регистрация фактов хозяйственной жизни позволяла контролировать выполнение сметных назначений. Это подтверждается документами, относящимися к 2500-2400 гг. до н. э.

О ходе работ начальник представлял ежедневный письменный отчет. Прием работ и контроль за их ходом выполнялся специальными комиссиями. Если отчет признавался неудовлетворительным, писца подвергали телесному наказанию. Документы часто составляли в двух или трех экземплярах, а записи разделяли на черновые и беловые.

Рассматривая учет в Египте, вернее то немногое, что мы о нем знаем, необходимо отметить, что именно здесь, в долине Нила, зародилась зеркальная натуралистическая концепция учета - как можно точнее описать движение ценностей в хозяйстве. Удалась ли эта задача древнеегипетским писцам? На этот счет существуют разные мнения. Одни (А. Шарфф), рассматривая ошибки писцов, полагали, что они - следствие низкого уровня учета, другие (А.М. Галаган, Д.А. Смирнов) видели в этих ошибках акт сознательной фальсификации и, наконец, третьи (Ж. Дюмикин, Ж. Пиренн, Н.С. Помазков) считали, что речь вообще идет о случайных ошибках, да и то эти ошибки не столько ошибки древнеегипетских бухгалтеров, сколько неумение египтологов читать иероглифы.

Однако это не дает возможности говорить о полном отсутствии злоупотреблений. Они были. В том числе и со стороны бухгалтеров. Мелкие и незначительные из них почти не скрывались и поэтому их следы, практически в явном виде сохранились до наших дней. Так, расшифрованная немецким ученым Борхардом заключительная таблица “Расчет вещей господина” “счета 26-го дня второго месяца Шат третьего года царствования фараона” содержит свидетельство утайки одного пучка овощей (по графе “овощей пучков” в приходе вместо 201 пучка в итоге показано 200).

Из вышеизложенного видно, что Древний Египет может быть уже назван в определенной степени если не родиной бухгалтерии, то по крайней мере родиной инвентаризации, текущего материального учета и контроля. Очевидно, что цели такого учета превышали средства для их достижения, контроль держался на страхе и когда страх пропадал, воровство усиливалось и общество гибло.

Рассмотрим античный учет

В эпоху античности впервые письменно зафиксировано различие двух типов хозяйствования. Основные понятия, на которых базируется видение экономической жизни, сформулировал Аристотель в книге «Политика». Одно из них – экономика, означает «ведение дома», домострой, материальное обеспечение дома или города, не обязательно связанное с движением денег и ценами. Другой способ производства и коммерческой деятельности – хрематистика. Это изначально два совершенно разных типа деятельности. Экономика – это производство и коммерция в целях удовлетворения потребностей. Хрематистика же нацелена на накопление богатства как высшую цель.

Цель “экономики” - различными путями обеспечить потребности античной семьи, общины, полиса. Аристотель перечисляет эти пути: скотоводство, охота, рыболовство, земледелие, разбой. К экономике можно отнести и обмен, производимый в той мере, в какой он необходим для потребления семьи или общины. Аристотель писал: “... существование его обеспечивается теми, кто занят накоплением средств, необходимых для жизни и полезных для государственной и семейной общины. Истинной богатство, по-видимому, и состоит в совокупности этих средств. Ведь мера обладания собственностью, которая является достаточной для хорошей жизни, не беспредельна;... Предел этот существует, как существует он и в остальных искусствах”. Хрематистика же, которую Аристотель связывал с торговлей, с товарно-денежным обменом, строится совсем по иному принципу. “В искусстве наживать состояние никогда не бывает предела в достижении цели, а целью здесь оказывается богатство и обладание деньгами. Напротив, в области, относящейся к домохозяйству, а не к искусству наживать состояние, предел имеется, так как целью домохозяйства служит не накопление денег. Вместе с тем ясно, что всякого рода богатство должно бы иметь свой предел, но в действительности, мы видим, происходит противоположное: все занимающиеся денежными оборотами стремятся увеличить количество денег до бесконечности”.

Поэтому а эпоху античности учет и регистрация хозяйственных операций получил дальнейшее развитие.

Учет древними греками велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом. Иногда применялся папирус, но он был очень дорог. Для черновых записей пользовались глиняными черепками. Греция стала родиной первого счетного прибора - абака - счетного инструмента в виде дощечки или стила, напоминающего современные счеты. Доска разделялась на полосы или столбцы, по которым передвигались или перекладывались счетные марки, обозначавшие определенные денежные единицы, а также единицы меры и веса. Отдельные экземпляры абака из той далекой эпохи сохранились до наших дней.

Любопытно, что наибольшее распространение на практике абак получил уже в период средневековья в Европе и Азии.

Именно в Греции впервые появляются деньги в виде монеты. Это явление привело к существенному скачку в развитии учета: деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее - как средство в расчетах (все контокоррентные счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости они стали измерять все учетные объекты. Однако, поскольку в учете фигурировали монеты разной чеканки, сразу встал вопрос о соизмерении в учете самих монет. Тут были три варианта: сначала их складывали по металлу и весу, потом просто по видам монет и, наконец, по их покупательной стоимости.

В части имущества интересны соображения об учете материальной ответственности работников. Греки рассматривали воровство, кражу только как вред материальный. Они создали такие условия, что государству были выгодны недостачи у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а государство 10 драхм получит. Однако важно, чтобы у растратчика было что брать, поэтому на должности с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. Малейшая недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица или его поручителей, причем если недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда и иное, отличное от нашего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период. Понятие внезапной инвентаризации было чуждо грекам. Более того, инициатива инвентаризации должна была исходить от материально ответственного лица, он сдал отчет, он и должен позаботиться о доказательствах достоверности.

Передовые достижения греков в области организации работы с материально ответственными лицами долгое время использовались в нашей стране. В дореволюционный период система залогов при расчетах с кладовщиками использовалась практически повсеместно. В советское время такая практика не применялась. Однако сегодня, говоря о материальной ответственности, нельзя не отметить такое “существенно новое явление” как возрождение системы залогов, берущихся организацией с лиц, допускаемых к работе с товарно-материальными ценностями. В случае возникновения недостач внесенный работником залог идет на их покрытие.

Текущий учет осуществлялся в виде хронологической записи, то есть возникавшие хозяйственные факты фиксировались в своей естественной (хронологической) последовательности без какой-либо специальной систематизации. Для составления же отчетности по хронологическому регистру делалась рекапитуляция, то есть, систематическая разноска всех хронологических записей, которая привела к появлению нового приема - счета. Другим источником возникновения счета была инвентаризационная опись. Известно несколько инвентарей - описей сокрвоищ Парфенона. Их составляли должностные лица при передаче полномочий, то есть, при смене материально-ответсвенных лиц. Основное место в этих описях занимают списки ценностей.Предметы объединены в группы, и по группам даны итоги.В одну шруппу попали предмету, учтенные по весу и счету, в другую - по счету. Причем мелкие прежметы учтены и по счету и по весу. В каждой группе предметы приводятся по наименованиям с краткой характеристикой. Так из двух источников: материального учета - инвентаризации и учета расчетов – контокоррента и возник бухгалтерский счет.

Аристотель в своем проекте государственного устройства составил перечень должностных лиц, необходимых государству. Он писал: «Следующая должность - та, к которой относится получение государственных доходов; те, кто хранит их и распределяет на нужды отдельных отраслей управления, называют аподектами и казначеями». И «Ввиду того чтл чрез руки некоторых должностных лиц, хотя и не всех, проходит много государственных сумм, то должна быть и другая должность, на обязанности которой лежали бы исключительно принятие и проверка отчетов; такие должностные лица называются евфинами, логистами, эксетастами, синегорами». Все эти должностные лица, перечисленные Аристотелем, взяты им из афинской практики. В Афинах были все эти должностные лица, в обязанности которых входил учет всех государственных доходов и расходов, учет храмового имущества, проведение инвентаризаций движимого и недвижимого имущества. При этом в государственном хозяйстве Древней Греции регистрировались не только факты поступления и выдачи наличных денег, здесь встречались и зачетные платежи, и переводы платежей в другие кассы.

Хранение денег было своеобразным. Так, на каждый вид доходов открывался отдельный кувшин, которому присваивался буквенный индекс. На конкретные расходы можно было брать деньги только из строго определенного кувшина. И, наконец, любопытная деталь: ключ от кассы находился у одного чиновника, а ключ от помещения, где хранилась документация, - у другого чиновника, причем запрещалось этими ключами обмениваться.

Документы о налоговых платежах распределялись и хранились по срокам. Аподекты, получая деньги, вычеркивали плательщиков и возвращали в «бухгалтерию» их списки, которые теперь практически содержали сведения о просроченных платежах и неплательщиках. Так в Древней Греции зарождается прием линейной (позиционной) записи, до сегодняшнего дня использующийся в практике учета расчетов.

Отчеты представлялись строго периодически, они контролировались, причем вначале требовалось, чтобы государственные чиновники составляли по первичным документам параллельный отчет и сопоставляли его с представленным. В Афинах отчетность носила публичный характер. Отчеты храмов, государственных учреждений записывались на мраморные или бронзовые доски и выставлялись в народном собрании, в оградах храмов, вдоль дорог.

Из частных предприятий в первую очередь выделились прооброазы современных банков. Банковское дело родилось из обмена монет разных полисов по разным курсам. Этим занимались менялы-трапезиты .Здесь движение денег оформлялось первичными документами. Они в хронологическом порядке записывались в журнал (эфемерис). В запись включали дату, получателя денег, причину платежа, имя лица, которому банк по распоряжению получателя фактически выдал деньги, сумму платежа. Есть серьезные основания полагать, что систематическая запись в банковском хозяйстве осуществлялась только при необходимости выявить состояние расчетов с каким-нибудь клиентом. И проводилась она в виде выборки записей по этому клиенту из журнала; вели два журнала - один для приходных и другой для расходных операций.

Важную роль в хозяйственной жизни Афин играл морской извоз. И тут, как может быть нигде, существовали злоупотребления и мошенничества. В Древней Греции широко распространены займы под залог кораблей и грузов. И здесь творились всевозможные злоупотребления (дважды закладывались одни и те же ценности, полученные кредиты на подставные имена похищались - переводились в другие страны, инсценировались крушения и т.п.).

Существенно, что величайшие философы Греции уделяли должное внимание учету. Из написанного ими отметим, что Аристотель в “Политике” четко разграничил учетные функции от контрольных, причем понимал ревизию как часть контроля. Это был новый подход: ревизор равноправен с главным бухгалтером и независим от него.

Дальнейшее развитие учета происходило в эпоху эллинизма. От этого периода осталось значительно больше документов, позволяющих делать далеко идущие выводы.

В 1915 году было найдено и теперь только полностью расшифровано свыше 1000 документов (так называемый папирус Зенона), относящихся к имению Аполлония. Зенон был греком и происходил из рсепектабельного, но не знатного семейства. Он был родом из Кауна, маленького приморского карийского городка. Сначала состоял агентом Аполлония в Сирии, палестине. Малой Азии, затем был личным секреатрем государственного казначея Аполлония, а потом стал управляющим его имения. Имение это, где Зенон был управляющим, занималось разнообразной хозяйственной деятельностью; документы относятся к строительству, земледелию и торговле. Они датируются III в. до н. э. Его архив позволяет определить особенности бухгалтерии в частных хозяйствах и представляет большую ценность своей относительной целостностью. В нем дана первичная документация, эфемериды, выборочные счета и деловая корреспонденция, выполняющая одновременно роль исходной первичной документации.

Известно, что Зенон в 256 г. до н.э. реформировал систему учета, сложившуюся в частных поместьях. Цели учета, как они вытекают из папируса, могут быть сформулированы так: 1) выявление общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности; 2) исчисление хозяйственного эффекта в различных областях деятельности, что предполагало появление первых приемов экономического анализа; 3) сохранение собственности рабовладельца.

Зенон строго специализировал учет в зависимости от отраслей хозяйства. Так, появляется отдельно учет земледелия, животноводства, виноградарства и т. д. Отдельно выделялся складской учет (учет хлебных запасов). По каждому виду деятельности требовалась самостоятельная отчетность специально на то уполномоченных лиц.

Зенон выдвигал далее требование о том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть непременно оформлен и подтвержден документом. В хозяйстве существовал и строго регламентировался документооборот, все виды документов и правила их заполнения предусматривались заранее; был заведен четкий порядок хранения документов в архиве. Учетные регистры велись по принципам систематической записи. В этих регистрах можно выделить счета материальные, личные и финансовые.

Из материальных наибольшее число записей содержали счета: центральный денежный (касса) и “аналитические” материальные счета запасов (хлеб, вино, импортные товары, строительные материалы и т. д.). В основу классификации счетов был положен принцип общности происхождения предмета, например, импортный хлеб учитывался не на счете Хлеб, а на специальном счете импортных товаров.

К личным счетам относились счета должников, которые велись как настоящие контокоррентные счета с указанием долга и его погашения. В связи с распространением наемного труда получили развитие лицевые счета, которые часто велись с учетом натуральной оплаты. В числе лицевых счетов находим счет собственника - Аполлонуша, на котором отражались поступления и выплаты, не связанные с управлением имением. Имеющиеся повреждения папируса по этому счету не позволяют исследователям пока дать более подробную его характеристику.

Среди финансовых встречаем счета налогов на имущество. Однако эти счета велись, как правило, в натуральном измерении, так как применялось натуральное налогообложение.

Записи в счетах выполнялись в хронологическом порядке, причем сальдо выводилось после записи каждого факта хозяйственной жизни. Некоторые данные из документов вносились в счета напрямую, а в ряде случаев они группировались по однородным документам. На основе их данных составлялся сводный документ и по счету делали запись на основе дневного итога сводного документа. Таким образом, принцип накапливания уже был известен в III в. до н.э.

После записи данных из документа в счет, и в документе, и на счете делалась отметка о том, что запись и последующая сверка выполнены. При составлении отчетов также широко применялось открыживание учитываемых сумм. Все ошибки, пропуски, обнаруженные при последующем контроле, отмечались на полях папируса. Отчетность предусматривала сведения о состоянии запасов и о доходах и расходах хозяйства. По периодичности отчетные формы делились на месячные, годовые и трехлетние. Отчетность была обязательной и служила, как полагают, для целей фиска; кроме того, она содержала ценный материал, который мог быть использован для управления хозяйством.

В эллинистическом Египте была сложная система хозяйства. Об этом свидетельствуют некоторые дополнительные документы. Так, до нас дошли сведения о том, как начислялась “заработная плата” в армии. В воинских частях составляли платежные ведомости, которые передавали в казначейство. Под каждым итогом платежной ведомости финансовый чиновник делал пометку о необходимости выплаты, затем передавал ведомости в банк. Получатель денег, представитель воинской части, должен был предъявить доверенность в виде квитанции - антисимбол, которая сверялась с платежной ведомостью и служила основанием для выплаты денег. Вместе с деньгами получателю вручали квитанцию - симбол, которая и служила для последнего оправдательным документом. В стоимостном выражении антисимбол мог быть больше симбола, так как воинские части, естественно, стремились получить больше, чем считали нужным платить финансовые чиновники.

Интересен учет хлеба, который являлся предметом налогообложения. Налоги собирали, как правило, откупщики. Полученный ими хлеб сдавался на склады. Когда откупщик привозил продукты на склад, приемщик выписывал ему квитанцию, которая содержала следующие реквизиты: дату, фамилию откупщика, что принято и на какую сумму; иногда указывалось местонахождение склада. Любопытно содержание этих квитанций: “Откупщик - налогоплательщику - привет! Доставлено (что и сколько). Дата. Подпись.”

Отпуск хлеба со склада тоже оформлялся квитанциями. В конторе склада велся журнал (эфемерис), где регистрировались квитанции в хронологическом порядке. Иногда вместо одного журнала вели два: один для приходных, а другой для расходных квитанций. Записи в журнале были весьма подробны, причем иногда они даже дословно повторяли содержание квитанций. По мере надобности, а как правило, по окончании месяца, на основе журналов выполнялись две рекапитуляции: по материальным счетам и по личным счетам, причем счетов систематической записи в нашем понимании не было. В отчет вносили просто итоги оборотов. Такой отчет сдавался ежемесячно начальнику (стратегу). Одновременно стратегу представлял отчет и откупщик. Проверка отчетов осуществлялась встречным методом, который называют методом коллации (стыкования) и который в конце XIX в. в США называли методом конкуренции. Сущность проверки заключалась в сопоставлении идентичной, но поступающей от разных материально ответственных лиц информации. Откупщик писал: с кого, что и сколько он собрал; заведующий складом писал: от кого и что он принял и за что, следовательно, несет материальную ответственность. Однако проверка не ограничивалась только документами, инвентаризации практиковались достаточно часто.

В Древнем Риме необходимость ведения бухгалтерского учета была осознана вместе с появлением системы взимания налогов, величина которых зависела от исчисляемой по данным учета величины облагаемой базы.

Первоначально, в царский период развития Рима постоянного налогообложения не существовало, также как не было и регулярных государственных расходов. Никакого вознаграждения за военную службу или выполнение каких-либо работ государство своим поданным не выплачивало. Налог взыскивался с граждан только в случае крайней государственной необходимости. Фактически это был принудительный заем, так как взятые суммы возвращались плательщикам по мере наступления более счастливых времен. Помимо этого собирались портовые пошлины, пастбищная пошлина за выгон скота на общинный луг и часть урожая тех, кто пользовался полями. Все это поступало в общественную сокровищницу, ключи от которой находились у самого царя. Однако несмотря на то, что он управлял государственными финансами, государственная собственность не смешивалась с личным имуществом царя.

История бухгалтерского учета общественной собственности берет начало с дней возникновения Рима, символом первоначальной основы которого служила так называемая “священная яма” (мундус), куда каждый из первых поселенцев клал запасы всего, что было нужно для ведения домашнего хозяйства, составлявшие общинный фонд взаимопомощи. Таким образом, уже с первых дней существования Рима в нем возникает идея налоговой системы, существующей до наших дней - система взноса части личного имущества на обеспечение общественных потребностей.

До тех пор, пока взимание налогов никак не было связано с учетом хозяйства, учет существовал только как управленческий, и по этим причинам велся римлянами достаточно плохо. Не случайно письменные памятники, касающиеся бухгалтерского учета древнейшей римской общины, до нас не дошли. И Цицерон отмечал, что римская община уделяла мало внимания записям и документам.

Поводом для изменения отношения римских граждан к учету послужила реформа шестого римского царя Сервия Тулия (VI в. до н. э.). В основу нового общественного устройства Рима были положены только имущественные различия между гражданами. Все способные носить оружие, были разделены на пять классов в зависимости от имущественного ценза. Каждый класс выставлял определенное количество войсковых единиц, вооружаемых определенными видами оружия за свой счет. От первого класса требовалось полное вооружение, от других классов требовалось меньше; граждане пятого класса были вооружены только пращами и имели запас камней для метания. Войсковые единицы, выставляемые каждый классом, были не только военными, но и политическими единицами. Собираясь на комиции, граждане разделялись на центурии, и каждый класс получал столько голосов, сколько выставлял центурий. Таким образом, структурирование Римского общества строилось на исключительно экономической основе.

Согласно этой реформе все население Рима подразделялось на пять классов или разрядов. К первому классу принадлежали граждане с имущественным цензом в 100 тысяч медных ассов или (в переводе на земельный ценз) с полным земельным наделом; ко второму - с цензом в 70 тысяч ассов или с тремя четвертями земельного надела; к третьему - с 50 тысячным цензом или с половинным наделом; к четвертому - с 25 тысячным цензом или с одной восьмой частью надела. Все остальные граждане были поставлены вне классового деления.

В зависимости от последующего изменения имущественного положения, граждане могли заноситься в списки более высоких или более низких имущественных разрядов. Это обстоятельство соответствующим образом отражалось на политическом удельном весе этих граждан и на возможности для них занимать государственные должности.

Ведение учетных записей, позволявших определить имущественное положение гражданина, стало, таким образом, служить как интересам государства (от имущественного разряда зависела величина взимаемых налогов), так и граждан, всеми силами стремившихся обнародовать свое состояние, что позволяло занять определенные должности.

Работа по определению имущественного положения граждан возлагалась на специальных государственных чиновников - цензоров. Им и представлялись для просмотра “отцами римской семьи” (pater familias) учетные записи так называемой “домашней книги”, причем pater familias клятвой подтверждал достоверность их содержания. Домашние книги служили цензорам основанием для составления кадастровых списков, передававшихся затем в государственный архив на хранение.

Вторым источником развития учета был стремительный рост кредитных отношений. Древнеримские предприниматели ссужали друг друга как деньгами, так и товарами, и когда кредитные обороты стали достигать объема, сложного для запоминания, приходилось вести их учет. Всякий исправный домохозяин учитывал не только свое имущество, подлежащее податному обложению, но и вел запись сумм, выдаваемых взаймы под проценты. Обычно проценты уплачивались в первое число месяца (календы), отсюда и запись ссуд, выданных под проценты, получила название календаря. В календаре указывались не только выданные суммы, но и причитающиеся к получению с заемщика проценты. Так в древнем Риме возникает принцип начисления, согласно которому в учете фиксируются не только суммы фактически выданных и полученных средств, но и права на получение денег и обязательства их выплаты.

О важнейшем значении кредита в экономике древнего Рима свидетельствует то место, которое было отведено процедуре истребования долга в знаменитых законах ХII таблиц.

Согласно предписаниям закона, должнику, не погасившему в срок своих обязательств, предоставлялось 30 льготных дней, в течение которых он мог уплатить долг. По истечении этого срока, если незадачливый дебитор был должен государству, то его (должника) продавали вместе со всем его имуществом в рабство за границу.

Если же кто-либо не исполнял своих обязательств перед частным лицом и не представлял свидетелей в доказательство уплаты им долга, и при этом никто не желал вступиться за него на правах поручителя, то кредитор по решению суда мог увести с собой должника и держать у себя как раба. При этом статьей 3 таблицы III Закона предписывалось наложить на должника “колодки или оковы весом не менее, а, если пожелает, то и более 15 фунтов. Во время заточения неплательщик должен был питаться за свой счет. В противном случае закон позволял кредитору ограничится выдачей ему одного фунта муки в день. В течение шестидесяти дней с момента заточения должника три раза выводили на рынок и громко спрашивали, не сжалится ли кто над ним. Если все было безуспешно, то кредиторы имели право убить должника и разделить между собой его труп. Это символизировало, что должник заплатил по обязательствам тем, чем смог. “В третий базарный день - гласила ст. 6 таблицы III - пусть разрубят должника на части, и если отсекут больше или меньше, то пусть это не будет вменено им в вину. Дело в том, что древнеримское гражданское право не различало должника как пассивного субъекта обязательства и его имущество как объект права требования. Эти понятия смешивались и в теории, и на практике. Объект и субъект долга составляли в представлении древнеримских юристов одно целое. Поэтому в случае неуплаты дележу подлежали как имущество должника, так и он сам. Ну а основанием для того, чтобы с радостью расчленить своего приносящего убытки дебитора служили бухгалтерские записи в календаре. Таким образом, бухгалтерский регистр - книга учета расчетов - служил одновременно и первичным носителем данных о фактах хозяйственной жизни. При этом записи в бухгалтерском учете придавали соответствующим фактам юридическую силу.

Более прагматичные кредиторы, не являвшиеся приверженцами кровожадного символизма, имели право продать злостного неплательщика вместе с семьей и имуществом в рабство, но только за границу, так как свободный гражданин Рима по закону мог быть разрублен на куски за неуплату долга, но не мог быть рабом на своей земле.

В качестве носителей бухгалтерских записей римлянами использовались самые разнообразные материалы. Записи выполнялись на лыке, на деревянных, покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе, но чаще всего применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент.

На деревянных дощечках, покрытых воском, писали при помощи особой металлической или костяной палочки, нижний конец которой был острым и служил для писания, а верхний - более широкий и плоский - для уничтожения записей и сглаживания исчерченного воска. Наносившийся на табличку воск окрашивался в черный цвет для того, чтобы начерченные палочкой буквы выходили белыми и ярче выделялись на темном фоне. Таблички могли быть одиночными. Их снабжали колечком для подвешивания и пользовались ими для беглых заметок о хозяйственных операциях, впоследствии более тщательно записывавшихся в домашнюю учетную книгу.

В этом разграничении этапов бухгалтерской процедуры на хронологическую и систематическую запись и состоит важнейшее достижение древнеримского учета.

В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была Adversaria, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или Мемориалом. Далее необходимо выделить две книги: Codex acceptiet expensi и Codex rationum domesticorum. Adversaria служила черновой книгой. Кодексы были книгами для белой записи, причем совершенно очевидно, что именно кодексы рассматривались как юридически полноценные документы. При этом правильнее всего предположить, что в кодексах практиковались хронологическая, а не систематическая запись.

Итак, систематическая запись распределялась по двум кодексам: Codex acceptiet expensi и Codex rationum domesticorum. В одном приводились только счета денежных средств и расчетов, в другом - все материально-вещественные счета (зерна, вина, масла, пастбищ, скота, кормов и т. д.). По счетам двух кодексов выводилось сальдо (это понятие уже существовало в бухгалтерии того времени). Поскольку систематическая запись распределялась между двумя кодексами, то вполне разумно предположить, что Adversaria велась только в части операций, связанных с движением денег и расчетов. Codex acceptiet expensi, который вел кредитор, сверялся с тем, что записывал должник. В кодексе не должно было быть исправлений ранее сделанных записей.

Установившееся в Риме в конце VI в. до н.э. аристократическая республика отличалась тем, что вместо одного царя, правившего пожизненно, стали выбираться на год два консула из патрициев. Абсолютно самостоятельно выборные консулы ведали только текущими делами государства. Все важнейшие государственные акты, последствия которых простирались дальше, чем должностной год консулов, подлежали обязательному согласованию с сенатом. В отличие от царя, консулам запрещалось иметь при себе государственные средства. Для их хранения было устроено особое казнохранилище - эрарий при храме Сатурна, где оно и в последующие века римской истории помещалось под наблюдение казначеев - квесторов, избиравшихся из числа молодых патрициев. Первыми квесторами были выбраны Публий Ветурий и Марк Минуций.

Квесторы (от лат. quaestor - изыскатель) вначале назначались консулами, а с 447 г. до н.э. избирались народом. С 421 г. существовали четыре квесторские должности, с 267 г. - восемь, при Сулле - двадцать, при Цезаре - временно - сорок. Городские квесторы заведовали казной, провинциальные - финансовым управлением провинции. Квесторы образовали низший класс в римском сенате. Любопытно, что в новое время в некоторых странах бухгалтерию университета называют квестурой.

Контролируемые квесторами выплаты производились при представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам даже женщин и детей для получения сведений об укрываемых от обложения доходах и имущества.

Существование общественной казны делало необходимым учет доходов и расходов государства. В Риме в значительной степени развивался бюджетный учет в масштабе всего государства, и в отдельных провинциях велась специальная книга - бревариум (Brevarium), где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. В дальнейшем в литературе этот регистр получил название книги имперских счетов, которую можно рассматривать как первый баланс государственного хозяйства.

Рост имущества Римской империи, ее завоевания приносили казне огромные доходы в виде трофеев и податей. Однако прямо пропорционально увеличению объемов государственного имущества увеличивался и объем хищений и растрат со стороны государственных чиновников и военных.

Возможно, что именно с этого момента и берет начало один из важнейших принципов, лежащих в основе современного учета и аудита, - принцип значимости. Сейчас в России этот принцип получил официальное наименование как требование рациональности.

Основной отраслью производства Римской империи было сельское хозяйство. Три автора оставили замечания относительно организации учета в поместьях. Первый из них - Марк Порций Катон. Он требовал составления письменных инструкций для управляющих. Их деятельность он оценивал по результатам работы, и если результаты были не блестящими, а управляющий “... говорит, что он старался, что рабам нездоровилось, погода была плохой, рабы убегали, он отправлял общественные повинности”, то к такому управляющему предлагался строгий подход.

Образцовый хозяин того времени, Катон дает целый ряд советов, где и как надо выбирать имения для покупки. В частности, он указывает, что вблизи имения должны находится в изобилии рабочие, а инвентарь имения пусть будет небольшой, но в полном порядке и не требующий дальнейших крупных затрат. “Имей в виду, - говорит Катон, - что поле, как и человек, хотя бы давало большой доход, если при этом требует больших затрат, в остатке дает немного”. Это очень интересное высказывание, так как здесь говорится о финансовом результате от ведения хозяйства как разнице между величиной полученных доходов и произведенных расходов.

Однако гораздо более важным следует признать указание Катона о разделении расходов на переменные и постоянные и пропаганду им подхода, известного в современной практике управленческого учета как директ-костинг. “Надо помнить, - подчеркивал Катон, - что когда ничего не делается в хозяйстве, расход на него все-таки идет”(Катон “О земледелии”, с. 104). По мнению Катона, таким образом, в хозяйстве всегда имеют место расходы, никак не зависящие от объема выпуска продукции. Это прямые убытки, покрыть которые - задача хозяина.

При этом искусство зарабатывать прибыль Катон считал наивысшим достоинством человека. Он указывал, что мужчине не подобает уменьшать свой достаток, и говорил, что человека, в счетных книжках которого значится больше нажитого лично, нежели полученного в наследство, следует считать удивительным, божественным, заслуживающим всякого уважения.

Однако, будучи ярким пропагандистом учета, Катон не рекомендовал всецело доверяться бухгалтерским данным. В своих наставлениях он не уставал подчеркивать, что при посещении имения хозяин должен лично обойти его и посмотреть, какие работы выполнены, а какие нет. И только затем призвать к себе вилика (управляющего), потребовав книги, содержащие отчет о выполненных работах.

Известный римский ученый Марк Теренций Варрон много внимания уделял вопросам письменной отчетности управляющего, требовал, чтобы материально ответственные лица были грамотными. Указывая на необходимость определения на должность грамотного работника, он писал, что “начальник неграмотный непригоден, ибо он не может правильно составить отчет о состоянии господских стад”.

Иного взгляда придерживался писатель I-II в. н.э. Луций Юний Модерат Колумелла. Он весьма подозрительно относился к счетоводству виликов и полагал, что неграмотный управляющий надежнее. Перечисляя ряд злоупотреблений, возможных со стороны вилика и рабов, Колумелла пишет: “Наконец, при уборке зерна в амбар они неправильно показывают его количество в счетной записи. Таким образом, как управляющий, так и рабы мошенничают, а поле приходит в негодное состояние. Чем грамотнее управляющий, тем больше путей для мошенничества и подлога он сможет изыскать. Даже и неграмотный - пишет Колумелла - лишь бы он обладал твердой памятью достаточно хорошо может управлять хозяйством... Такой вилик будет чаще приносить своему господину наличные деньги, нежели приходно-расходную книгу, ибо не умея писать, ему будет труднее самому составить фальшивые счета или пользоваться для этого услугами других из боязни быть уличенным.

Интересно, что в строительстве при оценке сооружений в древнем Риме учитывали износ. Так, Витрувий писал: “Когда привлекаются третейские оценщики стен общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но, находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: “Из расчета остальной суммы произвести расплату за оные стены”, считая, что эти стены не смогут просуществовать не больше 80 лет”. Напротив, “оценка кирпичных стен, - продолжает Витрувий, - при условии сохранения ими отвесной прямизны, производится без всякой сбавки, но их оценивают всегда в ту сумму, в какую в свое время обошлась постройка” (Витрувий Поллион Марк. Об архитектуре. М.-Л.:, 1936). Таким образом, равномерный (прямолинейный) износ по крайней мере при продаже был распространен, а оценка по себестоимости считалась в данном случае очевидной.

Сохранившиеся данные промышленного учета показывают, что калькуляции в то время не было. В промышленном производстве, которое работало на рынок, результаты хозяйственной деятельности определялись в целом по предприятию путем сопоставления всех расходов со всем доходами.

Огромная империя, многочисленные военные походы требовали содержания огромной армии. Военное хозяйство требовало хорошо налаженного учета и отчетности. Указывая, что в легионах много есть отделов, которые нуждаются в грамотных солдатах, военный писатель того времени Флавий Вегеций Ренат писал: “Тем, которые делают набор новобранцев, следует, конечно, у всех измерять рост, исследовать крепость и бодрость духа, но некоторых они должны выбирать за знание грамоты, за умение считать и производить расчеты. Счета по всему легиону, списки командиров или военнообязанных или денежные отчеты ежедневно записываются в ведомости, можно сказать с большей тщательностью, чем рыночные цены товаров или государственные денежные операции города отмечаются в главных книгах”.

Так юноши, не пригодные для воинской службы по хилости телосложения, моли занимать высокооплачиваемые должности, неся военную повинность в качестве счетоводов.

Всем дежурствам, нарядам и отпускам велись особые подробные списки. Выдаваемые воинам рационы заносились в специальную книгу.

Из денежных подарков, которые получали солдаты, половина задерживалась в специально устроенной сберегательной кассе легиона, хранение которой составляло почетную обязанность знаменосца. Это делалось для того, чтобы “воины не истратили деньги на удовольствия или какие-нибудь пустые траты среди товарищей”.

Тот же Флавий Векций Ренат характеризует устройство таких касс как удивительно умное изобретение: Воин, который знал, что его деньги лежали в лагерной кассе, не помышлял о дезертирстве, более заботился о своих знаменах и за них в бою сражался много храбрее. Это - отмечал Ренат - вполне соответствует человеческому характеру - особенно заботиться о том, во что вложено его достояние.

Более того, общевойсковые кассы позволяли материально поощрять солдат без особенных на то расходов и подчас даже с прибылью. Посмотрит солдат в свой лицевой счет и обрадуется, а платить ему деньги незачем, завтра его убьют и деньги спишут в доход легиона или его администраторов. Чем больше убьют, тем выгоднее.

С развитием Рима развивалась и система государственного учета, для которой был характерен развитый бюрократизм.

Уже при Клавдии прежние республиканские магистратуры заменились бюрократическими канцеляриями. Перерождение республиканских учреждений и магистратур в бюрократические органы продолжалось до времен императора Адриана (117- 138 г.г.), когда окончательно сложился мощный централизованный аппарат, во главе с советом императора и подчиненной ему сетью департаментов по отдельным отраслям хозяйства. Одно из первых мест в системе государственного управления принадлежало финансовому департаменту, в котором работала масса счетоводов, писцов, кассиров.

С переходом управления в руки чиновников возникла потребность в сборнике законодательных норм, который был создан особой комиссией, возглавляемой видным юристом Сальвием Юлианом. Для умелого пользования законами и ведения конторских дел потребовались квалифицированные и образованные чиновники, для подготовки которых Адриан основал в Риме высшую школу Атеней. Находившиеся на государственной службе бухгалтеры стали получать от императора определенное жалование в размере от 100 до 600 тысяч сестерциев и им были присвоены чины в зависимости от занимаемой должности. Так, заведующий финансовым ведомством - аналог современной должности главы Департамента бухгалтерского учета при Минфине РФ - принадлежал ко второму классу чиновников и носил титул “совершеннейший”. Престиж профессии бухгалтера стремительно возрастал.

Низшие должности счетоводов - скриб - занимались преимущественно вольноотпущенниками, но влиятельную и хорошо оплачиваемую должность счетовода при курильных эдилах и квесторах охотно занимали и люди, принадлежавшие к высшим слоям римского общества.

Счетоводы древнего Рима пользовались предоставленным им еще в эпоху республики правом объединятся в корпорации - декурии. Так в Риме появляются первые профессиональные объединения бухгалтеров.

Государственные счетоводы занимались, главным образом, делами эрария, который состоял из кассы и архива, а также вели государственные счетные книги. Ввиду ежегодной смены магистратов, эрарием фактически управляли эти постоянные счетные работники.

Они же нередко, пользуясь служебным положением, оказывали всевозможные услуги италийским и провинциальным городам, давая справки о записях по счетам и сообщая данные из архивных документов. Такой бухгалтер мог, например, “случайно пропустить” очередное начисление задолженности какого-либо города по податным платежам. За это города вознаграждали бухгалтера не только деньгами, но и правом гражданства (на случай побега), почетными должностями и другими знаками отличия.

На должность бухгалтера стремились поступить люди самых блестящих дарований. Так, например, известно, что великий Гораций одно время служил счетоводом при квесторе и даже окончил школу с “коммерческим уклоном”. В позднеримском обществе профессия счетовода пользовалась огромным уважением.

Римляне были истинными энтузиастами бухгалтерского учета. Дело доходило до курьезов. Плиний младший рассказывает о правителе одной из провинций Испании Цэцилии Классике, который до такой степени любил бухгалтерию, что записывал в свои счетные книги суммы взяток, полученных им путем вымогательств. Плиний Старший жизнь каждого человека представлял в виде счетной книги, в которую “судьбою вносится все выданное и все принятое, а в общем счете смертных получается та и другая страница”.

В завершении обзора развития учета в древнем мире необходимо дать его общую характеристику. Учет древнего мира—это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотри­те,—говорил человек древнего мира,—вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т. п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится реги­страция косвенная. Счетный работник вместо конкрет­ного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого мо­мента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватны. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки нали­чия ценностей с данными текущего учета, тем полез­нее для практики учет и бесполезнее инвентаризация, и наоборот.

В современных условиях становления рыночной экономики и совершенствования управления, выработки новой стратегии развития предприятий, усиливается роль и значение бухгалтерского учета. Основным становится не обеспечение контроля со стороны государства, а сбор полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятий, как для внутренних нужд его собственников, так и для внешних пользователей (инвесторов, поставщиков, налоговых, финансовых и банковских органов).

Бухгалтерский учет постоянно совершенствуется, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

Закон по бухгалтерскому учету и отчетности определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

**Принципы бухгалтерского учета.**

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяют основные правила ведения бухгалтерского учета:

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Министерством финансов РФ.

2. Учет объектов учета осуществляется в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. В бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются раздельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Министерством финансов РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

6. Объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия "допущения" и "требования" также являются правилами ведения бухгалтерского учета. Они установлены ПБУ 1/98 "Учетная политика организации".

Принцип существенности. Информация считается существенной, если ее значение важно в процессе выработки и принятия решения; каждая существенная величина актива или обязательства должна представляться в бухгалтерской отчетности отдельной строкой.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%.

Принцип полноты. Данный принцип заключается в требовании, согласно которому бухгалтерская информация не должна содержать пропуски и изъятия. В противном случае такая информация может привести к неверному управленческому решению и нанести финансовый ущерб организации.

Принцип своевременности. Этот принцип означает, что данные в бухгалтерском учете должны быть представлены без задержки для того, чтобы пользователь мог принять необходимое решение.

Принцип непротиворечивости. Он обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам о остаткам по синтетическим счетам

Принцип приоритета содержания над формой. Он означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

В современном бухгалтерском учете применяются следующие фор­мы: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (диалоговая) и упрощенная.

**Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета**

Мемориально-ордерная форма в настоящее время имеет ограниченное применение. Ее суть: каждый сводный первичный учетный документ (например, ведомость начисления заработной платы за отчетный ме­сяц) сопровождается выпиской отдельной справки — мемориального ордера с указанием в нем корреспонденции счетов. Мемориальный ор­дер записывается в контрольно-шахматный журнал, заменяющий Глав­ную книгу.

Применяется вариант, при котором вначале мемориальные, ордера записываются в регистрационный журнал. Контрольное значение его состоит в сверке итогов в конце месяца с итогами оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов, исчисленных в оборотной ведомос­ти по синтетическим счетам. Данные регистрационного журнала в даль­нейшем служат основанием для заполнения Главной книги. В ней для каждого счета по дебету и кредиту предусмотрены графы для заполне­ния итогов мемориальных ордеров в разрезе каждого корреспондирую­щего счета. По данным Главной книги составляется оборотная ведо­мость по синтетическим счетам. Ее итоги используются при составлении баланса. Аналитический учет осуществляется в карточках по данным первичных документов[11, с.70].

**Журнал-Главная и журнал-ордерная формы учета**

Разновидностью мемориально-ордерной формы учета является «Жур­нал-Главная» (табл. 1, в приложении 1). Здесь аналитический учет ведется в книгах. Изменена структура учетного регистра синтетического учета. В нем на отдельном развороте листа в хронологическом порядке по каждому ме­мориальному ордеру приведена общая сумма с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Данный регистр принято называть книгой главных счетов — «Журнал-Главная». Сходство с мемориально-ордерной формой учета состоит в том, что первые три колонки книги (порядковый номер мемориальных ордеров, дата ордеров и сумма по мемориальным ордерам) полностью соответствуют строению регистра­ционного журнала. Следующие колонки книги предназначены для сис­тематической записи по синтетическим счетам.

Каждая колонка отводится на один счет и в свою очередь разби­вается на две графы: «дебет» и «кредит». Если разворот листа формы «Журнал-Главная» недостаточен для регистрации всех мемориальных ордеров, используются вкладные листы.

Содержание формы «Журнал-Главная» позволяет ис­ключить составление оборотной ведомости по синтетическим счетам. Данная форма учета применяется на небольших предприятиях.

Наряду с такими достоинствами, как простота, наглядность учет­ных регистров, форма «Журнал-Главная» имеет значительные недостат­ки: наличие мемориальных ордеров, выступающих как промежуточное звено между первичными документами и учетными регистрами; гро­моздкость аналитического учета; дублирование учетных записей в раз­личных регистрах; трудности во внедрении машинного способа обра­ботки учетных данных и, как следствие, постоянное отставание анали­тического учета от синтетического.

Отмеченные недостатки в значительной мере устраняются при использовании журнально-ордерной форты учета, которая является продолжением журнальных форм учета.

Отличительными признаками ее являются:

1. Принцип накопления учетных данных первичных документов и их систематизация путем составления накопительных и группировочных ведомостей.

2. Основные учетные регистры — журналы-ордера и ведомости. Жур­налы-ордера ведутся по кредитовому признаку, т. е. экономическое событие регистрируется в данном учетном регистре по кредиту одного счета по вертикали с дебетом другого по горизонтали. Кре­дитовый признак раскрывает большие возможности в установле­нии причины экономических событий. Дебетовые обороты счета, который кредитуется, отражаются в тех журналах-ордерах, где будут записаны данные, корреспондирующие с дебетом этого счета.

В ведомостях записи осуществляются по дебетовому признаку од­ного счета в корреспонденции с кредитом другого счета. Тем самым раскрывается причинно-следственная связь конкретной хозяйственной операции. Поэтому записи как в журнале-ордере, так и в ведомости про­изводятся по шахматному принципу, т. е. в один рабочий прием сумма операции записывается по дебету и кредиту корреспондирующих сче­тов. Исключением является регистрация записей по счетам денежных средств «Касса», «Расчетный счет» и «Валютный счет», по которым од­новременно с журналами-ордерами по кредиту этих счетов составляют­ся ведомости по их дебету. Такая методология обусловлена целесооб­разностью отражения в одном месте кассовых и банковских операций, достаточно специфичных по своему содержанию (поскольку они относят­ся к наиболее ликвидным оборотным активам организации) и потому требующих надлежащего контроля за их движением. Не зря в странах с развитой рыночной экономикой эта часть имущества фирмы рассматри­вается как рабочий капитал, т. е. по своей природе характеризующийся наибольшей степенью ликвидности.

3. В журналах-ордерах заранее указывается корреспонденция счетов, а в некоторых из них и номенклатура статей аналитического учета.

4. Появляется новый учетный регистр — листок-расшифровка (разработочная таблица). Его назначение — расшифровывать (группиро­вать) по счетам и статьям аналитического учета суммы, относимые в дебет или кредит соответствующих счетов. Записи в листок-рас­шифровку осуществляются по дебетовому признаку на основании однородных документов итогами за день или несколько дней. На каждый дебетуемый счет открывается отдельный листок-расшиф­ровка на месяц. Итоги его в конце месяца отражаются в соответству­ющих ведомостях или журналах-ордерах.

5. В одном журнале-ордере, как правило, объединяются несколько эко­номически взаимосвязанных синтетических счетов. Например, жур­нал-ордер № 3 ведется по кредиту двух счетов: «Специальные счета в банках» и «Переводы в пути».

6. Строение отдельных журналов-ордеров по ряду счетов обеспечивает совмещение синтетического и аналитического учета при помощи линейной (позиционной) записи, что способствует составлению от­четности в более сжатые сроки.

7. Итоги учетных регистров по окончании месяца записывают в Глав­ную книгу в порядке, обратном составлению журналов-ордеров, т. е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Поэтому итог по дебету каждого счета, для которого предусмотрен отдельный раз­вернутый лист, набирается с кредита нескольких счетов различных журналов-ордеров. Итог по кредиту данного счета записывается од­ной суммой из соответствующего журнала-ордера за отчетный ме­сяц. Это дает возможность по окончании месяца уточнить полноту и правильность разноски хозяйственных операций. Обороты за ме­сяц по дебету всех счетов, занесенных в Главную книгу, исходя из сущности двойной записи должны быть равны итогу оборота по кре­диту этих счетов. Очевидно, что такое строение Главной книги по­зволяет отказаться от ежемесячного составления оборотной ведомо­сти по синтетическим счетам, характерной для мемориально-ордер­ной формы учета.

8. Основные принципы журнально-ордерной формы учета в большой степени согласуются с возможностями вычислительной техники.

9. Повышается уровень организации управления и расширяются гра­ницы анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Форма Главной книги, применяемой в журнально-ордерной форме учета.

Главная книга открывается на год и содержит только месячные обороты, а также начальные и конечные остатки по каждому счету.

Общая схема журнально-ордерной формы учета предусматривает организацию документооборота.

Как видим, входная информация с первичных учетных документов либо подвергается группировке в накопительных ведомостях, либо сра­зу записывается в соответствующие журналы-ордера. В первом случае такая процедура необходима, если в отчетном месяце было большое количество однородных хозяйственных операций. После необходимой группировки и подсчета итогов информация в таком виде переносится в журналы-ордера, где формируется вся информация по синтетическим счетам, а в некоторых из них, кроме того, и в аналитическом виде. В связи с этим карточки аналитического учета открываются в развитие только отдельных счетов, данные о которых не представлены в журна­лах-ордерах, поскольку в некоторых из них нет возможности совмес­тить аналитический и синтетический учет. В конце отчетного периода эта информация служит основанием для заполнения оборотных ведо­мостей по счетам аналитического учета. Итоги их сверяются с результа­тами Главной книги. С данными Главной книги сверяются также циф­ры Кассовой книги.

Информация, содержащаяся в Главной книге и других учетных ре­гистрах, в дальнейшем используется для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Перечень типовых учетных регистров журнально-ордерной формы учета имеет два блока.

Первый блок включает 16 журналов-ордеров, около 20 ведомостей и 15 разработочных таблиц. Он определяет состав единой журнально-ор­дерной формы учета и предназначен для больших предприятий. Облас­тью его применения являются предприятия и организации промышлен­ности, строительства, науки, снабжения и сбыта.

Второй блок учетных регистров рекомендован к применению на не­больших предприятиях и организациях. Он включает 8 журналов-орде­ров и 6 ведомостей.

Организации вправе приспосабливать применяемые регистры к сво­ей сложившейся практике постановки бухгалтерского учета, одновре­менно соблюдая отраслевую специфику и не нарушая при этом общие методологические принципы учета.

Планом счетов называется систематизированный перечень счетов, который отражает экономическую группировку информации о хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. В настоящее время на всех предприятиях применяется единый план счетов бух. учета фин.-хоз. деятельности предприятия, утвержденный приказом министерства финансов РФ № 56 от 1 ноября 1991 года с учетом изменений и дополнений. Для банков и бюджетных организаций имеется свой план счетов.

План счетов состоит из 9 разделов, где расположены балансовые счета и отдельный раздел забалансовых счетов.

Группировка балансовых счетов осуществляется в соответствии с классификацией счетов по экономическому содержанию.

1 раздел. Основные средства и другие долгосрочные вложения. В этот раздел включаются счета соответствующие группировке счетов по экономическому содержанию. Помимо счетов в плане счетов имеется шифр счетов, предназначенный для внедрения автоматизации БУ.

2 раздел. Производственныые запасы.

3 раздел. Запасы и затраты на пр-во.

4 раздел. Готовая продукция, товары к реализации.

5 раздел. Денежные средства.

6 раздел. Расчеты.

7 раздел. Фин. результаты и использование прибыли.

8 раздел. Капитал и резервы.

9 раздел. Кредиты и финансирование.

Забалансовые счета: шифр трехзначный.

001 Арендованные основные средства.

002 Товарно-материальные ценности принятые на ответственное хранение.

003 Материаы, принятые в переработку.

004 Товары, принятые на комиссию.

005 Оборудование, принятое для монтажа.

006 Бланки строгой отчетности.

007 Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов.

008 Обеспечения обязательств и платежей полученные

009 Обеспечения обязательств и платежей выданные. и т.д.

Руководствуясь централизованно установленным счетным планом, предприятие должно разработать свой собственный рабочий план сетов. При этом из всей совокупности синтетических счетов выбирают те, которые действительно необходимы на данном предприятии для отражения коммерческой и финансово – хозяйственной деятельности и формирования полной и достоверной картины имущественного и финансового положения предприятия. Выбор производят исходя из состава имеющегося на предприятии имущества, видов и особенностей совершаемых сделок, характера деятельности. При необходимости в рабочий план счетов могут вводиться дополнительные счета первого порядка. Основанием для введения таких синтетических позиций может служить появление нового вида имущества или хозяйственных операций. Для введения дополнительных счетов используются свободные коды.

На основе перечня субсчетов, рекомендуемых планом счетов 1991г., разрабатывается конкретная номенклатура субсчетов для данного предприятия. При этом принимаются во внимание задачи управления, анализа, контроля и отчетности. Субсчета, предусмотренные в плане счетов, могут объединяться, исключаться.

Построение рабочего плана счетов предприятия предполагает выделение и расположение счетов в определенной системе, что позволяет установить необходимую основу для отражения, понимания и объяснения всего многообразия наблюдаемых явлений хозяйственной жизни. От того, насколько обоснованно построен план счетов. Зависит адекватность картины хозяйственной деятельности, формирующейся в бухгалтерском учете, самой этой деятельности. Кроме того, системность рабочего плана счетов имеет существенное значение для рациональной организации и трудоемкости ведения бухгалтерского учета.

В качестве основных принципов построения плана счетов, предприятия могут быть

предложены следующие:

единство критериев выделения счетов;

однородность и разграниченность счетов;

равнообъемность счетов одного порядка;

наличие резервных позиций.

Принцип единства критериев выделения счетов (или принцип одного основания) заключается в том, что при конструировании рабочего счетного плана признаки введения в него счетов должны сохранять одно и то же содержание на всех уровнях информационной структуры бухгалтерского учета и не могут подменяться другими признаками. Тем самым обеспечивается неизменность, выдержанность, однозначность плана счетов, разрешается возможность выявить содержание каждого счета и его отличие от других счетов. При смешении признаков возникает внутренние корреспонденции, затрудняются понимание и использование оборотов и сальдо по счетам.

Согласно принципу однородности и разграниченность счетов включаемые в счетный план позиции должны отражать качественно однородные, строго определенные объекты учета. Один синтетический или аналитический счет не может обобщать информацию о разнородных фактах хозяйственной деятельности либо выполнять несходные функции. Реализация этого принципа предполагает соблюдение в отношении каждого счета единства экономического содержания, определенности структуры и назначения, однозначности отношения его к балансу. Однородность и разграниченность счетов, составляющих план счетов, определяется согласно их научно обоснованной классификации.

Принцип равномерности счетов одного порядка заключается в том, что в плане счетов учетные позиции одного порядка должны обеспечивать одинаковый уровень обобщения информации о фактах хозяйственной деятельности. Введение одно-порядковых счетов позволяет правильно установить взаимосвязи между ними и значительно упорядочить их корреспонденцию. Смешение разных уровней учета лишает план счетов последовательности и четкости.

Наличие в плане счетов резервных позиций обеспечивает возможность дополнения его новыми признаками группировки информации, т.е. его адаптируемость к изменениям в хозяйственной жизни и методике бухгалтерского учета.

**1.2. Учетная политика организации**

Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Учетная политика – основной документ, регламентирующий ведение бухгалтерского и налогового учета

С помощью учетной политики обеспечивается прозрачность и достоверность учета, оптимизация объемов и сроков налоговых платежей, снижение трудоемкости и унификация учетных процедур, решение многих других управленческих и учетных задач. От правильного понимания учетной политики, ее оформления, раскрытия во многом зависит экономическая эффективность деятельности организации, да и способы отражения операций в бухгалтерском учете всегда принимаются во внимание при управлении предприятием. Следовательно, руководителю и главному бухгалтеру следует серьезно отнестись к формированию и утверждению учетной политики.

Необходимость формирования учетной политики возникает у организации в двух основных ситуациях. Во-первых, когда законодательными актами предусмотрено несколько способов ведения бухгалтерского учета и организация имеет возможность выбрать тот из них, который в наибольшей степени отвечает ее интересам. Во-вторых, когда законодательство не содержит регламентаций по отражению в бухгалтерском учете тех или иных операций и действий, и поэтому организация разрабатывает их самостоятельно. Причем выбранные способы учета устанавливаются предприятием на всех его структурных подразделениях, независимо от места их расположения и функционирования.

Но учетная политика не должна ограничиваться только выбором методов оценки активов и обязательств в целях бухгалтерского и налогового учета. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации в обязательный перечень элементов приказа об учет­ной политике наряду с методологическими, включает организа­ционные и технические элементы.

При выборе учетной политики необходимо учитывать отраслевую принадлежность организации; форму собственности и организационно-правовой статус предприятия; организационную структуру предприятия; особенности деятельности предприятия; текущие и долгосрочные цели предпринимательства; кадровое обеспечение; хозяйственную ситуацию.

Общие принципы и правила организации бухгалтерского учета определены на основании Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и других нормативных документов. При их реализации в учетной политике конкретного предприятия необходимо исходить из принципов (допущений) об имущественной обособленности предприятия, непрерывности его деятельности, последовательном применении учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основные требования при формировании учетной политики: полнота, осмотрительность, своевременность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность.

Процесс формирования учетной политики состоит из следующих этапов:

определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;

выявление, анализ и оценка факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;

выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;

идентификация потенциально пригодных для применения предприятием способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему и объекты учета;

отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения предприятием;

оформление выбранной учетной политики.

Принятые предприятием правила должны устанавливаться на длительный срок. За организацию бухгалтерского учета на предприятии отвечает руководитель, поэтому он же и утверждает Положение от учетной политике приказом.

Рекомендуется оформлять два приказа об учетной политике: один – для целей бухгалтерского учета, а другой – для целей налогообложения. Но для удобства предприятие может объединить их.

Основными причинами изменения учетной политики являются: реорганизация предприятия, смена собственника, изменение законодательства РФ, запрет или ограничение той или иной деятельности, изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработка новых приемов и способов ведения бухгалтерского учета. Все изменения в учетной политике должны вводиться с начала финансового года. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Процесс формирования учетной политики организации состоит из следующих последовательных этапов:

Определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;

выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;

выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;

идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;

отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией в их взаимосвязи;

оформление избранной учетной политики.

В этой последовательности все перечисленные этапы являются строго необходимыми: каждый предыдущий этап обеспечивает осуществление последующего.

На первом этапе устанавливается предмет учетной политики, ибо конкретная организация имеет свою специфическую совокупность объектов бухгалтерского учета (фактов хозяйственной деятельности). В зависимости от состава объектов учета на втором этапе выявляются конкретные условия, явления и процессы, которые оказывают влияние на разработку учетной политики. Третий этап формирование подразумевает анализ общепризнанных допущений в построении учетной политики с точки зрения выявленной на предыдущем этапе совокупности факторов; при их адекватности эти допущения закладываются в основу учетной политики. Четвертый этап заключается в отборе потенциально пригодных к использованию организацией способов ведения учета; отбор ведется из всего множества теоретически возможных (предусмотренных нормативными документами) способов, исходя из принятых на предыдущем этапе допущений выявленных на втором этапе факторов выбора. Пятый этап состоит непосредственно в выборе способов ведения учета для конкретной организации; выбор производится посредством проверки каждого способа, отработанного на предыдущем этапе, системой соответствующих критериев. На заключительном, шестом, этапе избранная учетная политика получает соответствующее оформление, с тем, чтобы удовлетворять формальным требованиям к ней.

**2. Практическая часть.**

Задание 1.

Используя данные о хозяйственных операциях, совершённых в течение месяца, заполним таблицу регистрации хозяйственных операций:

а) составим корреспонденцию счетов;

б) в пунктах 10, 11, 14, 18, 19, 22, 23, 24 суммы рассчитаем самостоятельно;

в) подсчитаем общий итог всех хозяйственных операций.

Исходные данные:

**Реквизиты предприятия:**

ООО «Протон» г. Протвино, ул. Заводская, 23

ИНН 3753555323, КПП 503701001

Вид деятельности – производство товаров народного потребления.

# Остатки по счетам на 1 сентября 2005 года. – Вариант №1

Таблица 1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № счета | Наименование счета | Сумма в рублях | |
| Дебет | Кредит |
| 01 | Основные средства | 360 000 | - |
| 02 | Износ основных средств | - | 56 000 |
| 10 | Материалы | 280 000 | - |
| 19 | НДС по приобретенным ценностям | 40 000 | - |
| 20 | Основное производство | 180 000 | - |
| 26 | Общехозяйственные расходы | х | x |
| 43 | Готовая продукция | 18 000 | - |
| 90 | Продажи | х | х |
| 50 | Касса | 17 000 | - |
| 51 | Расчетный счет | 1 900 000 | - |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 48 000 | 240 000 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками | х | х |
| 68 | Расчеты с бюджетом, в т.ч. | 24000 | 62 000 |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, в т.ч. |  | 382 000 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | - | 960 000 |
| 71 | Расчеты с подотчетными лицами | 8 000 | 1 000 |
| 99 | Прибыль и убытки | - | 544 000 |
| 84 | Нераспределенная прибыль | 170 000 | - |
| 80 | Уставный капитал | - | 800 000 |
|  | Итого | 3 045 000 | 3 045 000 |

**Расшифровка остатков отдельных счетов на 1 сентября 2005 года.**

**Таблица № 2**

**Счет № 20 «Основное производство»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование продукции | Аналитический счет | Незавершенное производство, в руб. |
| Люстры | 20.1 | 100000 |
| Бра | 20.2 | 80000 |
| Итого |  | 180000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Счет № 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** | | | |
| Наименование поставщика | Аналитический счет | Сумма в рублях | |
| Дебет | Кредит |
| ООО ”Пирамида” | 60.1 | - | 144000 |
| ООО ”Славянка” | 60.2 | - | 960000 |
| ООО ”Росток” | 60.3 | 48000 | - |
| Итого |  | 48000 | 240000 |

**Счет № 68 «Расчеты с бюджетом»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Виды налогов | Аналитический счет | Сумма в рублях | |
| Дебет | Кредит |
| НДФЛ | 68.1 |  | 62000 |
| НДС | 68.2 | 24000 |  |
| Налог на прибыль | 68.3 | **-** | - |
| Итого: |  | 24000 | 62000 |

**Счет № 69 «Расчеты по соц.страхованию и обеспечению»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование фонда | Аналитический счет | Сумма в рублях | |
| Дебет | Кредит |
| ФСС | 69.2 |  | 44000 |
| Пенсионный фонд | 69.1 |  | 300000 |
| ФОМС | 69.3 |  | 38000 |
| Итого: |  |  | 382000 |

**Счёт №71 «Расчёты с подотчётными лицами»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Фамилия подотчетного лица | Аналитический счет | Сумма в рублях | |
| Дебет | Кредит |
| Антонов А.И. | 71.1 | - | 1000 |
| Павлов В. И | 71.2 | 8000 | - |
| Итого |  | 8000 | 1000 |

**Операции за сентябрь 2005 года** – Вариант №1

Таблица 2.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № опер. | Наименование документов | Содержание хозяйственных операций | Сумма | Дт | Кт |
| А | Б | В | Г | Д | Е |
| 1 | Выписка из расчётного счёта, чек | С расчетного счета в кассу получены деньги для выплаты заработной платы за август месяц | 960000 | 50 | 51 |
| 2 | Платёжная ведомость | Выплачена заработная плата за август | 960000 | 70 | 50 |
| 3 | Выписка из расчётного счёта, платёжные поручения | С расчетного счета перечислены за август: |  |  |  |
|  |  | а) в бюджет подоходный налог | 62000 | 68.1 | 51 |
| б) взносы в фонды: |  |  |  |
| -соц. страхование | 44000 | 69.2 | 51 |
| -пенсионный | 300000 | 69.1 | 51 |
| -медицинского страхования | 38000 | 69.3 | 51 |
| 4 | Расходный кассовый ордер | Из кассы выдан Антонову перерасход по авансовому отчету за август | 1000 | 71.1 | 50 |
| 5 | Расчёт бухгалтерии | Начислена амортизация на ОС общехозяйственных служб | 8950 | 26 | 02 |
| 6 | Авансовый отчёт | Павловым (отдел сбыта) представлен авансовый отчет об израсходованных суммах в командировке |  |  |  |
|  |  | - командировочные расходы (без НДС) | 6963 | 26 | 71.2 |
| - НДС | 1037 | 19 | 71.2 |
| 7 | Выписка из расчётного счёта, чек | С расчетного счета в кассу по чеку получено на хозяйственные расходы | 10000 | 50 | 51 |
| 8 | Расходный кассовый ордер | Из кассы выдан аванс на хозяйственные расходы  - Петрову | 6000 | 71.3 | 50 |
| - Галкину | 4000 | 71.4 | 50 |
| 9 | Счёт-фактура, накладная, кассовый чек | - Принят отчет Петрова | 5000 | 10 | 71.3 |
| - Принят отчет Галкина | 4000 | 10 | 71.4 |
| 10 | Приходный кассовый ордер | Остаток подотчетной суммы внесен в кассу | **1000** | 50 | 71.3 |
| 11 | Расходный кассовый ордер | Из кассы выдан перерасход подотчетной суммы | **-** | 71.4 | 50 |
| 12 | Наряды, табель учёта рабочего времени | Начислена за сентябрь заработная плата: |  |  |  |
|  |  | а) рабочим основного производства |  |  |  |
| -цеха №1 | 600000 | 20.1 | 70 |
| -цеха №2 | 400000 | 20.2 | 70 |
| б) работникам общехозяйственных служб | 200000 | 26 | 70 |
| 13 | Расчётно-платёжная ведомость | Удержан из начисленной заработной платы за сентябрь:  а) подоходный налог | 84000 | 70 | 68.1 |
| 14 | Расчёт бухгалтерии | Начислены взносы на соц. страхование и обеспечение за сентябрь:  а) в ФСС  на заработную плату рабочих  -цеха №1  -цеха №2 | **19200**  **12800** | 20.1  20.2 | 69.2  69.2 |
| -на заработную плату работников общехозяйственных служб | **6400** | 26 | 69.2 |
| в)в Пенсионный фонд |  |  |  |
| на заработную плату рабочих  -цеха №1  -цеха №2 | **120000**  **80000** | 20.1  20.2 | 69.1  69.1 |
| -на заработную плату работников общехозяйственных служб | **40000** | 26 | 69.1 |
| г) в ФОМС |  |  |  |
| на заработную плату рабочих  -цеха №1  -цеха №2 | **16800**  **11200** | 20.1  20.2 | 69.3  69.3 |
| -на заработную плату работников общехозяйственных служб | **5600** | 26 | 69.3 |
| 15 | Приходная накладная | Оприходованы материалы, полученные от поставщиков  а) ООО “Пирамида” |  |  |  |
| -договорная стоимость | 380000 | 10 | 60.1 |
| -НДС | 68400 | 19 | 60.1 |
| б) ООО “Славянка” |  |  |  |
| -договорная стоимость | 160000 | 10 | 60.2 |
| -НДС | 28800 | 19 | 60.2 |
| 16 | Лимитно - заборные карты | Списаны материалы израсходованные в основном производстве:  - в цехе №1 | 346200 | 20.1 | 10 |
| - в цехе №2 | 130800 | 20.2 | 10 |
| - на нужды заводоуправления | 2000 | 26 | 10 |
| 17 | Выписка из расчётного счёта, платёжные поручения | Перечислены с расчетного счета поставщикам за материал |  |  |  |
|  |  | - ООО “Пирамида” | 144000 | 60.1 | 51 |
| - ООО “Славянка” | 284000 | 60.2 | 51 |
| 18 | Расчёт бухгалтерии | НДС по оплаченным материалам и по командировочным расходам отнесен на возмещение из бюджета | 66325 | 68.2 | 19 |
| 19 | Накладные, расчёт бухгалтерии | Выпущена основным производством и принята на склад готовая продукция по неполной фактической себестоимости | 1687000 | 43 | 20 |
|  |  | **Примечание:** незавершенное производство на конец сентября составило 230000 руб., в т.ч. по изделиям цеха №1-130000руб.,  цеха №2-100000руб. |  |  |  |
| 20 | Счёт-фактура | Отгружена покупателю (АО ”Прожектор”) готовая продукция :  В т.ч.  - договорная стоимость-1600000 руб.  -НДС-288000 руб. | 1888000  288000 | 62  90.3 | 90.1  68.2 |
| 21 | Накладная на отпуск | Списана отгруженная (реализованная) продукция по не полной фактической себестоимости-1000000 руб. | 1000000 | 90.2 | 43 |
| 22 | Расчёт бухгалтерии, ведомость по сч.26 | По окончании месяца списаны общехозяйственные расходы | **269913** | 90.8 | 26 |
| 23 | Расчёт бухгалтерии | Определен финансовый результат от реализации готовой продукции и списан на соответствующий счет | 330087 | 90.9 | 99 |
| 24 | Расчёт бухгалтерии | Начислены налоги за сентябрь |  |  |  |
| а) налог на прибыль (от фактической прибыли)  б) НДС | 79221 | 99 | 68.3 |
| 25 | Выписка из расчётного счёта, платёжное поручение | На расчетный счет поступила от покупателя  ( АО “Прожектор”) выручка за реализованную продукцию | 1888000 | 51 | 62.1 |
| Итого |  |  | 13024371 |  | |

**Расчёты по некоторым операциям.**

**Операция №10** : остаток подотчетной суммы внесен Петровым

в кассу.

Выдан аванс Петрову на сумму 6000

Принят отчет Петрова на сумму 5000

Остаток: 6000-5000=1000

**Операция №11** : из кассы выдан Галкину перерасход подотчетной суммы

Выдан аванс Галкину на сумму 4000

Принят отчет Галкина на сумму 4000

Остаток: 0

**Операция №14** : начислены взносы на соц. страхование и обеспечение за сентябрь:

а) Фонд Социального Страхования:

сч. «20.1» цех №1 600000\*3.2%=19200

сч. «20.2» цех №2 400000\*3.2%=12800

на сч. «26» 200000\*3.2%=6400

в) Пенсионный Фонд:

сч. «20.1» цех №1 600000\*20%=120000

сч. «20.2» цех №2 400000\*20%=80000

на сч. «26» 200000\*20%=40000

г) ФОМС:

сч. «20.1» цех №1 600000\*2.8%=16800

сч. «20.2» цех №2 400000\*2.8%=11200

на сч. «26» 200000\*2.8%=5600

**Операция №18:** НДС по оплаченным материалам и по командировочным расходам отнесен на возмещение из бюджета

1. НДС по ком.расходам: операция №6 1037
2. НДС по оплаченным материалам от ООО «Пирамида»:

(144000:118)\*18=21966

1. НДС по оплаченным материалам от ООО «Славянка»:

(284000:118)\*18=43322

К возмещению из бюджета:

1037+21966+43322=66325

**Операция №19:** выпущена основным производством и принята на склад готовая продукция по неполной фактической себестоимости

Собираем суммы по Д сч. «20»

Д «20» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн=180 000 |  |
| 12а)сч.«22.1»600000  12а)сч.«22.2»400000  14а)сч.«20.1»19200  14а)сч.«20.2»12800  14в)сч.«20.1»120000  14в)сч.«20.2»80000  14г)сч.«20.1»16800  14г)сч.«20.2»11200  16)цех№1«20.1»346200  16)цех№2«20.2»130800 | 19) **1687000** |
| Од = 1737000 | Ок = 1687000 |
| Ск =230 000 |  |

**Операция №20:** Договорная стоимость + НДС = Стоимость готовой продукции

1600000+288000=1888000

**Операция №22**: по окончании месяца списаны общехозяйственные расходы

Собираем все суммы по Д сч. «26»: 8950(оп.5)+6963(оп.6 )+200000(оп.12в))+ 6400(оп.14а))+40000(оп.14в))+5600(оп.14г))+2000(оп.16)=269913

**Операция №23** : определен финансовый результат от реализации продукции и списан на соответствующий счет

Д «90» К

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| 21)1000000(сч.90.2)  20) 288000(сч.90.3)  22) 269913(сч.90.8)  23) **330087(сч.90.9)** | 20) 1 888 000 (выручка) |
| Од = 1 888 000 | Ок = 1 888 000 |
| Ск = - | Ск = - |

**Операция № 24**: начислен налог за сентябрь

а) 330087 (фин.результат К сч.«99»)\*24%=79221

б) НДС=288000(с К сч.68)-66325(оп.18 со сч.19)=221675

### Задание 2.

Используя остатки по счетам на начало месяца и корреспонденции счетов по совершенным хозяйственным операциям (из журнала хозяйственных операций), откроем счета и сгруппируем хозяйственные операции на соответствующих счетах.

Д «01» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 360 000 |  |
| \_ | \_ |
| Од - | Ок - |
| Ск = 360000 |  |

Д «02» К

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн = 56000 |
|  | 5) 8950 |
| Од - | Ок = 8950 |
|  | Ск = 64950 |

Д «10» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 280000 |  |
| 9 а) 5000  9 б) 4000  15 а) 380000  15 б) 160000 | 10цех№1 346200  10цех№2 130800  10сч.26 2000 |
| Од = 549000 | Ок = 479000 |
| Ск = 350000 |  |

Д «19» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 40 000 |  |
| 6) 1 037  15 а) 68400  15 б) 28800 | 18) 66325 |
| Од = 98237 | Ок = 66325 |
| Ск = 71912 |  |

Д «20» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 180 000 |  |
| 12а)сч.20.1600000  12а)сч.20.2400000  14а)сч.20.119200  14а)сч.20.212800  14в)сч.20.1120000  14в)сч.20.280000  14г)сч.20.116800  14г)сч.20.211200  16цех№1346200  16цех№2130800 | 19) 1687000 |
| Од = 1737000 | Ок = 1687000 |
| Ск = 230 000 |  |

Д «43» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 18 000 |  |
| 19) 1687000 | 21) 1000000 |
| Од = 1687000 | Ок = 1000000 |
| Ск = 705000 |  |

Д «50» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 17 000 |  |
| 1) 960000  7) 10000  10) 1000 | 2) 960000  4) 1000  8сч.71.3 6000  8сч.71.4 4000 |
| Од = 971000 | Ок = 971000 |
| Ск = 17000 |  |

Д «51» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 1900000 |  |
| 25) 1888000 | 1) 960000  3а) 62000  3б) 44000  300000  38000  7) 10000  17а) 144000  17б) 284000 |
| Од = 1888000 | Ок =1842000 |
| Ск = 1946000 |  |

Д «26» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн - |  |
| 5) 8950  6) 6963  12б) 200000  14а) 6400  14в) 4000  14г) 5600  16) 2000 | 22) 269913 |
| Од = 269913 | Ок = 269913 |
| - | Ск = 269913 |

Д «60» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 48 000 | Сн = 240 000 |
| 17а)сч.60.1144000  17б)сч.60.2284000 | 15а)сч.60.1380000  15а)сч.60.168400  15б)сч.60.2160000  15б)сч.60.2 28800 |
| Од = 428000 | Ок = 637200 |
| Ск = 48000 | Ск = 449200 |

Д «62» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн- | Сн- |
| 20) 1888000 | 25) 1888000 |
| Од = 1888000 | Ок = 1888000 |
| Ск- | Ск- |

Д «68» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 24000 | Сн = 62000 |
| 3а) 62000  18) 66325 | 13) 84000  20) 288000  24а) 79221 |
| Од = 128325 | Ок = 451221 |
|  | Ск = 360896 |

Д «69» К

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн = 382000 |
| 3б)«69.2» 44000  «69.1» 300000  «69.3» 38000 | 14а)ц. №1 19200  ц. №2 12800  на«26» 6400  14в)ц.№1 120000  ц.№2 80000  на«26» 40000  14г)ц. №1 16800  ц.№2 11200  на«26» 5600 |
| Од = 382000 | Ок = 312000 |
|  | Ск = 312000 |

Д «70» К

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн = 960000 |
| 2) 960000  13) 84000 | 12а)ц.№1 600000  ц.№2 400000  12б) 200000 |
| Од = 1044000 | Ок = 1200000 |
|  | Ск = 1116000 |

Д «71» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 8000 | Сн = 1000 |
| 4)сч.71.1 1000  8)сч.71.3 6000  сч.71.4 4000 | 6)сч.71.2 6963  6)сч.19 1037  9)сч.71.3 5000  сч.71.4 4000  10)сч.71.3 1000 |
| Од = 11000 | Ок = 18000 |
| - | - |

Д «80» К

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн = 800000 |
|  |  |
| Од = 0 | Ок = 0 |
|  | Ск = 800000 |

Д «84» К

|  |  |
| --- | --- |
| Сн = 170000 |  |
|  |  |
| Од = 0 | Ок = 0 |
| Ск = 170000 |  |

Д «90» К

|  |  |
| --- | --- |
| - | - |
| Сч.90.2 1000000  Сч.90.3 288000  Сч.90.8 269913  Сч.90.9 330087 | 20) 1888000  (выручка) |
| Од = 1 888 000 | Ок = 1888000 |

Д «99» К

|  |  |
| --- | --- |
|  | Сн = 544000 |
| 24) 79221 | 23) 330087 |
| Од = 79221 | Ок = 330087 |
|  | Ск = 794860 |

**Задание 3.**

Используя остатки по счетам на начало месяца и обороты по счетам, подсчитанные в задании 2, заполним сальдовую оборотную ведомость.

Таблица 5.

САЛЬДОВАЯ ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № счета | Наименование хозяйственной операции | Сальдо на начало месяца | | Обороты | | Сальдо на конец месяца | |
| Дебет | Кредит | Дебет | Кредит | Дебет | Кредит |
| 01 | Основные средства | 360000 | - | - | - | 360000 | - |
| 02 | Амортизация основных средств | - | 56000 | - | 8950 | - | 64950 |
| 10 | Материалы | 280000 | - | 549000 | 479000 | 350000 | - |
| 19 | НДС по приобретенным ценностям | 40000 | - | 98237 | 66325 | 71912 | - |
| 20 | Основное производство | 180000 | - | 1737000 | 1687000 | 230000 | - |
| 26 | Общехозяйственные расходы | - | - | 269913 | 269913 | - | - |
| 43 | Готовая продукция | 18000 | - | 1687000 | 1000000 | 705000 | - |
| 50 | Касса | 17000 | - | 971000 | 971000 | 17000 | - |
| 51 | Расчетные счета | 1900000 | - | 1888000 | 1842000 | 1946000 | - |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 48000 | 240000 | 428000 | 637200 | 48000 | 449200 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками | - | - | 1888000 | 1888000 | - | - |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам | 24000 | 62000 | 128325 | 451221 | - | 360896 |
| 69 | Расчеты по соц. страхованию и обеспечению | - | 382000 | 382000 | 312000 | - | 312000 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда | - | 960000 | 1044000 | 1200000 | - | 1116000 |
| 80 | Уставный капита | - | 800000 | - | - | - | 800000 |
| 90 | Продажи | - | - | 1888000 | 1888000 | - | - |
| 91 | Прочие доходы и расхода | - | - | 129800 | 129800 | - | - |
| 99 | Прибыли и убытки | - | 544000 | 79221 | 330087 | - | 794866 |
|  | Итого: | 3045000 | 3045000 | 13048696 | 13048696 | 3897912 | 3897912 |

**Задание 4.**

Используя остатки по счетам на конец месяца в сальдовой оборотной ведомости, заполним баланс (форма №1) и отчёт о прибылях и убытках (форма №2)

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

**на** \_17сентября**\_\_ 200**5 **г.** КОДЫ

Форма N 1 по ОКУД 0710001

Дата (год, месяц, число) 2005 09 30

**Организация** \_\_\_\_\_\_\_ООО «Протон»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **по ОКПО**

**Идентификационный номер налогоплательщика** **ИНН** 3753555323/503701001

**Вид деятельности** Производство товаров народного\_\_\_\_\_\_\_\_

потребления\_\_\_\_\_\_ **по ОКВЭД**

**Организационно-правовая форма/форма собственности** \_\_\_\_\_

\_частная собственность\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **по ОКОПФ/ОКФС**

**Единица измерения** тыс. руб./млн. руб. **по ОКЕИ** 273/275

(ненужное зачеркнуть)

**Местонахождение (адрес)** \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_г. Протвино\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ул. Заводская, 23\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| АКТИВ | Код  показателя | На начало отчетного года | На конец  отчетного периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**  Нематериальные активы | 110 |  |  |
| Основные средства (01) | 120 | 304 000 | 295 050 |
| Незавершенное строительство | 130 | - | - |
| Доходные вложения в материальные ценности | 135 | - | - |
| Долгосрочные финансовые вложения | 140 | - | - |
| Отложенные налоговые активы | 145 | - | - |
| Прочие внеоборотные активы | 150 | - | - |
| ИТОГО по разделу I | 190 | 304 000 | 295 050 |
| **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**   Запасы | 210 | 478 000 | 1 285000 |
| в том числе:  сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10) | 211 | 280 000 | 350000 |
| животные на выращивании и откорме | 212 | - | - |
| затраты в незавершенном производстве (20) | 213 | 180 000 | 230 000 |
| готовая продукция и товары для перепродажи (43) | 214 | 18 000 | 705 000 |
| товары отгруженные (45) | 215 | - | - |
| расходы будущих периодов | 216 | - | - |
| прочие запасы и затраты | 217 | - | - |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19) | 220 | 40 000 | 71 912 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) | 230 | - | - |
| в том числе покупатели и заказчики |  | - | - |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) (60, 68, 71) | 240 | 80 000 | 48 000 |
| в том числе покупатели и заказчики |  | - | - |
| Краткосрочные финансовые вложения | 250 | - | - |
| Денежные средства (50, 51, 52, 55) | 260 | 1 917 000 | 1 963 000 |
| Прочие оборотные активы | 270 | - | - |
| ИТОГО по разделу II | 290 | 2 515 000 | 3 367 912 |
| **БАЛАНС** | 300 | **2 819 000** | **3 662 962** |
| ПАССИВ | Код  пока-  зателя | На начало отчетного периода | На конец  отчетного периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ**  Уставный капитал (80) | 410 | 800 000 | 800 000 |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | 411 | ( ) | ( ) |
| Добавочный капитал | 420 | - | - |
| Резервный капитал | 430 | - | - |
| в том числе:  резервы, образованные в соответствии с законодательством | 431 | - | - |
| резервы, образованные в соответствии с учредительными документами | 432 | - | - |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 470 | 374 000 | 624 866 |
| ИТОГО по разделу III | 490 | 1 174 000 | 1 424866 |
| **IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**  Займы и кредиты | 510 | - | - |
| Отложенные налоговые обязательства | 515 | - | - |
| Прочие долгосрочные обязательства | 520 | - | - |
| ИТОГО по разделу IV | 590 | - | - |
| **V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**  Займы и кредиты | 610 | - | - |
| Кредиторская задолженность | 620 | 1 645 000 | 2 238 096 |
| в том числе:  поставщики и подрядчики (60) | 621 | 240 000 | 449 200 |
| задолженность перед персоналом организации (70) | 622 | 960 000 | 1 116 000 |
| задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69) | 623 | 382 000 | 312 000 |
| задолженность по налогам и сборам (68) | 624 | 62 000 | 360 896 |
| прочие кредиторы (76, 71) | 625 | 1 000 | - |
| Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов | 630 | - | - |
| Доходы будущих периодов | 640 | - | - |
| Резервы предстоящих расходов | 650 | - | - |
| Прочие краткосрочные обязательства | 660 | - | - |
| ИТОГО по разделу V | 690 | 1 645 000 | 2 238 096 |
| **БАЛАНС** | 700 | **2 819 000** | **3 662 962** |
| **СПРАВКА о наличии ценностей,   учитываемых на забалансовых счетах**  Арендованные основные средства | 910 |  |  |
| в том числе по лизингу | 911 |  |  |
| Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение | 920 |  |  |
| Товары, принятые на комиссию | 930 |  |  |
| Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов | 940 |  |  |
| Обеспечения обязательств и платежей полученные | 950 |  |  |
| Обеспечения обязательств и платежей выданные | 960 |  |  |
| Износ жилищного фонда | 970 |  |  |
| Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов | 980 |  |  |
| Нематериальные активы, полученные в пользование | 990 |  |  |
|  |  |  |  |

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

"\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_ г.

**Расчёты для БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА( по коду показателя):**

120) На начало отч. периода: Сн сч. «01» - Сн сч. «02» 360000-56000=304000

На конец отч. периода: Ск сч. «01» - Ск сч. «02» 360000-64950=295050

210) На начало отч. периода: собирается сумма с СнД счетов 10, 20, 43

280000+18000+18000=478000

На конец отч. периода: собирается сумма с СкД счетов 10, 20, 43

350000+230000+705000=1285000

240) На начало отч. периода: собирается сумма с СнД счетов 60, 68, 71

48000+24000+8000=80000

На конец отч. периода: собирается сумма с СкД счетов 60, 68, 71

48000+0+0=48000

260) На начало отч. периода собирается сумма с СнД счетов 50, 51

17000+1900000=1917000

На конец отч. периода собирается сумма с СкД счетов 50, 51

17000+1946000=1955000

470) На начало отч. периода СнД со счета 99 - СнД со счета 84

544000-170000=374000

На конец отч. периода СкК со счета 99 - СкД со счета 84

794866-170000=624866

621) На начало отч. периода СнК счета 60

На конец отч, периода СкК счета 60

622) На начало отч. перида СнК счета 70

На конец отч. периода СкК счета 70

1. На начало отч. периода СнК счета 69

На конец отч. периода СкК счета 69

1. На начало отч. периода СнК счета 68

На конец отч. периода СкК счета 68

625) На начало отч. периода СнК счета 71

На конец отч. периода СкК счета 71

**ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ.**

**на** \_17сентября**\_\_ 200**5 **г.** КОДЫ

Форма N 1 по ОКУД 0710001

Дата (год, месяц, число) 2005 09 30

**Организация** \_\_\_\_\_\_\_ООО «Протон»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **по ОКПО**

**Идентификационный номер налогоплательщика** **ИНН** 3753555323/503701001

**Вид деятельности** Производство товаров народного\_\_\_\_\_\_\_\_

потребления\_\_\_\_\_\_ **по ОКВЭД**

**Организационно-правовая форма/форма собственности** \_\_\_\_\_

\_частная собственность\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ **по ОКОПФ/ОКФС**

**Единица измерения** тыс. руб./млн. руб. **по ОКЕИ** 273/275

(ненужное зачеркнуть)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | | За отчетный период | За ана-логичный  период  предыду-щего года |
| наименование | код |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| **Доходы и расходы по обычным видам  деятельности**  Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 1 600 000 |  |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | ( 1 000 000 ) | ( ) |
| Валовая прибыль | 029 | 600 000 |  |
| Коммерческие расходы | 030 | ( - ) | ( ) |
| Управленческие расходы | 040 | ( 269 913 ) | ( ) |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 330 087 |  |
| **Прочие доходы и расходы**   Проценты к получению | 060 | - |  |
| Проценты к уплате | 070 | ( - ) | ( ) |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | - |  |
| Прочие операционные доходы | 090 | - |  |
| Прочие операционные расходы | 100 | ( ) | ( ) |
| Внереализационные доходы | 120 | - |  |
| Внереализационные расходы | 130 | ( - ) | ( ) |
| **Прибыль (убыток) до  налогообложения** | 140 | 330 087 |  |
| Отложенные налоговые активы | 141 | - |  |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 |  |  |
| Текущий налог на прибыль | 150 | ( 79 221 ) | ( ) |
|  |  |  |  |
| **Чистая прибыль (убыток) отчетного  периода** | 190 | 250 866 |  |
| СПРАВОЧНО.  Постоянные налоговые обязательства (активы) |  |  |  |
| Базовая прибыль (убыток) на акцию |  |  |  |
| Разводненная прибыль (убыток) на акцию |  |  |  |

**Список использованной литературы:**

1. Климова М.А. «Документооборот в бухгалтерском учете». – М.: Издательство «Налоговый вестник», 2002.

Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – М.: «Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предпри­ятия». ПБУ 1/98, 2002

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ.

5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II. — М.: Проспект,

1998.

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов

Российской Федерации от 29.07.98 г. № 34н.

7. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник.-М.:Финансы и

статистика, 1998.

1. Кондаков Н. П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп.-М.: ИНФРА – М, 2000.й
2. Налоговый кодекс Российской Федерации с изменениями и дополнениями на 15 февраля 2005 г. – М.: Проспект, 2005 г.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Утверждено Приказом Министерства

финансов РФ от 9 декабря 1998 г. №107н

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению (с учетом изменений и дополнений). Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 декабря 2000 г., №94н.